

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • Ansv. utg. Regeringsrådet Sigvard Berglöf

Serie I ang. direkt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked mm (RSV/FB) serie Dt = Direkt skatt — Taxering

Nr 10 1985 - Årg. 15

Regeringsrättens dom den 4 december 1985 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Skuldebrev som utfärdats med anledning av försträckning har ansetts förvärvat genom ett sådant med köp och byte jämförligt fång som avses i 35 § 4 mom kommunal-skattelagen (KL). Förlust, som uppkommit vid avyttring av ett sådant skuldebrev, har i visst fall ansetts utgöra en inte avdragsgill levnadskostnad

**RSV/FB Dt
1985:31**

Utkom från trycket
den 11 juli 1986

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

A har till en god vän lånat ut totalt 750 000 kr mot två reverser utan säkerhet löpande med marknadsmässig ränta. Lånen var avsedda att utgöra en kort likviditetsförstärkning och är numera förfallna till betalning, men gäldenären har ej möjlighet att fullgöra sina förpliktelser enligt reverserna.

En utredning av gäldenärens tillgångar visar att dessa huvudsakligen består av utmätningsbart lösöre som av AB Y:s Auktionsverk värderats till 220 500 kr, aktier i ett av gäldenären drivet bolag, vilkas värde är ringa p g a bolagets ansträngda finanser samt en villafastighet taxerad till 685 000 kr som är skyddad från utmätning genom givarnas förbehåll intill deras fränfälle. Det är således sannolikt att gäldenären endast på längre sikt, i samband med givarförbehållens upphörande och i samband därmed förväntat arvfall, kan återbetala kapitalskulden.

För att lösgöra likvida medel har A för avsikt att överlåta reverserna genom försäljning till marknadsvärde, som med utgångspunkt från ovanstående utredning av gäldenärens betalningsförmåga kan beräknas till 200 000 kr. A:s moder har erbjudit sig att förvärva reverserna för nämnda summa.

Fråga

Är den vid försäljningen uppkomna förlusten på 550 000 kr att betrakta som en realisationsförlust i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet och som sådan användbar för kvittning i samma förvärvskälla av eventuella under de följande sex åren uppkommande realisationsvinster jämlikt 36 § KL, eller skall vid taxering ej tagas hänsyn till förlusten genom försäljningen jämlikt 2 § lagen (1980:865) mot skatteflykt i dess lydelse från den 1 mars 1983?

Av handlingarna i ärendet framgick vidare bl a följande. Skuldebrev var ställda till A eller order. A avsåg i första hand att sälja skuldebrev till sin moder. Om han skulle anses sakna rätt till avdrag för den

**RSV/FB Dt
1985:31**

därvid uppkommande förlusten avsåg han att sälja skuldebrev till något kreditinstitut. Ansökningen gällde dessa transaktioner.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 19 oktober 1984 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Blomqvist, Gustafson, Nilsson, Petersson, Sandström, Hallgren) följande förhandsbesked.

Ett löpande skuldebrev, som det är fråga om i ärendet (orderskuldebrev), utgör sådan egendom som i realisationsvinsthänseende skall behandlas enligt bestämmelserna i 35 § 4 mom KL. En förutsättning för att en skattepliktig realisationsvinst eller en avdragsgill realisationsförlust skall kunna uppkomma är därmed att avyttraren har förvärvat det avyttrade skuldebrevet genom ett köp, byte eller därmed jämförligt fång (särskilda regler gäller vid förvärv från make eller skyldeman).

I det föreliggande fallet har förvärvet skett i samband med fordringsförhållandets uppkomst. Enligt nämndens uppfattning utgör förvärvet inte ett köp eller byte och inte heller ett med köp eller byte jämförligt fång i den mening som avses i 35 § 4 mom KL.

Nämnden förklarar att en förlust genom en avyttring enligt ansökningen av skuldebrev i fråga inte är avdragsgill.

Ordföranden Swartling och ledamoten Vester anmälde skiljaktig mening och anförde, med instämmande av sekreteraren hos nämnden Herrlin:

Vi instämmer i det som sägs i det första stycket i förhandsbeskedet.

A har erhållit skuldebrev på grund av försträckning och har således förvärvat dem mot vederlag. Enligt vår mening måste förvärvet anses som ett sådant med köp eller byte jämförligt fång som avses i 35 § 4 mom KL. Vi anser att ansökningen borde ha bedömts med denna utgångspunkt.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten fullföljde A sin talan.

Den 4 december 1985 beslöt regeringsrätten (Björne, Bouvin, von Bahr) följande dom.

För att reglerna om realisationsvinstbeskattning skall vara tillämpliga skall den avyttrade egendomen enligt 35 § 4 mom KL ha förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Begreppet "därmed jämförligt fång" har i praxis fått en vidsträckt innebörd. Sålunda räknas till fång som kan grunda realisationsvinstbeskattning exempelvis förvärv av obligationer och förlagsbevis från det emitterande företaget, aktieteckning m m. Det finns ingen anledning att behandla en revers av det slag som det är fråga om i målet på annat sätt. Förvärvet av de skuldebrev som A avser att försälja får därför anses ha skett genom ett sådant med köp och byte jämförligt fång som avses i nyssnämnda lagrum. Det sätt på vilket skuldebrev erhållits utgör därför inte i sig något hinder mot att medge avdrag för realisationsförlust vid avyttring av dessa.

Vid den skattemässiga bedömningen av en avyttring av skuldebrev måste emellertid beaktas att utlåningen skett till en god vän utan sam-

band med förvärvsverksamhet och att ingen säkerhet betingats. En förlust som uppkommer till följd av en sådan utlåning får anses utgöra en enligt 20 § KL icke avdragsgill levnadskostnad.

Mot bakgrund av det anförda är A inte berättigad till avdrag för förlust vid avyttring av de i ansökningen angivna skuldebrev. Vid sådant förhållande saknas anledning att pröva om lagen mot skatteflykt är tillämplig.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda. Regeringsrådet Werner var skiljaktig och anförde:

A har till en god vän, B, lånat ut sammanlagt 750 000 kr mot två skuldebrev på 250 000 respektive 500 000 kr jämte marknads-mässig ränta. Skuldebrev är utställda den 16 november 1982 och den 23 februari 1983 till A eller order. Någon säkerhet för lånen har inte lämnats av B. Lånet på 250 000 kr skulle betalas vid anfordran, dock tidigast den 30 december 1982. Av lånet på 500 000 kr skulle 300 000 kr betalas den 22 april 1983 och 200 000 kr den 31 maj 1983. Då B på grund av ekonomiska svårigheter inte har möjlighet att fullgöra sina förpliktelser enligt skuldebrev avser A att överlåta skuldebrev genom försäljning till marknadsvärde, beräknat till 200 000 kr. A:s moder, född 1906, har erbjudit sig att förvärva skuldebrev för nämnda summa.

Frågan i målet gäller i första hand om den vid en sådan försäljning uppkomna förlusten på 550 000 kr är att betrakta som realisationsförlust i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet.

En första förutsättning härför är som rättsnämnden angivit att A kan anses genom köp, byte eller därmed jämförligt fång ha förvärvat de skuldebrev som skall avyttras. I denna fråga antecknar jag följande. Då penninglån eller försträckning lämnas följer för mottagaren, gäldenären, en ovillkorlig förpliktelse att återbetala summan. Försträckningsavtalet kan träffas utan formaliteter. Vanligt är dock att försträckningstagaren undertecknar och tillställer borgenären en skriftlig förbindelse att betala skulden. Skuldebrevet ger borgenären ett bevismedel mot gäldenären. Vidare gäller bl a att borgenären lättare kan överlåta sin fordran, när den har tagit sig uttryck i ett skuldebrev. Skuldebrevet är en ensidig förpliktelse att betala, vilken inte gjorts beroende av att borgenären å sin sida fullgör någon viss prestation. Detta följer av 1 § skuldebrevslagen (1936:81).

För att köp, byte eller därmed jämförligt fång skall anses föreligga krävs enligt civilrättens regler ett avtal som medför övergång av den tidigare innehavarens rätt. Genom försträckningsavtalet mellan B och A har emellertid som ovan framgår inte uppkommit någon rättighet för B utan en ensidig förbindelse att betala det belopp som anges i skuldebrev. A:s rätt till betalning enligt skuldebrev följer således omedelbart av försträckningsavtalet och något sådant förvärv som utgör förutsättning för tillämpning av reglerna om realisationsvinstbeskattning föreligger inte. Såsom rättsnämnden funnit är A därför inte

RSV/FB Dt
1985:31

berättigad till avdrag för den förlust som kan uppkomma genom en sådan avyttring av skuldebrev som avses i ansökningsen. Jag bifaller inte besvären.

Förhandsbesked den 3 december 1985¹

RSV/FB Dt
1985:32

Utkom från trycket
den 9 juli 1986

Vid realisationsvinstberäkning som görs med anledning av en fastighetsförsäljning skall omkostnadsbeloppet inte minskas med andra värdeminskningsavdrag än sådana som faktiskt har yrkats vid taxeringen

1 Ansökningsen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

Ägaren till en fastighet önskade genom förhandsbesked få klarlagt i vilken omfattning värdeminskningsavdrag skulle återföras till beskattning vid en försäljning av fastigheten. Fastigheten utgjorde inte omsättningstillgång i rörelse och värdeminskningsavdrag hade dittills inte yrkats.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 3 december 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Nilsson, Virin) följande.

Förhandsbesked

Vid den realisationsvinstberäkning som görs med anledning av att fastigheten avyttras skall omkostnadsbeloppet — även om en avskrivningsplan upprättats för fastigheten — inte minskas med andra värdeminskningsavdrag än sådana som faktiskt har yrkats vid taxeringen. Har ett avdrag yrkats men inte kunnat utnyttjas skall det ändå minska omkostnadsbeloppet.

Motivering

Enligt punkt 2 a fjärde stycket av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (KL) skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m m, som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, dock inte för år då avdraget har understigit 3 000 kr.

Av förarbetena till den ovan nämnda bestämmelsen (prop 1975/76:180 s 138) framgår inte klart vad som skall förstås med uttrycket avdrag som "belöper på" tid före avyttringen. Enligt nämndens mening bör dock — även med beaktande av de förenklings- och kontrollskäl som föranledde att bestämmelsen infördes — med uttrycket förstås endast sådana värdeminskningsavdrag som faktiskt har yrkats vid taxeringen. Att en avskrivningsplan har upprättats för en byggnad skall därför inte föranleda att omkostnadsbeloppet minskas med ett belopp motsvarande sådana avdrag som hade kunnat yrkas enligt planen men faktiskt inte har yrkats vid taxeringen (jfr regeringsrättens dom den 26 september 1985, dnr 997-1985², rörande tolkningen av samma uttryck i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 28 § KL).

Att ett avdrag som faktiskt har yrkats men inte kunnat utnyttjas skall minska omkostnadsbeloppet framgår klart av de ovannämnda förarbetena.

¹ Ej överklagat