

Uppskov även vid benefikt förvärv av ersättningsfastighet

Av bolagsjuristen Jan-Mikael Bexhed¹

Sammanfattning

Regeringsrätten har i två nyligen meddelade domar medgett uppskov trots att ersättningsfastigheten förvärvats genom benefikt fång. Detta avviker från vad som tidigare ansetts gälla.

Bakgrund

Enligt lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, *UppskL*, kan den som avyttrat en fastighet under vissa villkor få uppskov med beskattningen av reavinst som uppkommit på avyttringen. En grundläggande förutsättning är att den skattskyldige förvärvar en ny fastighet som ersättning för den avyttrade. För att uppskov skall kunna medges med hela reavinsten krävs vidare enligt 6 § *UppskL* att vederlaget för den avyttrade fastigheten motsvarar eller understiger vederlaget för ersättningsfastigheten. Överstiger vederlaget för den avyttrade fastigheten vederlaget för ersättningsfastigheten, medges uppskov endast med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan reavinsten och det överskjutande beloppet.

En självklarhet för uppskov är att den ursprungliga fastigheten övergått till ny ägare genom köp, byte eller annat oneröst fång. Ett sådant fång medför reavinstbeskattning för överlåtaren. Övergår fastigheten däremot genom arv, testamente, gåva eller annat benefikt fång sker ingen reavinstbeskattning, varför något behov av uppskov inte föreligger.

I två nyligen avgjorda mål har regeringsrätten haft att ta ställning till om det även skall krävas att den nya fastigheten förvärvats genom ett oneröst fång, för att den enligt *UppskL* skall kunna godtas som ersättningsfastighet. Frågan var hur begreppet *vederlag* i 6 § *UppskL* skulle tolkas.

Frågeställningen är inte ny, då begreppet vederlag använts på samma sätt i uppskovslagstiftningen ända sedan en möjlighet till uppskov infördes i slutet av 1960-talet.²

Regeringsrättens avgöranden

Förvärv genom arv mot skuldövertagande och arvskifteslikvid

I det första målet (mål nr 312-1982, dom den 6 oktober 1986) hade den skattskyldige sålt en villafastighet. Köpeskillingen efter avdrag för försäljningsomkostnader uppgick till 375 000 kr. Reavinsten blev 160 071 kr. Uppskov yrkades. Som ersättningsfastighet anmäldes en fastighet som förvärvats genom arv. Fastigheten, som vid arvskiftet åsatts ett värde av 330 000 kr, hade tillskiftats den skattskyldige mot att han dels övertog betalningsansvaret för in-teckningsskulder på 29 887 kr, dels utgav skifteslikvid till sin far med 150 000 kr och till vart och ett av sina tre syskon med 37 500 kr. Den skattskyldige hade dessutom lagt ned 65 000 kr på byggnation på den förvärvade fastigheten.

Länsrätten (flertalet nämndemän) medgav uppskov, medan kammarrätten vägrade sådant.

Regeringsrätten ansåg däremot att den skattskyldige i UppskL:s mening utgett vederlag för den förvärvade fastigheten med sammanlagt $(29\ 887 + 150\ 000 + 3 \times 37\ 500 + 65\ 000 =)357\ 387$ kr. Uppskov medgavs således med $(160\ 071 - [375\ 000 - 357\ 387] =)142\ 458$ kr.

Även om arvskifteslikvid utges anses berörd egendom i sin helhet förvärvad genom arv.³ Som motivering för att uppskov trots detta borde medges anförde regeringsrätten.

I lagen finns ingen bestämmelse som innebär att vederlag i samband med förvärv av ersättningsfastighet genom arv inte skall beaktas. På grund härav och då övriga förutsättningar för uppskov synes vara för handen finner regeringsrätten att Börje P skall medges uppskov med betalning⁴ av realisationsvinsten.

Om dödsboet i stället hade sålt fastigheten till den skattskyldige före arvskiftet, hade uppskov säkert också medgetts. En sådan försäljning hade dock, åtminstone till den del den inte svarat mot den skattskyldiges andel i dödsboet, aktualiserat reavinstbeskattning för boet.⁵

Förvärv genom gåva mot "gåvolikvid"

I det andra målet (mål nr 3661—3662-1985, dom den 6 oktober 1986) hade två makar avyttrat en fastighet och av taxeringsnämnden medgetts uppskov med beskattningen av reavinsten. Som ersättningsfastighet hade godtagits en fastighet med ett taxeringsvärde på 345 000 kr. Ersättningsfastigheten hade förvärvats från den ena makens far genom ett som köp betecknat fång för 328 000 kr.

Enligt stadgad praxis gäller beträffande fastigheter att frågan om ett fång har karaktär av köp eller gåva avgörs enligt en helhetsprincip, genom jämförelse mellan vederlaget för fastigheten (inkl ev skuldövertagande) och fastighetens taxeringsvärde vid förvärvstidpunkten. Överstiger vederlaget taxe-

ringsvärdet betraktas fångat inkomstskattemässigt i sin helhet som köp oberoende av hur det rubricerats. I det motsatta fallet betraktas fångat i sin helhet som gåva.⁶

Enligt dessa principer hade således ersättningsfastigheten i det aktuella fallet inkomstskattemässigt förvärvats genom gåva. Länsrätten tog fasta på detta som skäl för att vägra uppskov. Kammarrätten gjorde samma bedömning.

Regeringsrätten var däremot av en annan mening och medgav uppskov med följande motivering.

Det finns i lagen om uppskov med beskattning av realisationsvinst inte någon uttrycklig bestämmelse som innebär att vederlag i samband med förvärv av ersättningsfastighet genom fång som inte är jämförligt med köp eller byte inte skall beaktas. Någon annan omständighet som skulle utgöra hinder mot uppskov enligt nämnda lag har inte andragits. Av vad nyss anförts framgår att makarna J utgivit vederlag för ersättningsfastigheten som måste anses överstiga vad de erhållit i vederlag för den avyttrade fastigheten R. Oavsett att makarna J:s förvärv av fastigheten H vid tillämpningen av 35 § 2 mom fjärde stycket kommunalskattelagen kan komma att bedömas som gåva är de således berättigade till uppskov med beskattningen av den realisationsvinst som uppkommit vid deras försäljning av R.

I målet åberopade de skattskyldiga att någon gåvoavsikt inte förelåg och att ersättningsfastighetens taxeringsvärde var felaktigt (för högt). Det kan diskuteras om sådana invändningar i sammanhanget över huvud taget skall beaktas. Oberoende av hur det förhåller sig med detta måste dock regeringsrättens skrivning uppfattas som generell. Den indikerar inte att det skulle vara fråga om ett in casu-avgörande. Man bör nog därför kunna utgå ifrån att rätt till uppskov enligt regeringsrättens uppfattning generellt föreligger i en situation som den aktuella.

Tidigare annan uppfattning om rättsläget

Före regeringsrättens två avgöranden har det varit en allmän uppfattning att det inte var möjligt att förvärva en ersättningsfastighet genom benefikt fång ens om förvärvet skett mot vederlag. Denna ståndpunkt har också haft stöd i doktrinen.⁷

Ett icke överklagat förhandsbeskedsärende, RSV/FB Dt 1977:10, har bekräftat denna uppfattning. Ärendet gällde ett fall där en fastighet hade förvärvats av en dödsbodelägare vid ett arvskifte genom att arvskifteslikvid erlagts till de övriga delägarna i boet. Rättsnämnden konstaterade att förvärvet trots detta i sin helhet fick anses ha skett genom arv och att förvärvet därför inte berättigade till uppskov.

Även kommittén (B 1981:01) för reavinstuppskov var av uppfattningen att en ersättningsfastighet inte kan förvärvas genom benefikt fång. I kommitténs förslag till ny lag om reavinstuppskov slås det redan i den inledande paragrafen uttryckligen fast att det för uppskov krävs att ersättningsfastigheten förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.⁸ Att denna reglering enligt kommitténs uppfattning inte innebar någon ändring i förhållande till gäl-

lande lagstiftning framgår av att kommittén inte i denna del fann det nödvändigt att särskilt motivera sitt förslag till författningstext.⁹ I kommitténs översikt över gällande rätt konstateras också uttryckligen att en ersättningsfastighet måste förvärfvas genom oneröst fång.¹⁰

Skälet till att det tidigare var en allmän uppfattning att det var omöjligt att förvärva en ersättningsfastighet genom benefikt fång torde ha varit både att en sådan möjlighet rent allmänt ansågs strida mot grunderna för reavinst- och uppskovsreglerna, men också att det knappast kan ha varit lagstiftarens avsikt då uppskovsreglerna infördes att acceptera benefika ersättningsförvärv.

Lagstiftarens avsikt

Det är i och för sig riktigt som det påpekas i de två regeringsrättsdomarna att det inte finns någon uttrycklig bestämmelse i UppskL om att det inte är möjligt att förvärva en ersättningsfastighet genom benefikt fång. Motsatsen framgår emellertid inte heller.¹¹ Att lagtexten inte ger någon säker vägledning kan bero på att lagstiftaren ansett saken uppenbar. För att utröna om så varit fallet eller vad lagstiftarens avsikt annars varit, är det lämpligt att först gå till uppskovslagstiftningens förarbeten.

Något klart svar på frågan om en ersättningsfastighet kan förvärfvas genom benefikt fång lämnas dock inte, varken i förarbetena till UppskL eller den lagstiftning som föregått UppskL.

I förarbetena liksom i lagtexten används neutrala och intetsägande begrepp. Det sägs oftast att en ny fastighet skall *förvärfvas* eller *anskaffas*.¹² Uttryck som ersättningsköp och köpeskilling återfinns dock på enstaka ställen i förarbetena.¹³ När sådana uttryck förekommer är det emellertid i andra sammanhang än frågan om en ersättningsfastighet kan förvärfvas genom benefikt fång. Några helt säkra slutsatser kan därför inte dras enbart utifrån de uttryck som används i förarbetena.

Däremot bör man enligt min mening beakta att det ovan relaterade förhandsbeskedsärendet, RSV/FB Dt 1977:10, publicerades före det att propositionen till den nuvarande uppskovslagstiftningen skrevs.¹⁴ Om rättsnämndens beslut inte legat i linje med lagstiftningen borde saken på ett eller annat sätt ha tagits upp i propositionen. Så skedde emellertid inte.¹⁵

Någon har menat att 3 § femte stycket andra meningen UppskL skulle indikera att lagstiftaren åtminstone i vissa fall accepterat benefika ersättningsförvärv. Enligt lagrummet gäller bl a att riksskatteverket, om en skattskyldig avlidit innan vederbörande hunnit anskaffa en ersättningsfastighet, får medge att en fastighet som förvärfvas av den skattskyldiges dödsbo godtas som ersättningsfastighet. Ett sådant förvärv av ett dödsbo är emellertid inget förvärv genom arvskifte. En förutsättning för dispens av RSV torde i stället vara att dödsboets förvärv äger rum genom ett oneröst fång. Det är först genom dödsboets skifte som benefikt förvärv sker och då av dödsbodelägarna.¹⁶

I förarbetena till UppskL diskuteras hur ett uppskavsbelopp skall beaktas vid ersättningsfastighetens avyttring i det fall ersättningsfastigheten förvärvats genom arv och den skattskyldige vid reavinstberäkningen vill åberopa 36 § anv p 2 a sjunde stycket KL och i stället för faktisk anskaffningskostnad utgå från en viss procent av fastighetens taxeringsvärde året före dödsfallet.¹⁷ Detta är emellertid ingen som helst indikation på att lagstiftaren accepterat benefika ersättningsförvärv. Eftersom ett uppskov inte påverkas av att ersättningsfastigheten övergår till annan genom benefikt fång, kan det mycket väl hända att en fastighet som ärvs är belastad med uppskov. Det är först när en sådan fastighet herefter avyttras och därmed föranleder en reavinstberäkning som uppskavsbeloppet skall tas till beskattning.¹⁸

Med hänsyn till ovanstående bör man enligt min mening kunna dra slutsatsen att avsaknaden av uttrycklig reglering i lagtext eller förarbeten av frågan om benefika ersättningsförvärv, i vart fall inte berott på att lagstiftaren ansett att sådana förvärv bör godtas.

Reavinstbeskattningens grunder

Uppskavsreglerna kompletterar reavinstreglerna och får närmast ses som en integrerad tillbyggnad på dessa. En naturlig utgångspunkt är därför att den systematik och de grundläggande principer som genomsyrar reavinstreglerna också bör tillämpas när det gäller uppskov.

Enligt min uppfattning står det i mindre god överensstämmelse med principerna för reavinstbeskattningen och uppskavsreglerna att som ersättningsfastighet godta en fastighet som förvärvas genom benefikt fång. En princip för uppskavsregleringen är bl a att innehavet av den ursprungliga fastigheten och ersättningsfastigheten skall betraktas som ett enda innehav. Detta blir något långsökt om de berörda fastigheterna kan förvärvas genom helt skilda typer av fång.¹⁹ Att ett benefikt förvärv skulle kunna följa på en onerös överlåtelse förenklar knappast heller den praktiska tillämpningen.

Möjligheterna till benefika ersättningsförvärv skulle också kunna utnyttjas i skatteundandragande syfte. En skattskyldig skulle relativt enkelt kunna påstå att ett större vederlag utgått för ersättningsfastigheten än som verkligen varit fallet. För den som benefikt överlåter ersättningsfastigheten till den som önskar uppskov är ett för högt vederlag ur inkomstskattesynpunkt utan betydelse, eftersom överlåtelsen inte föranleder reavinstbeskattning. Även om inte påhittade vederlag skulle förekomma, kan möjligheten till benefika ersättningsförvärv leda till att vederlag börjar betalas som enbart är skattemässigt motiverade.

Beskattningen av uppskovsbeloppet

Då en ersättningsfastighet avyttras skall uppskovsbeloppet återföras till beskattning, genom att det beaktas vid reavinstberäkningen. Regler om detta finns i 11 § UppskL.

Om benefika ersättningsförvärv godtas, kan detta leda till oväntade effekter vid ersättningsfastighetens avyttring. En fastighet kan således komma att belastas med flera olika uppskov från olika tidpunkter. Man kan t ex tänka sig det fallet att en skattskyldig ett år medges uppskov med en villa som ersättningsfastighet. Några år härefter avlider den skattskyldige. Vid arvskiftet tillskiftas villan en arvinge mot att denne utger arvskifteslikvid. Detta är ett benefikt fång, varför uppskovet som tidigare nämnts inte påverkas. Får arvingen betrakta förvärvet av villan som ett ersättningsförvärv, kommer fastigheten att bli belastad med två uppskov från olika år trots att villans ingångsvärde vid en framtida avyttring i sin helhet skall omräknas från ett och samma år. Att vid den framtida avyttringen på ett korrekt sätt beakta de båda uppskoven blir förmodligen inte alldeles lätt för vare sig den skattskyldige eller fiscus. Reglerna i 11 § UppskL synes också utgå från att det bara skall finnas ett uppskov att beakta för varje reavinstberäkning som görs.

I ett tidigare avgörande om hur beskattningen av ett uppskovsbelopp skulle ske i en viss situation, har regeringsrätten med anledning av ett överklagat förhandsbesked också anvisat en teknik som är omöjlig att tillämpa om en ersättningsfastighet förvärvats genom benefikt fång.

Avgörandet, RÅ81 1:49, gällde tillämpningen av punkt 2 av övergångsbestämmelserna till UppskL. Dessa bestämmelser tillämpas på fall där den uppskovsgrundande avyttringen skett före utgången av mars 1976. Regeringsrätten konstaterade att för dessa fall skall beskattningen av uppskovsbeloppet ske genom att det nominella uppskovsbeloppet frånräknas ersättningsfastighetens nominella ingångsvärde innan detta indexuppräknas.²⁰ Denna teknik kan endast användas om ingångsvärdet och uppskovsbeloppet skall indexuppräknas från samma år. Så är inte fallet vid ett benefikt ersättningsförvärv, där ingångsvärdet principiellt skall uppräknas från senaste onerösa fång medan utgångspunkten för uppskovsbeloppets uppräkning rimligen måste vara det senare benefika fångets som godtagits som ersättningsförvärv.

Av 1981 års fall förefaller det som om regeringsrätten tidigare ansett det som ganska självklart att en ersättningsfastighet alltid skall förvärvas genom oneröst fång. Att avgörandet konkret avsåg tillämpningen enbart av en övergångsregel till UppskL torde i sammanhanget sakna betydelse, eftersom övergångsregeln dikterades av helt andra omständigheter än de nu diskuterade.²¹

Avslutning

Som framgått avviker regeringsrättens två avgöranden, om att principiella hinder ej möter mot att förvärva en ersättningsfastighet genom benefikt fång, från vad som hittills ansetts gälla. De skäl regeringsrätten lämnat för att den tidigare uppfattningen var fel är enligt min mening inte alldeles övertygande.

Noter

- 1 Artikel författaren är anställd hos Försäkrings AB Skandia och var tidigare bitr sekreterare i kommittén (B 1981:01) för reavinstuppskov.
- 2 Se 4 § tredje stycket i numera upphävda lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst.
- 3 Se bl a RÅ 1941 ref 51 och RÅ82 Aa 148 samt Melz: Kapitalvinstbeskattningens problem, 1986, s 358 f.
- 4 Begreppet beskattning är korrektare, då uppskov är en taxeringsfråga och inte en debiteringsfråga (jfr SOU 1985:38 s 97).
- 5 Se Melz ibid s 359 ff, jfr SOU 1985:39 s 9.
- 6 Se t ex Handledning för taxering, 1987, s 217 f.
- 7 Se Roos: Reavinst på fastigheter, 4 uppl, s 184, se även Lodin m fl: Welinders Beskattning av inkomst och förmögenhet, 3 uppl, inb, s 259.
- 8 Se SOU 1985:38 s 19.
- 9 Jfr SOU 1985:38 s 261.
- 10 Se SOU 1985:39 s 9. Översikten över gällande rätt utarbetades av kommitténs sekretariat. Med hänsyn till hur frågan enligt ovan behandlades i kommitténs förslag till ny uppskovslagstiftning, torde emellertid uttalandet inte avvika från kommitténs uppfattning.
- 11 Att samma uttryck — vederlag — används i 6 § UppskL både när det gäller den ursprungliga fastigheten och ersättningsfastigheten, skulle kunna tala för att lagstiftaren uttryckligen velat markera i lagtexten att också förvärv av ersättningsfastighet måste ske genom oneröst fång. Som redan konstaterats måste den ursprungliga fastigheten överlåtas genom ett sådant fång för att en uppskovssituation över huvud taget skall uppstå. Med denna tolkning skulle uttrycket vederlag avse prestation i samband med en onerös överlåtelse. Att hävda att lagstiftaren medvetet avsett att ge uttrycket denna innebörd innebär dock förmodligen en övertolkning av lagtexten.
- 12 Se t ex 2 och 3 §§ UppskL samt SOU 1975:53 s 61 ff, prop 1975/76:180 s 145 ff och prop 1978/79:54 s 29 ff. Jfr även GRS I, 7 uppl, t ex s 984.
- 13 Se t ex prop 1975/76:180 s 148, SkU 1975/76:63 s 61 och prop 1978/79:54 s 31.
- 14 RSV/FB Dt 1977:10 utkom från trycket den 10 november 1977, medan propositionen 1978/79:54 med förslag till den nuvarande uppskovslagstiftningen beslutades den 26 oktober 1978.
- 15 Ett icke överklagat förhandsbesked från RSV är i och för sig inte prejudicerande på samma sätt som ett avgörande av regeringsrätten. Om RSV publicerar ett förhandsbesked får det dock i praktiken stort genomslag och följs vanligen i likartade fall av både taxeringsmyndigheter och skattskyldiga.
- 16 Jfr SkU 1978/79:16 s 16.
- 17 Se prop 1978/79:54 s 38. Jfr SOU 1985:38 s 39 och 278.
- 18 Se prop 1978/79:54 s 32. — Möjlighet till frivillig avskattning av ett uppskovsbelopp i samband med benefik övergång av ersättningsfastighet saknas, se SOU 1985:39 s 53. Jfr SOU 1985:38 s 180 ff.
- 19 Jfr beträffande synsättet om ett enda innehav bl a SOU 1985:38 s 73 f.
- 20 För en redogörelse av bakgrunden till och den diskussion som föregick RÅ81 1:49, se SOU 1985:39 s 51 f.
- 21 Jfr prop 1978/79:54 s 37 f.

ÖHRLINGS SÖKER SKATTEEXPERTER

För att klara den växande efterfrågan på kvalificerad rådgivning i skattefrågor behöver vi anställa ytterligare skatteexperter till våra skatteavdelningar vid kontoren i:

GÖTEBORG
JÖNKÖPING
STOCKHOLM
SUNDSVALL

Du bör vara jur kand och/eller högskoleekonom med något eller några års kvalificerad verksamhet med skatter.

För etablering av skatteavdelning vid vårt kontor i
FALUN/BORLÄNGE

söker vi skatteexpert med flerårig erfarenhet.

Du bör vara utåtriktad, ha lätt att samarbeta och vara beredd att satsa på ett krävande arbete.

Vi erbjuder stimulerande arbetsuppgifter med lockande utvecklingsmöjligheter i en kamratlig miljö.

Ring Lars W Hemmingsson eller Ernst Forsberg, tel. 08-22 12 00, om Du vill ha närmare upplysningar.

Ansökningshandlingarna skickas så snart som möjligt till Ernst Forsberg, Öhrlings Revisionsbyrå AB, Norrmalmstorg 1, 111 46 Stockholm.

Öhrlings är en av Sveriges större revisionsbyråer. Vi har kontor på ett 60-tal orter och ca 1.000 anställda.

Bland våra klienter finns både det mindre och medelstora familjeföretaget såväl som det stora börsnoterade.

Internationellt samarbetar vi med Coopers & Lybrand vars revisions- och konsultorganisation omspannar hela världen.

ÖHRLINGS
REVISIONSBYRÅ