

HÖGSTA DOMSTOLENS BESLUT

meddelat i Stockholm den 25 maj 2009

Mål nr

Ö 2024-08

KLAGANDE

Kammarkollegiet

Box 2218

103 15 Stockholm

MOTPART

Sicoat Aktiebolag, 556553-1570

Halalid 10

254 40 Helsingborg

Ombud: Advokat CS

SAKEN

Återvinning av stämpelskatt

ÖVERKLAGADE AVGÖRANDET

Hovrätten över Skåne och Blekinges beslut den 11 april 2008 i mål
ÖÄ 2208-07

HÖGSTA DOMSTOLENS AVGÖRANDE

Med ändring av hovrättens beslut avslår Högsta domstolen Sicoat Aktiebolags ansökan om återvinning av stämpelskatt.

Högsta domstolen erinrar om att tidigare återbetalt skattebelopp skall betalas inom en månad från dagen för detta beslut. Beloppet skall betalas till Lantmäteriet.

Sicoat Aktiebolag tillerkänns ersättning av allmänna medel för sina ombudskostnader med tiotusenåttio (10 080) kr avseende arbete.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

Kammarkollegiet har yrkat att Högsta domstolen ändrar hovrättens beslut och upphäver inskrivningsmyndighetens beslut om återvinning av stämpelskatt med 44 625 kr.

Sicoat Aktiebolag har bestritt ändring och yrkat ersättning för sina rättegångskostnader.

Högsta domstolen har hämtat in yttrande från Lantmäteriet.

SKÄL

Sicoat Aktiebolag köpte fastigheterna X 9 och 10 av en fysisk person och överlät en tid senare köpet till Bostadsrättsföreningen Matrosgården. I samband med att föreningen sökte lagfart på sitt förvärv, åberopades ett skriftligt intyg där föreningen och bolaget lämnade vissa uppgifter om de villkor som gällde för överlåtelsen. Frågan är nu om intyget uppfyller de krav som ställs upp för befrielse från stämpelskatt vid transportköp.

Regler om detta finns i 7 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (jfr 36 § andra stycket angående rätten att få återvinning av skatten, om erlagd skatt inte har kunnat avräknas helt i fall som avses i 7 §). Innebörden är huvudsakligen att stämpelskatt skall utgå endast för det senaste köpet, när ett köp av fast egendom överläts utan någon annan ändring i köpevillkoren än tiden för tillträdet och betalningen samt, i vissa fall, sättet för betalningen. Har skatten för tidigare köp redan betalats avräknas beloppet från skatten på det sista köpet. Till dessa förutsättningar anknyter reglerna om intyg i skatteärendet. Reglerna innebär att parterna i det senaste köpeavtalet skriftligen på heder och samvete skall intyga vissa uppgifter som bl.a. rör ersättningen för den överlåtna egendomen och andra villkor för förvärvet (fjärde stycket 1 och 2). Det nu aktuella intyget uppfyller kraven i dessa hänseenden.

Intyget skall även omfatta vissa uppgifter av betydelse för stämpelskattelagens särskilda koncernregler. Reglerna har sin bakgrund i ett lagstiftningsärende som gällde beskattning vid omstrukturering av företag. Det skulle sålunda vara möjligt att genomföra omstruktureringar utan att det uppkom

några omedelbara skattekonsekvenser. I stämpelskattelagen har därför införts en bestämmelse om att det kan medges uppskov med betalning av skatten vid överlåtelse mellan juridiska personer inom en koncern (32 a §). Ett uppskov förutsätter att moderföretaget i koncernen är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag och att överlåtaren inte ingår i en annan koncern än den i vilken förvärvaren ingår. Uppskovet skall inte längre gälla, när fastigheten överlåts till någon annan eller koncernförhållandet mellan överlåtaren och förvärvaren upphör.

Samtidigt med uppskovsreglerna infördes en bestämmelse som innebär att befrielse från stämpelskatt inte skall medges vid vissa fastighetsöverlåtelser inom en koncern. Skälet till detta torde ha varit att det ansågs att de samlade verkningarna av en skattebefrielse vid transportköp och ett uppskov annars skulle göra det möjligt att i praktiken sälja en fastighet externt utan beskattning (prop. 1998/99:15 s. 261–263 och SOU 1998:1 s. 276 f.). Skattebefrielse medges sålunda inte, om den som har överlåtit egendomen är en juridisk person som har köpt egendomen från en annan juridisk person, som ingår i samma koncern, och den som förvärvat egendomen är en juridisk person som är moderföretag eller dotterföretag till den som överlåtit egendomen till förvärvaren (7 § andra stycket stämpelskattelagen).

Vidare utsträcktes reglerna om ett skriftligt intyg så, att överlåtaren och förvärvaren i det senaste avtalet skall intyga också att det inte föreligger förhållanden som avses i 7 § andra stycket. Ett sådant intyg har inte lämnats i det nu aktuella fallet. Frågan är om skattebefrielse ändå kan medges med beaktande bl.a. av bolagets påstående att en bostadsrättsförening och ett aktiebolag inte skall ingå i samma koncern.

Befrielse från stämpelskatt vid transportköp av fast egendom har sedan länge förutsatt att parterna i det senaste avtalet intygar vissa förhållanden som gör det möjligt för den beskattande myndigheten att bedöma om befrielse skall medges eller inte. Kravet på intyg har fått en utformning som gör det klart att parterna ansvarar för de uppgifter som lämnas. Beslut om skatt fattas vid handläggning av ärendet om lagfart på förvärvet. Det är fråga om ett mycket stort antal ärenden, och granskningen måste huvudsakligen vara av formell karaktär. Bestämmelserna om intyg skall tolkas mot den bakgrunden.

Den del av intyget som nu är aktuell tar alltså sikte på de särskilda bestämmelserna om stämpelskatt i koncernförhållanden. I 32 a § anges att reglerna om uppskov gäller koncerner där vissa angivna juridiska personer är moderföretag. Det får därför antas att paragrafen knyter an till definitionerna av koncerner i 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och (numera) 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551). Bestämmelserna i 7 § andra stycket bygger på denna reglering.

När endera av – eller båda – parterna i det senaste avtalet om fastighetsköp är fysisk person, kan det inte föreligga någon sådan överlåtelse inom en koncern som avses i 7 § andra stycket stämpelskattelagen. Detta kan utan vidare konstateras också vid en mer formell granskning i skatteärendet.

Om däremot båda avtalsparterna är juridiska personer, ställer sig saken annorlunda. Medan det i vissa situationer kan omedelbart konstateras att ett koncernförhållande är rättsligt möjligt, kan frågan i andra fall vara betydligt svårare att avgöra. En koncern kan mycket översiktligt sägas vara kännetecknad av att moderföretaget har ett bestämmande inflytande över ett dot-

terföretag (se t.ex. Andersson m.fl., Aktiebolagslagen – En kommentar, suppl. 3 april 2008, s. 1:25). Inflytandet kan dock grundas på olika förhållanden, och det kan vara såväl direkt som indirekt och utövas av moderföretaget ensamt eller tillsammans med andra dotterföretag. Att skilja ut vissa juridiska personer som ej rättsligt möjliga dotterföretag låter sig knappast göras på så sätt att kravet på intyg generellt skulle kunna efterges, när en sådan juridisk person är avtalspart (jfr bl.a. Andersson m.fl., a.a. s. 1:29, Svante Johansson, Nials svensk associationsrätt, 9 uppl. 2007, s. 318 ff. och Mallmén, Lagen om ekonomiska föreningar – En kommentar, 3 uppl. 2002, s. 75). Det skulle också innebära att granskningen i skatteärendet tillfördes ett ytterligare moment, snarast av materiell karaktär. Så skulle även bli förhållandet om intyg krävdes bara i de situationer då någon av avtalsparterna var en sådan juridisk person som kan vara moderföretag enligt 32 a § stämpelskattelagen. Att på detta sätt skilja mellan olika juridiska personer eller konstellationer av juridiska personer vid tillämpning av kravet på intyg skulle leda till stora praktiska svårigheter. När båda parter i det senaste överlåtelseavtalet är juridiska personer, bör därför 7 § fjärde stycket 3 stämpelskattelagen tillämpas enligt sin bokstav, vilket innebär att intyget måste ha ett sådant innehåll som avses i nämnda lagrum.

Bolaget har visserligen framhållit att fastigheterna enligt det tidigare avtalet förvärvades från en fysisk person och att det redan därav framgår att förhållandena inte kan ha varit sådana som avses i 7 § andra stycket. Kravet på ett intyg av parterna i det senaste avtalet bör emellertid inte anpassas efter vad som i skatteärendet kan vara känt om parterna i det tidigare avtalet.

Det finns inte någon skyldighet för inskrivningsmyndigheten att ge sökanden tillfälle att, innan beslut fattas, komma in med ett sådant intyg som fordras för skattebefrielse vid transportköp, även om det kan vara naturligt

att myndigheten hjälper enskilda med upplysningar och råd om vad en ansökan bör innehålla (NJA 1994 s. 150). Bedömningen kan inte heller påverkas av det förhållandet att inskrivningsmyndigheten i detta fall har godtagit intyget och tillämpat reglerna om skattebefrielse och återvinning.

Kammarkollegiets överklagande skall därför bifallas.

Bolaget har yrkat ersättning för sina kostnader i Högsta domstolen. Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., kan en skattskyldig få ersättning av allmänna medel – även om den skattskyldige inte till någon del får bifall till sina yrkanden – för ombudskostnader bl.a. om ärendet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Så får i allmänhet anses vara fallet i mål eller ärenden där prövningstillstånd har meddelats i Högsta domstolen (NJA 2000 s. 124). Bolaget bör därför tillerkännas ersättning för sina kostnader. Den yrkade ersättningen får anses vara skälig.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Johan Munck, Torgny Håstad,
Ella Nyström, Gudmund Toijer (referent) och Stefan Lindskog
Föredragande revisionssekreterare: Karin Hellmont