

## **HFD 2017 ref. 73**

**Skattepliktig kapitalvinst har inte ansetts uppkomma när en fideikommissfastighet överförs till ett aktiebolag genom tillskott i samband med aktieteckning även om det utgår annat vederlag för fastigheten än aktier. Anskaffningsvärdet för aktier som förvärvas genom tillskottet påverkas inte heller av sådant vederlag. Förhandsbesked om inkomstskatt.**

2 och 2 f §§ lagen (1963:587) om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 15 december 2017 följande dom (mål nr 1068-17).

### **Bakgrund**

Enligt lagen (1963:583) om avveckling av fideikommiss ska ett fideikommiss upphöra när innehavaren avlider. Fideikommissets egendom utgör då ett s.k. fideikommissbo.

För att möjliggöra att fideikommisssegendom som är av betydande allmänt intresse hålls samman även efter det att fideikommisset har upphört finns regler om aktiebolagsbildning som innebär att fideikommisssegendom kan tillskjutas ett s.k. fideikommissaktiebolag i samband med teckning av aktier i bolaget.

Av samma skäl finns särskilda regler om beskattningen av fideikommissbo i lagen (1963:587) om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m. Enligt dessa bestämmelser kan en fideikommissfastighet utan beskattningsekvenser överföras till ett aktiebolag genom tillskott i samband med aktieteckning. Anskaffningsvärdet för aktier som förvärvas i samband med en sådan överföring ska anses motsvara fastighetens marknadsvärde vid tidpunkten för överföringen.

Innehavaren av Erstaviks fideikommiss J.P. avled 2015 och fideikommisset ska därför avvecklas. Fideikommissboet efter J.P. avser att överföra fideikommissfastigheter till ett aktiebolag genom tillskott i samband med aktieteckning.

Fideikommissboet ville genom ansökan om förhandsbesked få veta om förutsättningarna för att det inte ska anses uppkomma någon skattepliktig kapitalvinst är uppfyllda för det fall aktiebolaget, i samband med överföringen, även lämnar vederlag genom att överta befintliga skulder och utfärda en eller flera reverser.

Enligt ett alternativ avsågs vederlaget överstiga såväl det skattemässiga restvärdet som taxeringsvärdet men understiga fas-

tigheternas marknadsvärde (fråga 1). Enligt ett annat alternativ skulle vederlaget överstiga det skattemässiga restvärdet men understiga taxeringsvärdet (fråga 2). Boet ville även få besked om anskaffningsvärdet för aktierna påverkas av att vederlag utgår (fråga 3).

Skatterättsnämnden fann beträffande fråga 1 och 2 att någon skattepliktig kapitalvinst inte uppkommer vid överföringen av fideikommissfastigheterna. Nämnden uttalade att förfarandet med att vederlag utgår i samband med överföring och aktieteckning enligt den särskilda skattebestämmelsen var känt för lagstiftaren vid regelns tillkomst utan att detta föranledde några inskränkningar i skattefriheten, vilket enligt nämndens mening måste innebära att förekomsten av vederlag inte påverkar skattefriheten.

Fråga 3 besvarade nämnden med att anskaffningsvärdet för aktierna motsvarar fastigheternas marknadsvärde. Nämnden konstaterade att ordalydelsen av den särskilda bestämmelsen om skattemässigt anskaffningsvärde är klar och anger entydigt att anskaffningsvärdet för aktier som förvärvas i samband med en sådan överföring som avses i bestämmelsen ska anses motsvara den överförda fastighetens marknadsvärde vid överföringstidpunkten.

#### **Yrkanden m.m.**

*Skatteverket* yrkar i första hand att svaret på fråga 3 ska ändras på så sätt att övertagna skulder och utställda reverser ska avräknas från fastigheternas marknadsvärde när anskaffningsvärdet för aktierna bestäms. I andra hand yrkar verket att svaret på fråga 1 och 2 ändras på så sätt att kapitalvinsten inte är skattefri eftersom vederlag lämnas.

Skatteverket anför bl.a. följande. Det följer av allmänna skatterättsliga principer att ersättning som har lämnats ska avräknas från anskaffningsvärdet även vid tillämpningen av lagen om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m. Om vederlag lämnas har inte hela fastigheten överförts genom tillskott och skattefriheten för kapitalvinst gäller inte då.

Förhandsbeskedet innebär att fideikommissboet får ut ett belopp motsvarande överförda skulder och utställda reverser skattefritt två gånger, dels vid överföringen av fastigheterna till fideikommissaktiebolaget, dels vid försäljning av aktierna i bolaget.

*Fideikommissboet* anser att förhandsbeskedet ska fastställas och anför bl.a. följande. Bestämmelsen om anskaffningsvärde för de aktier som förvärvas vid överföringen är klar och anger entydigt att värdet för aktierna ska motsvara de överförda fastigheternas marknadsvärde.

Av förarbetena till lagen om avveckling av fideikommiss framgår att lagstiftaren velat göra det möjligt att överföra fideikommissegendom till aktiebolag mot en kombination av aktier och annat vederlag, t.ex. skuldebrev. Bestämmelsen i den anslutande skatteförfattningen har utformats på ett sätt som korresponderar med avvecklingslagen för att samordna regelverken. Skattefriheten omfattar därför även fall när också annat vederlag än aktier lämnas.

### **Skälen för avgörandet**

#### *Frågorna i målet*

Frågorna i målet gäller om en skattepliktig kapitalvinst ska anses uppkomma när en fideikommissfastighet överförs till ett aktiebolag genom tillskott i samband med aktieteckning och det utgår även annat vederlag för fastigheten än aktier samt om anskaffningsvärdet för aktier som förvärvas genom tillskottet påverkas av sådant vederlag.

#### *Rättslig reglering m.m.*

I lagen om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m. finns särskilda bestämmelser om beskattningen vid avveckling av fideikommiss. Det regelverket kompletterar bestämmelserna i lagen om avveckling av fideikommiss och innehåller bl.a. särskilda skatteregler som syftar till att skattemässigt underlätta överföringen av en fideikommissfastighet till ett aktiebolag.

Enligt 2 § ska skattepliktig kapitalvinst eller avdragsgill kapitalförlust inte anses uppkomma om en fideikommissfastighet överförs till ett aktiebolag genom tillskott i samband med aktieteckning.

Anskaffningsvärdet för en aktie som förvärvas i samband med överföringen ska enligt 2 f § anses motsvara den överförda fastighetens marknadsvärde vid den tidpunkten, fördelat på de aktier som då förvärvas.

Avsikten med regleringen i 2 och 2 f §§ är att värdestegring som uppkommit under den tid som fideikommisset innehaft fastigheten ska undantas från kapitalbeskattning såväl vid överföringen av fastigheten till aktiebolaget som vid en efterföljande avyttring av aktier som tecknats vid tillskottet (prop. 1963:26 s. 17 och prop. 1998/99:114 s. 62 f.).

## *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

### Fråga 1 och 2

I 31 § lagen om avveckling av fideikommiss föreskrivs att fideikommissegendomen ska tillskjutas ”i samband med teckning av aktier” och att ”aktierna och annat vederlag” därefter utgör fideikommisskapital. Av förarbetena till lagen framgår att bestämmelsen utformats enligt förslag av Lagrådet och att syftet var att förtydliga att även annat vederlag än aktier kan lämnas vid tillskott av fideikommissegendom (prop. 1963:5 s. 223 f. och 230).

I sak samma uttryckssätt har därefter också kommit att användas i 2 § lagen om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m. där det anges att en överföring av en fideikommissfastighet inte ger upphov till en skattepliktig kapitalvinst om fastigheten överförs till ett aktiebolag genom tillskott ”i samband med aktieteckning”. Som Skatterättsnämnden påpekar omnämndes i förarbetena till den lagen att det förekommer att det utgår även annat vederlag än aktier i samband med ett tillskott utan att det påverkade bestämmelsens utformning (prop. 1963:26 s. 18).

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att bedömningen av om en fideikommissfastighet överförs till ett aktiebolag genom tillskott i samband med teckning av aktier inte påverkas av att det utgår även annat vederlag än aktier för fastigheten. Någon skattepliktig kapitalvinst eller avdragsgill kapitalförlust ska därför inte anses uppkomma genom överföringen.

Svaret på fråga 1 och 2 ska därmed fastställas.

### Fråga 3

Skatteverket menar att om anskaffningsvärdet för de tecknade aktierna anses motsvara den överförda fastighetens marknadsvärde vid tidpunkten för överföringen, även i det fall det vid sidan av aktierna utgått annat vederlag, så får aktierna ett högre anskaffningsvärde än vad som kan motiveras av tillskottet av fastigheten. Härigenom uppstår enligt verket en omotiverad skatteförmån.

Som Skatterättsnämnden funnit är emellertid ordalydelsen av 2 f § lagen om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m. klar och entydig. Det finns därför inte utrymme för att beakta vederlag som lämnats utöver de tecknade aktierna när anskaffningsvärdet för dem ska bestämmas.

Även svaret på fråga 3 ska därmed fastställas.

## Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Classon, Gäverth, Svahn Starrsjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitisekreteraren Paul Sjögren.

---

*Skatterättsnämnden (2017-02-08, Eng, ordförande, Pettersson, Jönsson, Kristiansson, Lohela, Pahlsson och Werkell):*

### *Förhandsbesked*

Frågorna 1 och 2: Någon skattepliktig kapitalvinst uppkommer inte vid överföring av fideikommissfastigheterna som tillskott i samband med aktieteckning.

Fråga 3: Anskaffningsvärdet på aktierna motsvarar fastigheternas marknadsvärde.

### *Motivering*

Frågorna 1-2

Det framgår inte av lagtexten i 2 § lagen om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m. om den föreskrivna skattefriheten i lagrummet påverkas av att vederlag utgår i samband med överföringen och aktieteckningen. Det finns inte heller några direkta motivuttalanden som klargör denna frågeställning men att vederlag skulle kunna förekomma i dessa situationer är dock något som omnämns i förarbetena (jfr t.ex. prop. 1963:26 s. 18).

Förfarandet med vederlag har således varit känt för lagstiftaren vid undantagsregelns tillkomst utan att detta föranlett några inskränkningar vad gäller skattefriheten. Enligt Skatterättsnämndens mening måste detta innebära att förekomsten av vederlag inte påverkar den skattefrihet som anges i 2 §.

Fråga 3

I 2 f § lagen om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m. finns en särskild bestämmelse som anger hur anskaffningsvärdet på aktier ska bestämmas vid överföring av bl.a. fideikommissfastigheter genom tillskott i samband med aktieteckning.

Lagtextens ordalydelse är klar och anger entydigt att anskaffningsvärdet för aktier som förvärvas i samband med en sådan överföring ska anses motsvara den överförda fastighetens marknadsvärde vid överföringstidpunkten. Det finns enligt Skatterättsnämndens uppfattning därmed inte utrymme för att beakta eventuella vederlag som utges i samband med överföringen.

Denna ståndpunkt är vidare i överensstämmelse med lagens syfte, något som i tidigare avgöranden haft stor vikt vid bedömningen (jfr RÅ 2002 ref. 90).