

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1068-17

meddelad i Stockholm den 15 december 2017

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Fideikommissboet efter AA

Ombud: Advokat Magnus Kindstrand
Box 3140
103 62 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 8 februari 2017 i ärende dnr 62-16/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

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

Dok.Id 188715

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

Mål nr
1068-17

För att möjliggöra att fideikommissegendom som är av betydande allmänt intresse hålls samman även efter det att fideikommisset har upphört finns regler om aktiebolagsbildning som innebär att fideikommissegendom 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 beskattningskonsekvenser 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 AA avled 2015 och fideikommisset ska därför avvecklas. Fideikommissboet efter AA 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 fastigheternas 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 överförs 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.

Mål nr
1068-17

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 fideikommiss-egendomen 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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Per Classon, Leif Gäverth, Kristina Svahn Starrsjö och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Paul Sjögren.