

HÖGSTA DOMSTOLENS BESLUT

Mål nr

meddelat i Stockholm den 18 februari 2003

Ö 1437-98

KLAGANDE

Dödsboet efter S. W.

Ställföreträdare: advokaten B. W.

MOTPART

Riksskatteverket, 171 94 SOLNA

SAKEN

Arvsskatt

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Hovrätten för Västra Sverige, avd. 2, beslut den 10 mars 1998 i mål ÖÄ 342/97

Hovrättens beslut

se Bilaga

HÖGSTA DOMSTOLENS AVGÖRANDE

Med ändring av hovrättens beslut förordnar Högsta domstolen att arvsskatt inte skall utgå för dödsboet efter S. W..

Till dödsboet skall genast återbetalas erlagd skatt om tvåhundraottiofyra-
fyrhundrafemtio (293.450) kr jämte ränta enligt tidigare gällande 61 a § lagen
om arvsskatt och gåvoskatt.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

Dödsboet efter S. W. har yrkat att boet dels berättigas återfå erlagt
skattebelopp, dels erhåller ränta enligt 61 a § lagen om arvs- och gåvoskatt.

Riksskatteverket har bestritt bifall till besvären.

Kammarkollegiet och Bokföringsnämnden har avgivit yttranden.

SKÄL

Frågan i målet gäller fastställande av arvsskatt på andel i ett handelsbolag, vars
enda uppgift är att äga och förvalta fastigheter. I målet är ostridigt att handels-
bolagets värde i ett sådant fall skall bestämmas till fastighetens taxeringsvärde
plus värdet av övriga tillgångar minus handelsbolagets skulder (jfr NJA 1994
s. 607). Bolagets nettovärde vid dödsfallet var därmed, som hovrätten ansett,
 $24.820.000 + 1.346.090 - 20.039.305 = 6.126.785$ kr.

Underrätterna har utgått från att dödsboets andel i handelsbolaget enligt muntligt
avtal var 20 procent. I konsekvens härmed har underrätterna ansett att dödsboets
andel var värd 1.225.357 kr.

Dödsboet har vitsordat att dödsboets ”andel” i handelsbolaget var 20 procent men
har åberopat att fastigheten hade ett bokfört värde på 49.549.107 kr, att övriga

tillgångar uppgick till 1.346.090 kr och att skulderna uppgick till 20.039.305 kr. Handelsbolagets bokförda egna kapital var således 30.855.892 kr. Av detta tillkom enligt bolagets kapitalkonton endast 400 kr dödsboet, medan 30.855.492 kr belöpte på den andra bolagsmannen (L. W.). Skillnaden mellan fastighetens bokförda värde och dess taxeringsvärde var 24.729.107 kr. Tjugo procent av denna skillnad uppgår till 4.945.822 kr. Enligt dödsboet skall värdet av dödsboets andel i handelsbolaget därför fastställas till 400 kr minus 4.945.822 kr eller till ett underskott med 4.945.422 kr (jfr RÅ 1988 ref. 29). Härvid har dödsboet bl.a. framhållit att det vore absurt om andelens värde, som uppgår till 400 kr beräknad på handelsbolagets bokförda värden, skulle öka när handelsbolagets värde ansetts vara 24 miljoner kr lägre därför att bolaget skall värderas med beaktande av fastighetens taxeringsvärde. – I och med att dödsboet hävdade att dödsboets kapitalkonto skall minskas med 20 procent av skillnaden mellan bokfört värde och taxeringsvärdet på fastigheten, får dödsboet anses hävda att vinst och förlust i handelsbolaget skall fördelas mellan bolagsmännen i proportionen 80–20.

Riksskatteverket har anfört att ställningen på kapitalkontona inte bör beaktas, bl.a. därför att det gör beskattningen mer komplicerad och därför att ställningen på kapitalkontona kan påverkas av bolagsmännen. Riksskatteverket har dock medgivit att en bolagsmans andel vid beskattningen möjligen aldrig bör anses vara mer värd än dess verkliga värde.

Att en bolagsmans andel i bolagets egna kapital efter en tid kan avvika från bolagsmannens ursprungliga insats i bolaget beror på att bolagsmännen fritt kan bestämma att vinsten eller förlusten skall fördelas i en annan proportion. Dessutom kan en bolagsman, med de övrigas samtycke, ta ut insatt kapital, medan en annan bolagsman kan göra en kompletterande insats. Utgifter som en bolagsman haft för bolaget kan avtalas vara insatser, medan lån från bolaget kan avtalas vara kapitaluttag. (Se 2 kap. 6-10 §§ lagen om handelsbolag och

enkla bolag samt Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, 3 uppl. 1992, s. 145 ff. och Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag, 2001, s. 178 ff.)

Skulle en bolagsman ta ut hela sitt insatta kapital och således få 0 kr på sitt kapitalkonto, kan han naturligtvis inte i beskattningshänseende anses äga dels en andel av bolaget som svarar mot hans ursprungliga insats, dels den tillgång som han förvärvat för det uttagna kapitalet. Det spelar härvidlag ingen roll om bolagsmannen, som tagit ut hela sin insats, skulle ha rätt till framtida vinst med den procent som gällde för hans ursprungliga insats.

Inte heller den omständigheten att bolagsmännen fritt kan påverka hur bolagets egna kapital skall fördelas mellan bolagsmännen medför att man skall bortse från ställningen på deras kapitalkonton. Skulle bolagsmännen inför ett dödsfall ha ökat den sedermera döde bolagsmannens andel i vinst eller förlust, bör det dock medföra att avtalet härom fränkänns betydelse.

Av det anförda följer att en bolagsmans verkliga rätt till bolagets egna kapital normalt skall respekteras, när värdet av hans andel skall bestämmas vid arvsbeskattning. Den fiktiva minskningen av bolagets tillgångar, som ofta följer av att man vid beskattningen skall utgå från taxeringsvärdet på fastigheter, får behandlas som en förlust i bolagets verksamhet.

Av utredningen framgår inte hur ställningen på kapitalkontona i det nu aktuella handelsbolaget kommit att kraftigt avvika från avtalet om insats och vinstdelning. Riksskatteverket har emellertid inte ifrågasatt handelsbolagets redovisning. Denna skall därför läggas till grund för värderingen av andelarna.

Ställningen på handelsbolagets kapitalkonton visar värdet av bolagsandelarna innan den fiktiva förlusten genom värderingen till taxeringsvärde uppkommit. Förlusten skall, enligt vad Riksskatteverket lämnat i och för sig obesträtt, till 20 procent bäras av dödsboet. Värdet av dödsboets andel i handelsbolaget skall således anses vara minus 4.945.422 kr. Därigenom uppkommer ett underskott i dödsboet, och någon arvsskatt skall inte utgå.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Inger Nyström (skiljaktig), Lennander (skiljaktig), Håstad (referent), Dahllöf och Ella Nyström
Föredragande revisionssekreterare: Thornefors

HÖGSTA DOMSTOLEN

Bilaga till

Mål nr

PROTOKOLL

Ö 1437-98

2003-01-15

Ordföranden justitierådet Nyström och justitierådet Lennander är skiljaktiga och anför:

”Den avgörande frågan i förevarande mål är hur värdet av S. W.s andel av handelsbolagets tillgångar och skulder skall bestämmas vid arvsbeskattningen. Enligt Riksskatteverket bör bestämningen ske med ledning av det andelstal som bo-

lagsmännen avtalat, dvs. 20 % för S. W. (dödsboet) och 80 % för L. W.. Enligt dödsboet bör den ske med ledning av behållningen på bolagsmännens kapitalkonton, dvs. 400 kr för S. W. (dödsboet) och drygt 30 milj. kr för L. W..

Av utredningen i målet framgår att ingen av beräkningsmetoderna generellt kan sägas ge ett betydligt rättvisare resultat än den andra, eftersom utfallet bl.a. beror på vilken bolagsmans andel som värderas och på vilken ekonomisk situation handelsbolaget befinner sig i.

I hittillsvarande praxis synes bolagsmännens kapitalkonton inte ha beaktats utan fördelningen har skett med stöd av andelstalet (se t.ex. NJA 1991 s. 465, 1983 s. 237 och 1973 s. 93). En metod som bygger på andelstalet, och därför i och för sig är i viss mån schabloniserad, låter sig väl inpassas i det arvsskatterättsliga systemet där värderingen ofta är schablonbetonad. Ett sådant beräkningssätt är också mindre komplicerat och mindre resurskrävande än en metod som utgår från behållningen på kapitalkontona. Skall ställningen på nämnda konto vara avgörande krävs mer information från den skattskyldige och fler kontroller från skattemyndighetens sida. Eftersom uttag från och insatser på kontot kan göras i olika syften inför ett dödsfall, kan det t.ex. erfordras en särskild utredning om ställningen på kontot i större mån avviker från andelstalet.

Enligt vår mening saknas i nuläget anledning att frångå hittills tillämpade principer. Detta innebär att, såsom skett i hovrätten, andelstalet skall användas då värdet av S. W.s bolagsandel bestäms. Överklagandet skall därför lämnas utan bifall.”