

HÖGSTA DOMSTOLENS BESLUT

meddelat i Stockholm den 19 mars 2021

Mål nr

Ö 6547-19

PARTER

Klagande

Hermelinenhuset i Luleå AB, 556950-3179

Ombud: FB och FU

Motpart

Kammarkollegiet

Box 2218

103 15 Stockholm

Ombud: Advokatfiskal IC

SAKEN

Stämpelskatt

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Hovrätten för Övre Norrlands beslut 2019-11-25 i mål ÖÄ 1139-18

Dok.Id 196880

HÖGSTA DOMSTOLEN	Postadress	Telefon 08-561 666 00	Expeditionstid
Riddarhustorget 8	Box 2066	Telefax -	08:45–12:00
	103 12 Stockholm	E-post:	13:15–15:00
		hogsta.domstolen@dom.se	
		www.hogstodomstolen.se	

HÖGSTA DOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta domstolen upphäver hovrättens beslut, med undantag för punkterna 3 och 4, och undanröjer Lantmäteriets (inskrivningsmyndigheten) beslut om stämpelskatt i ärende D-2014-00545-031, inskrivningsdatum 2014-12-30, samt återlämnar ärendet till Lantmäteriet.

Hermelinhuset i Luleå AB tillerkänns ersättning av allmänna medel för bolagets ombudskostnader i Högsta domstolen med 60 000 kr.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

Hermelinhuset i Luleå AB har yrkat att Högsta domstolen ska fastställa stämpelskatten för bolagets förvärv av fastigheten X 14 till 3 462 390 kr.

Kammarkollegiet har motsatt sig att hovrättens beslut ändras.

Bolaget har begärt ersättning för ombudskostnader i Högsta domstolen.

SKÄL

Bakgrund

1. Bolaget förvärvade i december 2014 fastigheten X 14. Köpeskillingen uppgick till ca 81 miljoner kr. Fastigheten var såsom specialenhet undantagen från skatte- och avgiftsplikt enligt 3 kap. fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och saknade därför taxeringsvärde.
2. Bolaget ansökte om lagfart. Till ansökan bifogade bolaget ett värdeintyg upprättat av en fastighetsvärderare på uppdrag av säljaren. Enligt intyget uppgick fastighetens marknadsvärde i december 2014 till drygt 131 miljoner kr.

3. Lantmäteriet, som är inskrivningsmyndighet, beslutade att fastställa stämpelskatten beräknad utifrån värdeintyget. Det innebar att stämpelskatten bestämdes till 5 588 750 kr.

4. Bolaget överklagade beslutet och gjorde gällande att stämpelskatten i stället skulle beräknas utifrån köpeskillingen och därför bestämmas till ett lägre belopp. Bolaget gav i samband med överklagandet in en egen utredning enligt vilken ett uppskattat taxeringsvärde för fastigheten vid förvärvstidpunkten uppgick till ca 80 miljoner kronor.

5. Tingsrätten och hovrätten har avslagit bolagets överklagande.

Den rättsliga regleringen och frågan i målet

6. Enligt 8 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter ska egendomens värde ligga till grund för beräkningen av stämpelskatt vid förvärv av fast egendom och tomträtter.

7. Av 9 § första stycket stämpelskattelagen framgår att vid köp av fast egendom bestäms värdet enligt 8 § genom att köpeskillingen jämförs med taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljas. Det högsta av dessa värden anses som egendomens värde.

8. Om ett taxeringsvärde för det angivna året saknas görs jämförelsen enligt 9 § andra stycket i stället med det värde som inskrivningsmyndigheten, med ledning av intyg av sakkunnig eller annan utredning, bedömer att egendomen hade vid tidpunkten för upprättandet av den handling på vilken förvärvet grundas.

9. Frågan i Högsta domstolen är om inskrivningsmyndigheten i sådana fall ska jämföra köpeskillingen med ett vid förvärvstidpunkten uppskattat marknadsvärde eller om jämförelsen ska göras med ett uppskattat taxeringsvärde.

Jämförelsevärdet enligt 9 § andra stycket stämpelskattelagen

10. I 9 § andra stycket anges att jämförelsen med köpeskillingen ska göras med det värde som inskrivningsmyndigheten bedömer att egendomen hade vid förvärvstidpunkten. Det går inte av ordalydelsen att säkert avgöra om ordet värde tar sikte på egendomens reella värde (marknadsvärde) eller om det syftar på ett tänkt taxeringsvärde.

11. Stämpelskatt är en omsättningsskatt. Marknadsvärdet av den omsatta egendomen bör därför principiellt sett bilda utgångspunkt för en stämpelskatteberäkning. Köpeskillingen återspeglar i normalfallet marknadsvärdet och kan därför läggas till grund för skatteberäkningen. Detta talar för att det värde som avses i bestämmelsen är egendomens marknadsvärde.

12. Det är dock inte alltid som köpeskillingen återspeglar marknadsvärdet. För att minska risken för skatteundandragande åtgärder ska en jämförelse enligt huvudregeln i första stycket göras mellan köpeskillingen och taxeringsvärdet (jfr prop. 1983/84:194 s. 26). Av 5 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen framgår att taxeringsvärdet ska motsvara 75 procent av marknadsvärdet. Att taxeringsvärdenivån lagts under marknadsvärdenivån motiveras av att värderingen omges av en viss osäkerhet och att taxeringen bör präglas av försiktighet (jfr prop. 1979/80:40 s. 101).

13. Taxeringsvärdet ligger alltså i normalfallet betydligt under marknadsvärdet. Valet av taxeringsvärde som jämförelseunderlag enligt huvudregeln visar att alternativet till köpeskillingen utgör en spärr nedåt; under denna nivå ska värdet då inte bestämmas.

14. Regeln i det andra stycket utgör en supplerande regel för de fall där något taxeringsvärde inte åsätts eller annars saknas. Med tanke på att jämförelsen normalt ska ske mellan köpeskillingen och taxeringsvärdet ligger det nära till hands att anse att ett värde som är jämförbart med det som skulle

ges genom en fastighetstaxering bör sökas när den supplerande regeln i andra stycket tillämpas. För en sådan tillämpning talar framför allt att det annars uppstår en olikhet i behandlingen som inte framstår som sakligt motiverad.

15. Motsvarigheten till 9 § andra stycket fanns i 8 § 1 mom. tredje stycket i 1964 års stämpelskattelag. När den nuvarande lagstiftningen infördes angavs att någon ändring i sak i förhållande till vad som tidigare gällt inte var åsyftad (se prop. 1983/84:194 s. 32 och SOU 1983:8 s. 69).

16. I 8 § 1 mom. femte stycket hänvisades till det nämnda tredje stycket. Innebörden av detta var att om särskilda skäl föranledde det fick inskrivningsmyndigheten påkalla att länsstyrelsen åsatte egendomen ett värde till ledning för uttag av stämpelskatt. Vid denna värdering skulle i tillämpliga delar reglerna vid uttag av skatt enligt den dåvarande lagstiftningen om arvs- och gåvoskatt gälla. Dessa regler hänvisade i sin tur till grunderna för bestämmande av taxeringsvärde. I det utredningsförslag som låg till grund för den nuvarande stämpelskattelagen tycks också utgångspunkten ha varit att den tidigare ordningen skulle fortsätta att gälla och ett förslag till förordningsbestämmelse med den innebörden lades fram (se SOU 1983:8 s. 18).

17. I förarbetena till vissa senare lagändringar som syftade till en effektivare handläggning av stämpelskatteärenden – och som inte rörde 9 § andra stycket – lämnas en beskrivning av vad som anges vara gällande rätt. Enligt den beskrivningen ska jämförelsen enligt andra stycket ske mellan köpeskillingen och marknadsvärdet vid förvärvstidpunkten (se prop. 2004/05:51 s. 18, jfr s. 28). Beskrivningen ger uttryck för en uppfattning om vad som gäller enligt en lagbestämmelse som tillkommit i ett annat lagstiftningsärende. Uttalandet kan därför inte ges den betydelse vid lagtolkning som förarbetsuttalanden annars kan ha.

Sammanfattande slutsatser

18. Av det anförda framgår att ordalydelsen av 9 § andra stycket inte ger något säkert besked på frågan om det är marknadsvärdet eller ett tänkt taxeringsvärde som ska utgöra det värde som köpeskillingen ska jämföras med. Uttalanden i förarbetena till tidigare gällande lagstiftning på området, som införandet av den nuvarande regleringen inte tycks ha varit avsedd att ändra på i sak, ger ett stöd för att jämförelsevärdet bör bestämmas med tillämpning av de grunder som gäller för fastighetstaxering. Tidigare avgöranden från Högsta domstolen ger inte underlag för några slutsatser i denna fråga (jfr NJA 1947 s. 156 och NJA 1990 s. 669).

19. Om marknadsvärdet skulle utgöra jämförelsevärde, uppstår en omotiverad olikhet i behandlingen i förhållande till de normalfall som regleras i 9 § första stycket stämpelskattelagen. Med hänsyn till detta och till det tidigare anförda finns det övervägande skäl för slutsatsen att värdet i fall som avses i andra stycket ska ta sikte på ett tänkt taxeringsvärde. Detta ska bedömas med tillämpning av de grunder som gäller för åsättande av taxeringsvärde enligt fastighetstaxeringslagen.

20. Det kan i sammanhanget framhållas att en bedömning av jämförelsevärdet utifrån de grunder som gäller vid fastighetstaxering inte synes leda till praktiska tillämpningssvårigheter; motsvarande grunder tillämpas av Skatteverket enligt lagen (1971:171) om särskilt uppskattningsvärde på fastighet, bl.a. när en ägare av fastighet som har befriats från skatte- och avgiftsplikt begär det.

Ersättning för kostnader

21. Enligt 40 a § stämpelskattelagen gäller bl.a. 43 kap. och 68 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244) i fråga om lagfartssökandens rätt till ersättning av allmänna medel för vissa kostnader. Det gäller t.ex. när ärendet

har avsett en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen (jfr 43 kap. 1 §). Enligt 43 kap. 6 § ska en ansökan om kostnadsersättning göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit, vilket innebär att rätten till kostnadsersättning prövas av den domstol där kostnaderna har uppkommit. Detta bör gälla även när ett mål eller ärende om stämpelskatt återförvisas till inskrivningsmyndigheten. Beslutad ersättning utbetalas sedan ersättningsbeslutet har fått laga kraft (se 68 kap. 2 § skatteförfarandelagen och 38 § första stycket stämpelskattelagen).

Bedömningen i detta fall

22. Det värdeintyg som bifogats till lagfartsansökan har inte upprättats med tillämpning av de grunder som gäller vid åsättande av taxeringsvärde. Det kan därför inte utan vidare användas för en stämpelskatteberäkning. Ärendet bör återlämnas till inskrivningsmyndigheten för förnyad behandling.

23. Målet har avsett en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget ska därför få ersättning för ombudskostnader även i Högsta domstolen. Det begärda ombudsarvodet ska skäligen bestämmas till 60 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Anders Eka, Johnny Herre, Dag Mattsson, Eric M. Runesson (referent) och Stefan Reimer
Föredragande har varit justitiesekreteraren Johan Gredenius