

Vid arvskifte efter en i Danmark bosatt person har anskaffningsvärdet för tillskiftade aktier bestämts med bortseende från att dödsboet där har beskattats som om det avyttrat aktierna till marknadsvärdet. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

44 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden från A om förhandsbesked framgick bl.a. följande. Sökanden är obegränsat skattskyldig i Sverige. Hon och hennes två i Danmark bosatta syskon är delägare i det oskiftade dödsboet efter deras far. Denne var vid dödsfallet bosatt i Danmark. Bland tillgångarna i dödsboet finns aktier i ett i Danmark börsnoterat bolag. Enligt sökanden likställs enligt dansk rätt en utskiftning till henne av tillgångar i dödsboet med en försäljning av tillgångarna. Dödsboet beskattas då för eventuell vinst, beräknad med utgångspunkt i en tänkt ersättning för tillgångarna som motsvarar marknadsvärdet vid tidpunkten för utskiftningen. Mot den bakgrunden ställde A följande frågor till Skatterättsnämnden:

1. om hon som anskaffningsutgift för de aktier som hon kan komma att tillskiftas får använda det värde som dödsboet ska anses avyttra aktierna för,
2. om hon vid förvärv av aktierna från dödsboet till marknadsvärdet får använda sig av hela köpeskillingen, och
3. om svaren på de två första frågorna är nekande, huruvida en tillämpning av skatteavtalet mellan de nordiska länderna vid en framtida försäljning av aktierna medför att Sverige inte har rätt att beskatta den del av vinsten som beskattas hos dödsboet.

Skatterättsnämnden (2013-09-24, Svanberg, Dahlberg, Pålsson, Werkell) yttrade: Förhandsbesked – Fråga 1 – A får som anskaffningsutgift för aktier som tillskiftas henne genom arv från det danska dödsboet använda det belopp som dödsboet har ansetts avyttra aktierna för och som har beskattats i dödsboet. – Fråga 2 – För aktier som A köper från dödsboet utgörs hennes anskaffningsutgift till två tredjedelar av den betalda köpeskillingen och till resterande del, som ska anses förvärvad genom arv, av ett belopp som beräknas i enlighet med svaret på fråga 1. – Motivering – – – (nämndens redovisning av bakgrund m.m. här utesluten) – – – Skatterättsnämndens bedömning – Fråga 1 – Kapitalvinsten vid avyttring av aktier och andra tillgångar ska enligt 44 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången och omkostnadsbeloppet. I 14 § sägs att med omkostnadsbelopp avses, om inte annat föreskrivs, utgifter för anskaffning (anskaffningsutgifter) ökade med utgifter för förbättring (förbättringsutgifter). – Termen avyttring definieras i kapitlets 3 § som försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Det innebär att äganderättsövergångar som sker genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt inte

föranleder någon kapitalvinstbeskattning och inte heller någon inkomstbeskattning av förvärvaren (8 kap. 2 §). – I stället inträder enligt den s.k. kontinuitetsprincipen i 44 kap. 21 § första stycket förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 535). – Av paragrafens andra stycke framgår att som anskaffningsutgift för bl.a. aktier ska räknas ett belopp som motsvarar det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om den tidigare ägaren i stället hade avyttrat tillgångarna på dagen för äganderättsövergången. – Det synsätt som lagstiftningen ifråga utgår från är att någon inkomstbeskattning av ärvda tillgångar inte sker under arvlåtarens och arvtagarens sammantagna innehavstid. När som i det aktuella fallet ett skifte av tillgångar från ett danskt dödsbo till en dödsbodelägare i annat land än Danmark leder till att dödsboet beskattas som om tillgångarna avyttras för marknadsvärdena brister det i grunderna för att tillämpa kontinuitetsprincipen. – Bestämmelsen omfattar enligt Skatterättsnämndens uppfattning endast kontinuitet vid benefika förvärv som inte har medfört någon inkomstbeskattning. – Mot den bakgrunden bör därför när överföring av tillgångar, som i det aktuella fallet, utlöser uttagsbeskattning i en annan stat tillgångarna anses ha anskaffats för det beskattade beloppet (jfr RÅ 1999 ref. 19). En sådan tillämpning ligger i linje med att förvärvaren får justera anskaffningsvärdet om överlåtaren blivit beskattad (jfr RÅ 2004 ref. 94 och RÅ 2008 ref. 84 II). – Fråga 2 – När en arvsberättigad delägare i ett dödsbo köper en fastighet av dödsboet gäller enligt praxis att dödsbodelägaren anses ha förvärvat fastigheten dels genom arv, motsvarande delägarens andel i dödsboet, dels till återstående del genom köp (se t.ex. RÅ 1953 not. Fi 774, RÅ81 1:76 och RÅ84 1:92). – Enligt Skatterättsnämndens uppfattning saknas anledning att göra en annan bedömning när utköpet avser aktier. Det betyder att om A köper aktier av dödsboet ska hon anses förvärva två tredjedelar av aktierna genom köp och en tredjedel genom arv. Av detta följer att två tredjedelar av köpeskillingen och en tredjedel av det i dödsboet beskattade beloppet sammantaget utgör hennes anskaffningsutgift för aktierna. – Med hänsyn till svaren på frågorna 1 och 2 förfaller fråga 3.

Ledamöterna *André*, ordförande, *Gäverth* och *Lundström* var skiljaktiga vad gällde svaren på frågorna 1 och 2 och anförde följande. Som majoriteten konstaterar vid besvarandet av fråga 1 föranleder äganderättsövergångar som sker genom arv eller andra benefika fång inte någon kapitalvinstbeskattning. Vid ett förvärv av aktier genom arv inträder enligt 44 kap. 21 § andra stycket förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation och ska därvid som anskaffningsutgift räkna ett belopp som motsvarar det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om den tidigare ägaren i stället hade avyttrat aktierna på dagen för äganderättsövergången. – Fråga är om det finns skäl att bortse från bestämmelsen eller att tillämpa den på annat sätt än enligt dess ordalydelse i den situation som aktualiseras i ansökan. Majoriteten anser att det belopp som det danska dödsboet beskattas för i Danmark kan användas som anskaffningsutgift för aktierna och hänvisar till rättsfallet RÅ 1999

ref. 19. – Bl.a. med anledning av det rättsfallet infördes år 2003 i inkomstslaget näringsverksamhet bestämmelser om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift för tillgångar m.m. vid beskattningsinträde i Sverige. Bestämmelserna finns i 20 a kap. (prop. 2002/03:96 s. 153–159). – Under lagstiftningsarbetet tillkom på förslag av Lagrådet en bestämmelse i kapitlets 6 § om förvärv av en tillgång genom arv, testamente, gåva eller bodelning eller på liknande sätt. Tillgången ska då vid tillämpningen av bestämmelserna i 2–5 §§ anses ha förvärvats genom närmast föregående köp, byte eller liknande förvärv. I 7 § sägs emellertid att om överföringen av en tillgång har medfört att ett belopp som ska motsvara tillgångens marknadsvärde har tagits upp till beskattning i en annan stat ska tillgången anses ha anskaffats för detta belopp. – Bestämmelsen i 7 § gäller dock inte generellt utan bara om staten ifråga är belägen inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella tillgången. – En reglering motsvarande den i 20 a kap. 7 § saknas i inkomstslaget kapital. Med hänsyn härtill anser vi att den aktuella bestämmelsen i 44 kap. 21 § måste tillämpas i enlighet med dess ordalydelse (jfr Högsta förvaltningsdomstolens avgörande den 1 juli 2013 i mål nr 3131-13 [red:s anm. HFD 2013 ref. 52]). – A ska därför som anskaffningsutgift för de ärvda aktierna använda det omkostnadsbelopp som fadern skulle ha använt om han i stället skulle ha avyttrat aktierna på dagen för äganderättsövergången. – Vi delar majoritetens bedömning vad gäller fråga 2 med den skillnaden att anskaffningsutgiften på den genom arv erhållna kvotdelen ska bestämmas med beaktande av vårt svar på fråga 1. – Med hänsyn till utgången i ärendet saknar vi anledning att besvara fråga 3.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att fråga 1 skulle besvaras med att anskaffningsutgiften för aktierna skulle uppgå till arvlåtarens omkostnadsbelopp. Verket anförde bl.a. följande. Enligt Skatterättsnämnden omfattar 44 kap. 21 § IL endast benefika förvärv som inte har medfört någon inkomstbeskattning. Nämnden har således tillfört rekvisit för tillämpning av bestämmelsen som inte framgår av ordalydelsen. Bara när det saknas en uttrycklig bestämmelse kan ledning hämtas från allmänna principer som har utvecklats i praxis. Vad gäller fråga 2 bör, som Skatterättsnämnden funnit, det vid köp av aktierna från dödsboet ske en uppdelning så att två tredjedelar av aktierna anses förvärvade genom köp och en tredjedel genom arv.

Även A överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked. Hon ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas såvitt avsåg svaret på fråga 1. Vad gällde fråga 2 yrkade hon att den erlagda köpeskillingen skulle anses utgöra anskaffningsutgift. Hon anförde bl.a. följande. För Skatterättsnämnden har den i praxis fastslagna principen om uppdelning

av ett förvärv mellan arv och köp vid dödsbodelägaras köp av fastighet från dödsboet varit avgörande. Beskattningen av fastigheter skiljer sig emellertid i flera väsentliga avseenden från beskattning av annan egendom. Till det kommer att aktier, till skillnad från fastigheter, utgör fungibel egendom. Hon hade lika gärna kunnat välja att i stället för aktierna tillskiftas kontanter och att därefter köpa motsvarande antal aktier på börsen. I en sådan situation skulle det inte råda något tvivel om att hon skulle få använda sig av köpeskillingen som anskaffningsutgift. Dödsboet blir beskattat som vid en försäljning och därför följer av kravet på reciprocitet att det finns skäl att i detta fall inte tillämpa principen om uppdelning i arv och köp.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-05-14, Melin, Sandström, Dexe, Hamberg, Nymansson) yttrade:

Skälen för avgörandet

Fråga 1

Har en tillgång förvärvats genom arv inträder enligt 44 kap. 21 § IL förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. I fråga om bl.a. delägarrätter gäller att som anskaffningsutgift räknas ett belopp som motsvarar det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om den tidigare ägaren i stället hade avyttrat tillgångarna på dagen för äganderättsövergången.

Eftersom aktierna hos sökanden hänförs till inkomstslaget kapital är det inte fråga om en sådan avskattning hos det danska dödsboet som skulle kunna ge henne ett höjt anskaffningsvärde för aktierna enligt bestämmelserna om beskattningsinträde (jfr 20 a kap. 7 § IL). Lagtexten i 44 kap. 21 § IL är klar och det följer inte heller av regleringen i övrigt att de aktuella bestämmelserna skulle kunna ges en annan innebörd i ett fall som detta. Vid bestämmande av anskaffningsvärdet för de tillskiftade aktierna ska alltså den danska skatten inte beaktas. Förhandsbeskedet ska därför ändras i denna del.

Fråga 2

I likhet med Skatterättsnämnden finner Högsta förvaltningsdomstolen att det i det aktuella hänseendet saknas anledning att behandla utköp av aktier på annat sätt än utköp av fastigheter. De ifrågavarande aktierna ska därför till en tredjedel, dvs. motsvarande sökandens andel i dödsboet, anses förvärvade genom arv. Anskaffningsutgiften för de ärvda aktierna ska bestämmas med beaktande av Högsta förvaltningsdomstolens svar på fråga 1.

Fråga 3

Med Högsta förvaltningsdomstolens svar på frågorna 1 och 2 aktualiseras sökandens fråga om en tillämpning av skatteavtalet mellan de nordiska länderna vid en framtida försäljning av aktierna medför att Sverige inte

har rätt att beskatta den del av vinsten som beskattats hos dödsboet. Eftersom Skatterättsnämnden inte har prövat denna fråga bör målet i denna del återförvisas till nämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och förklarar att anskaffningsutgiften för de tillskiftade aktierna ska bestämmas med bortseende från beskattning i Danmark som dödsboet träffas av vid skiftet.

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2 endast i det hänseendet att anskaffningsutgiften för de aktier som anses förvärvade genom arv ska bestämmas med beaktande av Högsta förvaltningsdomstolens svar på fråga 1.

Högsta förvaltningsdomstolen visar målet åter till Skatterättsnämnden för behandling av fråga 3.

Mål nr 6671-13, föredragande Karin Hansson