

Gåvobeskattningen hinder för näringslivets omstrukturering?

Av Magnus Schiller och Ove Sundvik

Inledning

Hittills har man i lagstiftning och praxis ägnat en förhållandevis stor uppmärksamhet åt olika former av värdeöverföringar mellan företag och intresset har då främst varit knutet till inkomstskattesidan. Som exempel kan nämnas koncernbidragssystemet och reglerna för övergång från aktiebolag till annan företagsform enligt de sk övergångsbestämmelserna (SFS 1974:990) men också den praxis som utbildats när det gäller behandling av dolda reserver vid överföring av en verksamhet in i dubbelbeskattningssektorn eller mellan två aktiebolag.

Två nyligen¹ avgjorda mål i Högsta Domstolen innebär att man fortsättningsvis måste vidga perspektivet till att omfatta även gåvoskatteområdet. HD har nämligen i båda dessa fall gåvobeskattat aktiebolag i samband med överlåtelse av dolda värden i olika tillgångsslag.

I det följande skall vi något närmare redogöra för omständigheterna i de två HD-avgörandena och samtidigt göra ett försök att bedöma deras räckvidd.

HD:s avgöranden

Omständigheterna i det första avgjorda målet var i korthet följande.

Larissa Köhler hade alltsedan mitten av 1940-talet bedrivit en grosshandelsrörelse i lädervarubranschen. Hösten 1971 uppkom tanken att överföra denna rörelse till ett aktiebolag. I anledning därav förvärvade Larissa Köhler tillsammans med sin make och dotter ett aktiebolag, varvid bolagets firma ändrades till Köhler-Impag, Larissa Köhler AB. Av aktierna förvärvade Larissa Köhler 30 procent, maken 30 procent och dottern 40 procent. Larissa Köhler överlät till bolaget per den 1 januari 1972 till bokfört värde tillgångarna och skulderna i den av henne tidigare bedrivna grosshandelsrörelsen. Bland tillgångarna ingick ett nedskrivet lager av lädervaror. På grund därav överfördes genom överlåtelsen en dold reserv i varulagret på 663.560 kronor till bolaget.

Länsstyrelsen fann att gåva till bolaget förelåg, vilken med beaktande av den latent inkomstskatteskulden beräknades till (50% av 663.560 =) 331.780 kronor. Hovrätten gick på samma linje men reducerade det skattepliktiga be-

¹ Beslut nr 2585 resp 2586 meddelade 8 december 1980.

loppet till 232.246 kronor, d v s man tog hänsyn till att Larissa Köhler själv ägde 30 procent av aktierna i bolaget. *HD* fastställde länsstyrelsens beslut med följande motivering:

”Det vederlag som Larissa Köhler betingade sig av bolaget vid försäljningen av grossiströrelsen understeg rörelsens verkliga värde med — sedan hänsyn tagits till latent skatteskuld på den dolda reserven — 331.780 kr. Förhållandet mellan prestationerna på ömse sidor är i sig sådant som enligt 37 § 1 mom lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt utgör en förutsättning för uttagande av gåvoskatt vid köp. Bolaget påstår emellertid att transaktionen skedde utan gåvoavsikt mot bolaget.

Till stöd för sitt påstående anför bolaget, att Larissa Köhlers syfte med försäljningen inte var något annat än att nå en lämpligare form för rörelsens fortsatta drift.

Det finns inte anledning betvivla att försäljningen skedde i det angivna syftet. Att detta syfte förelåg utesluter emellertid inte att Larissa Köhler därjämte kan ha haft en gåvoavsikt. I denna fråga bör i första hand beaktas, att det måste ha stått klart för Larissa Köhler, att hennes man och hennes dotter skulle komma att genom transaktionen indirekt tillföras ett betydande förmögensvärde. En gåvoavsikt måste med hänsyn härtill antas ha varit för handen, om inte speciella omständigheter talar emot det. Det kan härvid anmärkas, att det av bolaget uppgivna syftet mycket väl hade kunnat uppnås genom ett förfarande som inte gynnat de närstående. Inte heller i övrigt föranleder omständigheterna till annan bedömning än att gåvoavsikt förelegat. Även om denna avsikt ytterst har riktat sig mot de närstående, har den primärt gällt i förhållande till bolaget. Försäljningsavtalet har därför innefattat en gåva till bolaget. Den omständigheten att Larissa Köhler ägde 30 procent av aktierna i bolaget föranleder inte att gåvan skall beräknas till lägre belopp än 331.780 kr.”

I det andra målet var situationen något annorlunda. — F Borgvall och E Wässbring ägde sedan 1968 vardera 499 aktier i Berederi AB Scandivia (dotterbolaget). Resterande två aktier ägdes av en utomstående person. Under december 1973 överlät Borgvall och Wässbring sina aktier i dotterbolaget till ett nybildat bolag, Scandinavia, Borgvall och Wässbring AB (moderbolaget), för en sammanlagd köpeskilling av 99.800 kr, motsvarande aktiernas nominella värde. Av de 50 aktierna i moderbolaget ägde Borgvall och Wässbring vardera 13 st, medan deras fyra barn ägde vardera sex stycken. Genom beslut av Kungl. Maj:t under år 1974 erhöll Borgvall och Wässbring dispens från bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser i 35 § 3 mom nionde stycket KL. Som villkor för dispensen angavs att aktieöverlåtelserna skedde på det sätt och till högst den köpeskilling (99.800 kr) som hade angivits i ansökan. — Det bör anmärkas att Borgvall och Wässbring som grund för sin ansökan åberopat att överlåtelserna hade skett i syfte att kunna tvångsinlösa minoritetsposten i dotterbolaget enligt 174 § aktiebolagslagen (ABL).

Länsstyrelsen och *hovrätten* ansåg skattepliktig gåva inte föreligga. *HD* konstaterade att moderbolaget genom aktieöverlåtelserna tillförts ett övervärde på 399.200 kr och att det objektiva rekvisitet för uttagande av gåvoskatt var uppfyllt. I fråga om det subjektiva rekvisitet — gåvoavsikten — anförde *HD* att det inte fanns anledning betvivla att överlåtelserna hade det uppgivna syftet att möjliggöra tvångsinlösen av de två återstående aktierna i dotterbolaget. *HD* anförde vidare:

”Detta utesluter emellertid inte att överlåtarna därjämte kan ha haft en gåvoavsikt. I denna fråga bör i första hand beaktas, att det måste ha stått klart för överlåtarna att deras barn skulle komma att genom transaktionen indirekt tillföras ett betydande förmögenhetsvärde. En gåvoavsikt måste med hänsyn härtill antas ha varit för handen, om inte speciella omständigheter talar emot det. Förhållandet att den senare meddelade dispensen från realisationsvinstbeskattning villkorades i enlighet med avtalet är inte en sådan omständighet. Inte heller i övrigt föranleder omständigheterna till annan bedömning än att gåvoavsikt förelegat. Även om denna avsikt ytterst har riktat sig mot enskilda aktieägare i moderbolaget, har den primärt gällt i förhållande till detta bolag.”

HD fann att aktieförsäljningarna innefattat gåva från envar av överlåtarna till bolaget och fastställde gåvoskatten till 205.382 kr.

Något om den rättsliga bakgrunden

Gåva i civilrättslig mening föreligger om en fysisk eller juridisk person tillgodoför en annan person ett värde av ekonomisk natur utan vederlag eller mot ett vederlag vars värde understiger värdet av det som tillgodoförts honom (det objektiva gåvorekvisitet). Ett ytterligare krav är att det skall föreligga en gåvoavsikt hos givaren (subjektivt gåvorekvisit). Gåvoskatt enligt arvs- och gåvoskattelagen (AGL) skall utgå inte bara för ”renodlade” gåvor utan också vid köp, byte, lega eller annat sådant avtal; om det av missförhållandet mellan parternas villkor är uppenbart, att avtalet delvis har egenskap av gåva (37 § 1 mom AGL).

Den omständigheten att gåvoavsikten är *s a s* indirekt, *d v s* att den egentligen riktar sig mot annan än gåvomottagaren, har enligt tidigare praxis inte utgjort hinder för beskattning. Som exempel kan nämnas NJA 1978:126 där HD gåvobeskattat en familjestiftelse, som haft till sitt huvudsakliga ändamål att trygga den ekonomiska framtiden för givarens avkomlingar. — Däremot lär det i HD inte tidigare ha förekommit att man gåvobeskattat ett aktiebolag (i ett hovrättsavgörande — AB ODE — har dock sådan beskattningsåtgärd vidtagits).

I de nyss refererade HD-avgörandena har gåvobeskattning skett i samband med en inkrämsöverlåtelse och en intern aktieöverlåtelse — *d v s* vid transaktioner som är mycket vanliga i samband med omstruktureringen av vårt näringsliv och där man nog hittills i praktiken ägnat hela uppmärksamheten åt inkomstskattesidan. När det gäller inkomstskatten har man som bekant i stor utsträckning godtagit att tillgångar överförs mellan företag utan att dolda reserver har behövt upplösas. Kommer HD:s praxis att omintetgöra effekterna av den liberala praxis som finns på inkomstskattesidan? I det följande avsnittet skall vi något försöka bedöma räckvidden av HD:s avgöranden.

Räckvidden av HD:s avgöranden

HD:s tolkning av det subjektiva gåvorekvisitet synes vara av särskilt intresse.

Trots att man presumerat en gåvoavsikt indirekt mot aktieägarna har man

riktat beskattningsåtgärderna mot bolagen. Man kan uttrycka det så att det i förevarande situation godtagits att det subjektiva gávorekvisitet varit uppfyllt mot annan än gávomottagaren. Troligtvis har man ansett att aktieägarna inte kunnat beskattas eftersom gåvan legat i bolaget och aktieägarna inte fått någon ökad skattekraft genom transaktionerna. Man kan här tala om en presumtion om indirekt gávoavsikt. Denna presumtion synes vara grundad på den omständigheten att övriga aktieägare varit närstående personer. En restriktiv tolkning skulle ge vid handen att sådan presumtion endast kan avse fall med familjebolag, medan den ej behöver befaras då aktieägarkretsen är mera spridd. I princip har man emellertid inte någon starkare grund för en sådan restriktiv tolkning eftersom HD har riktat beskattningsåtgärden mot aktiebolagen och man mycket väl kan tänka sig situationer där man på andra grunder kan presumera indirekt gávoavsikt.

I målen har vederlaget obestriddligen understigit substansvärdet på den överlåtna egendomen. Det kan vara värt att notera att inkråmsöverlåtelsen skedde år 1972 och den interna aktieöverlåtelsen år 1973. Sedan dess har värderingsreglerna vid förmögenhets-, arvs- och gávobeskattningen blivit avsevärt förmånligare. — Möjligheten att nedräkna substansvärdet med 70% vid gáva gäller under förutsättning bl a att gåvan omfattar givarens samtliga aktier eller hel förvärvskälla, att gåvan sker villkorslöst och att mottagaren behåller gåvan under minst fem år. Om sistnämnda förutsättningar är uppfyllda torde man i dag inte behöva räkna med några gávoskatteanspråk såvida inte vederlaget understiger 30% av substansvärdet. Beskattningsrisken kvarstår emellertid vid de överlåtelser där nämnda förutsättningar inte är uppfyllda samt vid överlåtelse av t ex börsnoterade aktier eller aktier i förvaltningsbolag.

Obehagliga skatteeffekter kan uppkomma

Genom att i bägge fallen rikta beskattningsåtgärden mot ett aktiebolag har gávoskatt utgått på en gáva i högre marginalskatteskipt och i oförmånligare skatteklass än om beskattning istället hade skett hos aktieägarna. Gávoskatten som redan vid 100.000 kr är 33% och vid 1.000.000 kr 60%, är inte avdragsgill vid inkomsttaxeringen. En upplösning av t ex dolda reserver i mottagna rörelsetillgångar för att finansiera gávoskatten skulle i många fall leda till ett förödande resultat.

Det mest anmärkningsvärda med HD:s avgöranden är kanske att aktiebolagen har beskattats för värdet av hela gåvan trots att givarna själva ägde icke obetydliga aktieposter. Härigenom har beskattning skett också för gávogivarens "andel" av bolagets förmögenhetsökning. Man kan fråga sig vad skattekonsekvensen skulle ha blivit om givaren varit huvudaktieägare i det mottagande bolaget. Måhända blir gávoavsikten här så "uttunnad" att man skulle se sig förhindrad att påföra bolaget någon gávoskatt.

Vid överföring av tillgångar (eller medel genom koncernbidrag) mellan olika bolag inom en koncern har man hittills inte behövt befara någon gåvobeskattning. Någon gåvoavsikt i egentlig mening har nämligen icke ansetts vara för handen. Men om givande och mottagande aktiebolag inte har identiska ägarförhållanden skulle man numera kunna befara resonemang om indirekt gåvoavsikt, t ex i fall då närstående är aktieägare till 9,9% av aktierna i det mottagande aktiebolaget. Man kan vidare undra om någon skulle kunna ifrågasätta gåvoskatt vid aktieägartillskott eller bidrag till krisbranscher under åberopande av att det föreligger indirekt gåvoavsikt gentemot företagets aktieägare och anställda.

Beskattningsreglerna för fåmansföretag i 35 § 1 a mom KL hindrar i de flesta fall företagsledare m fl att tillskansa sig särskilda skatteförmåner vid transaktioner med det egna företaget. Fortsättningsvis måste man vara uppmärksam på att transaktionerna inte får föranleda en förmögenhetsökning hos den juridiska personen med påföljande gåvoskatteplikt.

Vi har velat peka på några situationer där rättsläget kan förefalla osäkert. Osäkerhetsmomentet blir inte mindre av att förhandsbeskedsinstitutet inte är tillämpligt på gåvoskatteområdet. Det finns alltså all anledning att i samband med omstruktureringar ägna särskild uppmärksamhet åt gåvoskatteaspekterna.

