

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 5 1987

Beskattning av företagsgåvor

Av professorn Göran Englund

Både vid förmögenhets- och arvsbeskattningen gäller den förmånen att företagsförmögenhet endast värderas till 30 procent av dess substansvärde. Detta är fallet såväl där företaget äges direkt som indirekt via andel i handelsbolag eller aktie i icke börsnoterat företag.

Vid gåvobeskattningen gäller värderingsförmånen däremot endast under vissa förutsättningar. Enligt 43 § st 2 AGL skall den förmånliga värderingen användas om gåvan "lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan" och om den avser "all givarens rätt till förvärvskälla enligt kommunal-skattelagen i jordbruk med binäringar, skogsbruk eller rörelse, som han äger direkt eller genom juridisk person." Stor osäkerhet har uppkommit angående tolkningen av denna bestämmelse.

Lättnadsbestämmelsernas tillkomst

Våren 1974 ersattes de tidigare provisoriska bestämmelserna om lättnader vid förmögenhets- och arvsbeskattningen av familjeföretag med ett nytt system. I korthet innebar detta att vissa företagstillgångar fick värderas till de lägsta värden, som kunnat accepteras vid inkomstbeskattningen. Vid riksdagsbehandlingen framfördes emellertid önskemål om att lättnadsregeln under vissa förutsättningar borde gälla även vid gåvobeskattningen. Riksdagen beslutade att hos Kungl. Maj:t begära förslag redan till 1974 års höstriktdag i syfte att låta lättnaderna omfatta även gåvor av företag. En snabbutredning gjordes. Den 28 juni 1974 erhöll företagsskatteberedningen direktiv att med största

skyndsamhet göra en utredning, som skulle kunna föreläggas riksdagen tidigt under hösten. Beredningens promemoria (Ds Fi 1974:12) är daterad oktober 1974 och propositionen (1974:185) kom redan den 15 november. Remissbehandlingen måste således ha skett under allra största brådska. Lättnadsbestämmelserna trädde i kraft den 1 jan. 1975 men skulle retroaktivt tillämpas på gåvor efter den 24 juni 1974.

Från och med 1978 ersattes 1974 års värderingsregler med de nu gällande (bortsett från en spärregel och några andra 1981 gjorda ändringar). Någon förnyad granskning av de hastigt tillkomna gåvoskattereglerna gjordes därvid inte (prop 1977/78:40). Genom hänvisningar till värderingsreglerna i 22 och 23 §§ kom de nya värderingsprinciperna även att gälla gåvor, som skett i enlighet med de 1974 angivna förutsättningarna.

Tankarna bakom begränsningarna

I 1974 års första proposition (nr 98) intog departementschefen den ståndpunkten att de föreslagna lättnadsreglerna icke borde gälla vid gåvor. Skatteutskottet var emellertid av en annan mening. Det medgavs visserligen att skatteflyktssynpunkter kunde tala för departementschefens uppfattning men man ansåg att detta inte under alla förhållanden borde leda till att livstidsöverföringar motverkades. Det uttalades att skatteflykt skulle kunna hindras genom att exempelvis skattelättnader bara skulle medgivas vid överlåtelse av den skattskyldiges (man menade givarens) hela förvärvskälla (SkU 1974:38).

Med anledning av riksdagens ovan nämnda begäran utformades direktiv till företagsskatteberedningen. I dessa uttalades att likformighet borde eftersträvas mellan livstidsöverlåtelser och dödsfallsöverlåtelser av företag men att skatteflyktsrisken i de förra fallen särskilt måste beaktas. Som exempel på skatteflykt angavs att en förvärvskälla skänkes bort vid skilda tidpunkter till samme gåvotagare. Ytterligare nämndes de ”tekniskt sett komplicerade” fall där skattskyldig (även här avsågs givare) ger bort den lösa egendomen i ett företag och arrenderar ut den fasta till gåvomottagaren. Även gåva av ”vissa andelar i företag” ansågs utgöra fara för skatteflykt.

I direktiven angavs inga skäl varför de exemplifierade fallen skulle kunna innebära risk för skatteflykt. Detta ställde naturligtvis beredningen inför svårigheter. Denna slog nu på eget initiativ fast att man måste söka komma fram till enkla och schablonmässiga regler. Bl a från den utgångspunkten fann man att transaktioner med uppdelning av ägande- och nyttjanderätt ej borde omfattas av skattelättnadsreglerna. Därför uppställdes kravet att gåvan skulle ske ”utan förbehåll för givaren eller annan”. I samband därmed uttalades att till förbehåll även borde räknas att gåvan under vissa omständigheter skulle kunna återgå till givaren (Ds Fi 1974:12 s 20).

Beredningen menade att risk för skatteflykt också skulle kunna föreligga i fall skattelättnaden skulle medgivas vid gåva av enstaka rörelsetillgångar.

Bortskänkta sådana skulle nämligen kunna återsäljas till givaren. Risk för sådana transaktioner ansågs även föreligga, där givaren skänkt bort bara en andel i sitt företag. I enlighet med direktiven föreslogs därför det kravet att gåvan skulle gälla all givarens rätt till förvärvskällan. Det uttalades dock att något hinder inte borde föreligga att överlåta rätten ifråga med ideella andelar till flera gåvotagare.

I propositionen antogs beredningens författningsförslag. Ytterligare exemplifiering av oönskade transaktioner lämnades. Så nämndes att förbehåll skulle anses föreligga när någon annan än mottagaren av förvärvskällan skulle ha vissa fördelar av gåvan. "Varje uppdelning, som ägaren av ett företag gör genom att tillerkänna en mottagare äganderätten och en annan mottagare en mera begränsad rätt" skulle utesluta användningen av de gynnsammare värderingsreglerna. Sådan uppdelning ansågs inte kunna "ingå som ett naturligt led i strävandet att lösa generationsväxlingsproblemen".

Beträffande kravet att gåvan skall omfatta all givarens rätt till förvärvskälla uttalade departementschefen att viss ledning då det gällde frågan om vad som skulle hänföras till förvärvskällan kunde hämtas ur företagets bokföring. Det underströks beträffande rekvisitet ifråga att lättnad naturligtvis inte skulle medgivas vid gåva av enstaka tillgång. I det sammanhanget gjordes det ej lättbegripliga uttalandet att gåva med bibehållen skattelindring inte skall kunna genomföras på så sätt att flera mottagare får var sin ideella andel av förvärvskällan och en annan eller en av dem "inkrämet". Utsagan synes vara att förklara mot bakgrunden av ett remissuttalande från LRF om att lättnadsregeln enligt organisationens mening borde vara tillämplig i de inte ovanliga fall, där det barn, som skall bruka fastigheten, tillägges inventarier, lager och övrigt "inkrämt" under det att själva jordbruksfastigheten tillfaller barnen gemensamt.

Högsta domstolens avgöranden

Ett större antal fall angående värdering av företagsgåvor har kommit under hovrätternas bedömning. I denna artikel skall uppmärksamheten emellertid begränsas till de tre beslut, som hittills föreligger i högsta instans.

I fallet NJA 1986 s 18 hade gåva med lika andelar av två jordbruksfastigheter, belägna i skilda socknar, skett från föräldrar till två söner. Gåvan omfattade frånsett fastigheterna ej den till driften hänförliga egendomen och föräldrarna förbehöll sig rätten att arrendera fastigheterna. Givarna synes därefter i egenskap av arrendatorer ha varit innehavare av två skilda förvärvskällor.

Mer än tre år senare skänkte föräldrarna bort återstoden av de jordbruks-tillgångar, som var hänförliga till den ena fastigheten. Gåvotagare var denna gång ej endast de två sönerna utan även en dotter. De övertog även företagets

från ett av givarna per den 31 maj 1979 upprättat bokslut. Det visade sig emellertid att i nämnda bokslut även ingick likvida medel till ett belopp av 38 692 kr men att dessa inte omfattades av gåvan. HD:s majoritet slog fast att i en jordbruksrörelse av den aktuella omfattningen normalt sett kräves ett visst mått av likvida medel. Enligt jordbruksbokföringslagen måste alla in- och utbetalningar ävensom ägarnas tillskott och uttag bokföras, varför tvivel inte kunde förefinnas om att de i bokföringen upptagna medlen var hänförliga till jordbruket. Överlåtelse hade således inte skett av all givarnas rätt till förvärvskällan, varför lätttnadsregeln ej befanns vara tillämplig.

I fallet HD 86.12.12, SÖ 718 skänkte en kvinna den 10 december 1981 sin son och sin dotter en jordbruksfastighet med hälften vardera. Den 1 januari 1982 överlät hon genom gåva enbart till sonen "hela förvärvskällan jordbruk" omfattande inventarier, djur och lager efter avdrag för vissa skulder.

Svea hovrätt, liksom senare HD, fann att gåvorna till sonen hade "ett sådant sakligt och tidsmässigt nära samband" att de måste betraktas som skilda led i en enda transaktion (en dissident). Domstolen fann också beträffande uppdelningen att det ej endast saknades rimliga skäl utan även stöd i lagtexten att låta denna hindra tillämpningen av lätttnadsregeln. Då det emellertid i det tidigare gåvbrevet intagits ett antal förbehåll till förmån för givaren och hennes make kunde regeln ifråga inte komma till användning.

I HD kom uppmärksamheten helt att inriktas på uppdelningsfrågan. Domstolen synes ha gjort en utpräglad subjektiv tolkning av lagtexten. Den knöt an till det ovan återgivna uttalandet av LRF och slog fast att departementschefens uttalande angående "inkrämet" måste ha åsyftat just fall av förevarande slag. Lätttnadsregeln befanns därmed icke vara tillämplig (en dissident skiljaktig beträffande motiveringen).

Det tredje fallet, HD 86.12.12, SÖ 717, gällde också gåva av jordbruksfastighet. Fråga uppkom här om betydelsen av att givarna betingat sig ett partiellt vederlag. Detta utgjordes av en räntelöpande skuldrevers, vilken skulle förfalla till betalning sex månader efter uppsägning. Svea hovrätt fann lätttnadsregeln vara tillämplig. Vid tolkningen av begreppet förbehåll konstaterade domstolen att man enligt lagens förarbeten avsett att med detta rekvisit förhindra konstlade gåvotransaktioner. Den föreliggande reversen ansågs inte kunna ge gåvan en sådan karaktär.

HD knöt i sitt beslut inledningsvis an till lagmotiven, där det uttalats att man med rekvisitet frihet från förbehåll avsett att från lätttnadsregeln undanta konstlade transaktioner till vilka skulle räknas främst föreskrifter som hade eller kunde få betydelse för gåvoskattens höjd (se prop 1974:185 s 12). Vid granskningen av själva lagtexten fann domstolen att denna uteslöt varje förbehåll och därför icke lämnade utrymme för en bedömning av huruvida detta kunde anses vara legitimt eller icke ur gåvoskattesynpunkt. Vidare konstaterades att som förbehåll i lagens mening borde anses villkor, som på olika

sätt inskränker mottagarens rätt beträffande egendomen. I det till bedömning föreliggande fallet befanns villkoret om vederlag inte direkt knyta an till den bortgivna egendomen men *innebörden* (min kurs.) av ett sådant villkor kunde "sägas vara densamma som om givaren behållit viss del av den bortgivna egendomen". Härvid hänvisades till avgörandet i fallet NJA 1986 s 18. Av detta skäl befanns lättnadsregeln inte vara tillämplig.

Kritiska synpunkter på lagstiftningsförfarandet

Ett fullgott lagstiftningsarbete kräver tid och möjligheter till eftertanke. Fram till de senaste årtiondena synes denna sanning varit accepterad hos de politiska uppdragsgivarna. Så verkar nu inte längre vara fallet. På skattelagstiftningens område tillkommer och förändras lagarna i allt snabbare takt. Flyhänthet synes ha blivit en allt viktigare egenskap hos dem som anlitas i utredningssammanhang.

Vanligtvis uppstår stor brådska då de skattskyldiga till sin förmån kunnat utnyttja någon lucka medan bristfälligheter till deras nackdel brukar korrigeras med en viss tröghet. Man står därför frågande inför den hast med vilken i det förevarande fallet den nya lagstiftningen drevs fram.

Bakom direktiven till företagsskatteberedningen låg en allmän oro för skatteflykt. Tydligt hade man inte tid att närmare klargöra vad man avsåg utan nöjde sig med exemplifieringar. Det hade varit intressant att närmare få motiverat, varför överlåtelse av andel i enskilt företag ansågs innebära en skatteflyktsrisk. I generationsskiftessammanhang kan en sådan lösning vara utomordentligt välmotiverad, då det gäller att föra över erfarenheter från en generation till en annan och samtidigt skapa det engagemang, som kan vara erforderligt för en helhjärtad insats. (Beredningen söker senare finna en motivering i återköpsrisken, vilken mot bakgrunden av kravet på femårsinnehav samt de inkomstskatterättsliga konsekvenserna synes långsökt.)

Likaså är det svårt att förstå att det skulle föreligga en skatteflyktsrisk om en jordbrukare skulle skänka bort de till driften hänförliga inventarierna och lagret och låta gåvotagaren arrendera själva fastigheten. Även detta kan ju vara ett utmärkt sätt att intressera något av barnen för verksamheten och stundom rent av nödvändigt om man med tanke på framtida arv inte skall sätta de övriga i ett alltför ogynnsamt läge.

Företagsskatteberedningen underlättade det för sig genom att ställa upp ytterligare ett krav, nämligen att lagen skulle vara enkel att tillämpa. Därigenom kunde man utan att mera ingående behöva analysera frågan om skatteflyktsrisken utesluta de fall, där givaren förbehåller sig och sin make viss rätt till avkastning, vilket i vissa situationer kan vara en bra lösning för att den äldre generationen skall kunna få sin försörjning tryggad.

Det i propositionen gjorda uttalandet att varje uppdelning, som givaren gör genom att tillerkänna mottagaren äganderätten och en annan mottagare en

begränsad rätt inte kan ”ingå som ett naturligt led i strävandena att lösa generationsväxlingsproblem” verkar ej heller särskilt väl genomtänkt.

De viktiga fallen med blandade fång har alls inte uppmärksammats — uppenbarligen ej heller av remissinstanserna. Ett begränsat vederlag kan ofta vara en absolut förutsättning för att en generationsväxling skall kunna komma till stånd. Det kan vara motiverat av behovet att trygga givarens och dennes makes framtida försörjning. I andra fall kan ett visst vederlag vara nödvändigt för att tillgodose den rätt, som skall tillkomma övriga barn till givaren. Betingas ej vederlag kan framtida komplikationer i form av laglottsanspråk och krav på återbäring uppkomma.

Kritiska synpunkter på HD:s båda beslut av den 12 december 1986

I fallet SÖ 718 uppkom fråga om tolkning av rekvisitet gåva av ”all givarens rätt till förvärvskälla”. Hovrätten uttalade den uppfattningen att kravet måste ses från givarens och icke från gåvotagarens synpunkt. Möjligt är att HD:s majoritet i denna fråga kan ha varit av en annan mening. Åberopande departementschefens uttalande angående gåvor av ideella andelar och ”inkräm” fann man lättnadsregeln ej vara tillämplig. Beträffande tolkningen av själva lagtexten är därvid två möjligheter tänkbara. Den ena är att domstolen menat att gåva (i singularis) av all givarens rätt i förvärvskälla innebär att en och samme gåvotagare måste tilläggas denna rätt. Man skulle alltså med lagtexten åsyfta gåvotagarens rätt. Denna tolkning står i direkt strid med företagskattberedningens uttalande att gåvor skall kunna ske av ideella andelar till skilda gåvotagare — ett uttalande som återkommer i propositionen och inte motsäges av departementschefen. Då nu HD i sitt beslut uttryckligen ansluter sig till uppfattningen att överlåtelse av kvotdelar skall accepteras, synes det mindre sannolikt att en sådan tolkning gjorts. I så fall återstår möjligheten att HD funnit att departementschefen så alldeles klart åsyftar situationer av föreliggande slag att man måste bortse från lagtexten. Man har till den skattskyldiges nackdel avvikit från lagens ordalydelse och har låtit en rent subjektiv tolkning bli avgörande. Ur rättssäkerhetssynpunkt är en sådan lagtillämpning betänkelig.

Justitierådet Lars K Beckman var skiljaktig beträffande motiveringen. Även han har lagt avgörande vikt vid departementschefens ”inkrämsuttalande”. Men han synes i motsats till vad som skett i propositionen velat hänföra detta till förbehållsfrihetsrekvisitet. Från den utgångspunkten menade han att lättnadsregeln i fall av flera gåvotagare skall kunna tillämpas endast där dessa tillägges lika stora kvotdelar i den bortskänkta egendomen.

Mest överraskande får HD:s avgörande i fallet SÖ 717 anses vara. Fråga var om ett partiellt vederlag i form av en revers skulle kunna betraktas som ett

förbehåll. Domstolen säger därvid uttryckligen att ”som förbehåll i lagens mening bör anses villkor som på olika sätt inskränker mottagarens rätt beträffande egendomen”. I det föreliggande fallet var det klart att någon sådan inskränkning inte var för handen. Men domstolen hävdade att villkoret om vederlag till sin ”innebörd” kunde anses vara detsamma som om givaren behållit viss del av den bortgivna egendomen, d v s ej förfogat över all sin rätt till förvärvskällan. Hänvisning lämnades därvid till avgörandet i fallet NJA 1986 s 18. Med innebörd måste domstolen här ha åsyftat de ekonomiska verkningarna. HD kan här sägas ha använt sig av vad tyskarna kallar ”eine wirtschaftliche Betrachtungsweise” — en tolkningsmetod som i varje fall utanför skatteflyktsklausulens tillämpningsområde måste betecknas som minst sagt ovanlig i svensk beskattningsrätt.

Ej ens sedd med utgångspunkt från lagmotiven kan grunden för HD:s avvikelser från lagens ordalydelse betecknas som stark. Tydligt är att domstolen vid sin tolkning påverkats av ett uttalande i lagmotiven att man med kravet på frihet från förbehåll syftat till att inte lämna utrymme för konstlade gåvotransaktioner av dessutom svårkontrollerad natur och att till förbehåll främst skulle räknas sådana föreskrifter, som hade eller kunde få betydelse för gåvoskattens höjd. Det kan knappast anses vara sannolikt att lagstiftaren i detta sammanhang åsyftat de blandade fången. Dessa är varken konstlade eller svårkontrollerade och därtill är det diskutabelt om vederlagsvillkoret kan betecknas som någon föreskrift. I varje fall är det ingen föreskrift med avseende å det bortskänkta. Till detta kommer att ett av huvudsyftena bakom gåvobeskattningen är att den skall hindra kringgående av arvsbeskattningen. Mot den bakgrunden kan de blandade fången inte anses innebära någon skatteflykt. Om vederlaget inte förbrukas av givaren, kommer det — såvida det inte bortskänkes till annan gåvotagare och hos denne träffas av gåvoskatt — att vid senare tillfälle bli arvsbeskattat.

Avslutande synpunkter

I mer än ett decennium har oklarhet förelegat om hur lättnadsreglerna vid gåvobeskattningen skall tolkas. Bestämmelserna är särskilt viktiga i det avseendet att det ofta rör sig om mycket stora värden och en felaktig bedömning från de skattskyldigas sida därför kan medföra ruinerande skatterättsliga konsekvenser. Det är beklagligt att en för de skattskyldiga så viktig lag fått tillkomma på det sätt som skett. Anledning finns att diskutera huruvida det inte borde vara en uppgift för domstolarna att inom ramen för traditionella lagtolkningsmetoder söka undvika att påtagligt ogenomtänkt skattelag leder de skattskyldiga till nackdel. I fallen SÖ 717 och 718 har HD nu i stället genom ovanliga tolkningsmetoder fällt utslag i motsatt riktning.

HD:s båda avgöranden — i synnerhet SÖ 717 — kommer att bli av betydelse

se för ett flertal nu pågående processer. Många skattskyldiga kommer att drabbas mycket hårt och de juridiska rådgivare, som med utgångspunkt från traditionell juridisk argumentation underskattat riskerna för den hårdare gåvobeskattningen har försatts i en obehaglig mellanställning. Genom HD:s ställningstaganden har gränserna för livstidsöverföringar av företag dragits mycket snäva. Läget är nu låst. Det är bara att hoppas att arvs- och gåvoskattekommittén kommer att uppmärksamma den föreliggande problematiken och genom ett nytt lagstiftningsförslag söker skapa större likformighet i villkoren för livstids- och dödsfallsöverföringar.

DEN HÄRTIDNINGEN ÄR TS-KONTROLLERAD

Annonsera i
TS-kontrollerade tidningar så du vet
vad du får för pengarna.



Tidningsstatistik AB Tel. 08-820230