

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 7 1981

Några synpunkter på gåvobeskattning av aktiebolag

Av professor Göran Grosskopf

I Skattenytt nr 4 1981 har Magnus Schiller och Ove Sundvik uppmärksammat två avgöranden från HD avseende gåvobeskattning av aktiebolag. Målen är i många stycken märkliga och får konsekvenser på en rad olika områden, om de får prejudicerande verkan. Jag kan därför inte underlåta att framföra några kompletterande synpunkter på avgörandena som sådana samt på vilka konsekvenser målen kan tänkas få. Eftersom målen tidigare redovisats, hänvisar jag till denna redovisning, men går i övrigt inte in på omständigheterna i målen.

Gåvoskattens syfte

Gåvobeskattningen i Sverige kan generellt påstås ha två syften. För det första är gåvoskatten ett rent komplement till arvsbeskattningen. Den avser att förhindra, att arvsbeskattningen kringgås genom gåvor till arvingarna under livstid. För det andra syftar gåvoskatten till en beskattning av den ökade skatteförmåga, som anses uppkomma genom gåvan. Skatteförmågeprincipen finns för övrigt mycket starkt uttryckt i förarbetena till arvs- och gåvoskatte-lagen. Se SOU 1939:18 s 139 samt Englund, Beskattning av arv och gåva, 4 uppl s 16ff.

Till de ovan redovisade syftena med gåvobeskattningen kan även läggas de fördelningspolitiska hänsynstaganden, som finns bakom arvs- och gåvobe-

skattningen. Det torde vara svårt att förneka, att arvsbeskattningen och således även gåvobeskattningen har en betydelse som fördelningspolitiskt instrument. Beskattningen syftar till att minska ägarkoncentrationen av förmögenheter. Särskilt i senare lagstiftning på området har detta argument förts fram. Bilden är emellertid här något splittrad, eftersom lagstiftaren samtidigt som man sagt sig vilja motverka förmögenhetskonzentration genom höjd arvs- och gåvobeskattning, även sagt sig vilja verka för att familjeföretag kan stanna inom familjen även vid arvsfall, genom sänkta arvsskatter.

Sammanfattningsvis kan man påstå att skatteförmågeprincipen varit dominerande vid tillskapandet av arvs- och gåvobeskattningen och att fördelningspolitiska hänsynstaganden spelat en viss, men inte särskilt avgörande roll, vid utformningen av arvs- och gåvobeskattningen.

Vad är egentligen gåva?

Frågan om vad gåva egentligen är kanske för många framstår som självklar. Om man emellertid försöker tränga djupare in i frågan, finner man att många svårigheter finns och att gränserna inte alls är så klara. *Civilrättsligt* torde man dock kunna ena sig om att en gåva är för handen om mottagarens förmögenhet ökas och andra partens förmögenhet minskats samt dessutom transaktionen företas *frivilligt* och med en benefik avsikt (gåvoavsikt).

Av de angivna rekvisiten torde förmögenhetsöverföringarna endast sällan vålla problem. Visserligen kan i skilda fall svårighet uppkomma att bedöma värdet av skilda tillgångar, särskilt då ett visst vederlag lämnats, men det torde ändå vara de två subjektiva rekvisiten, som i praktiken vållar störst problem. Det för alltför långt att här fördjupa analysen av dessa rekvisit, men då de har stor betydelse för målen ifråga, finns ändå anledning att stanna något inför dem.

Vad först beträffar *frivilligheten* har detta tillämpats så, att gåva ej ansetts vara för handen, om det funnits en uttrycklig eller underförstådd förpliktelse för endera parten att företa förmögenhetsöverföringen. I praxis har man inte alltid upprätthållit kravet på att en rättslig förpliktelse skall föreligga. Så har t ex nobelpristagare ej gåvobeskattats, då man ansett att Nobelstiftelsen haft en skyldighet att fördela medlen. Skyldigheten har visserligen inte varit riktad mot viss person, men har ändå ansetts vara av den karaktären, att gåva ej bedömts föreligga.

Svårast torde trots allt vara att avgöra om *gåvoavsikt* finns. Det ligger i sakens natur, att detta med gåvoavsikt innefattar ett moment av "frikostighet eller givmildhet" (Englund a a s 166). Om man på något sätt erhåller en motprestation saknas gåvoavsikten. Det saknar därvid betydelse i vilken form motprestationen lämnas, i form av arbete, kontant eller genom andra varor. Delvis kan naturligtvis en gåvoavsikt då förefinnas, nämligen om motprestationen inte anses motsvara förmögenhetsöverföringen. I detta sammanhang

synes man också i praktiken ha tagit hänsyn till ekonomiska realiteter. En gåva är således normalt inte förhanden vid ackord, beroende på att borgenären saknar gåvoavsikt vid ackordets lämnande. Ackordet är en funktion av en ekonomisk realitet. Efterskänkande av fordran, då gäldenären är solvent får dock anses innefatta en gåvoavsikt och därmed också en gåva.

Det skatterättsliga gåvobegreppet

Det råder knappast något tvekan om att det skatterättsliga begreppet bygger på det civilrättsliga. I lagförarbeten har uttryckts, att hänsyn även måste tas till gåvobeskattningens särskilda syfte att utgöra en beskattning av en ökad skatteförmåga. Vissa exempel nämndes i förarbetena bl a efterskänkande av fordran till insolvent gäldenär. Detta fall har dock enligt ovan inte heller civilrättsligt utgjort en gåva, varför den kritik mot förarbetena som bl a Englund riktat (a a s 171) får anses berättigad. Oavsett exemplet varit fel valt, synes man kunna anta, att det skatterättsliga gåvobegreppet kan vara snävare än det civilrättsliga allmänt sett. Att det skatterättsliga gåvobegreppet insnävas genom uttryckliga undantagsstadganden är ostridigt. Att det även i övrigt kan vara snävare är möjligt. I varje fall torde man kunna påstå, att det skatterättsliga gåvobegreppet inte är vidsträcktare än det civilrättsliga. Därmed kan man också konstatera, att en förutsättning för gåvobeskattning alltid är att det civilrättsligt föreligger en gåva.

Kapitaltillskott till aktiebolag — en gåva?

I vissa avseenden kan de avkunnade domarna från HD anses innefatta gåvobeskattning av kapitaltillskott. Det är därför av intresse att ställa frågan, om ett kapitaltillskott kan anses innefatta en gåva till ett aktiebolag. Frågan bör främst analyseras ur ett civilrättsligt perspektiv.

Vid bolagsbildning och kapitalökning

Om man först ser till det renodlade kapitaltillskottet och börjar med kapitaltillskott vid bolagsbildning låter det självfallet i mångas öron helt barockt att tala om att ett sådant kapitaltillskott skulle kunna innefatta en gåva. Icke desto mindre aktualiserar HD:s domar även den frågan. Ser man aktiebolaget strikt formellt som ett fristående rättssubjekt skulle man möjligen kunna påstå, att en förmögenhetsöverföring faktiskt ägt rum genom kapitaltillskottet. Slutsatsen är dock diskutabel.

Aktieägaren har visserligen gjort sig av med vissa medel, men i gengäld har han erhållit en motsvarande andel i bolagets förmögenhetsmassa. Om vi tar det enkla fallet, att en person bildar ett 50 000 kr bolag genom tillskott av 50 000 kr, så har personen ifråga minskat sina kontanter eller bankmedel med 50 000 kr, men i gengäld har han erhållit aktier till motsvarande värde.

Någon reell förmögenhetsminskning hos "givaren" har alltså inte inträtt. Inte heller kan man påstå, att aktiebolaget erhållit en förmögenhetsökning, eftersom de 50 000 kronorna motsvaras av en förpliktelse att vid bolagets likvidation till aktieägaren återbetala beloppet. Ett renodlat kapitaltillskott i samband med bolagsbildning och aktiekapitalökning kan därför inte anses innefatta en civilrättslig gåva, då de objektiva rekvisiten inte föreligger. Oavsett vad man lägger i begreppet gåvoavsikt, torde det också vara svårt att påstå, att den som bildar ett bolag, har en gåvoavsikt mot bolaget.

Kapitaltillskott inför likvidationshot

Hur förändras situationen om kapitaltillskottet sker utan motsvarande emission, t ex för att undanröja en likvidationsplikt? Om det rör sig om ett villkorligt aktieägartillskott, kan man konstatera, att aktiebolaget erhåller en mot det erhållna beloppet svarande förpliktelse att så snart som möjlighet finns återbetala beloppet. Aktiebolaget kan under sådana omständigheter inte anses ha erhållit en förmögenhetsökning. Av samma skäl kan aktieägaren inte anses ha fått en förmögenhetsminskning. Visserligen är hans fordran på bolaget villkorlig, och han löper alltså risken att i framtiden få en förmögenhetsminskning, men detta till trots kan en gåva inte anses föreligga. Om man ser det objektiva rekvisitet i ett framtidsperspektiv, vilket jag ställer mig tveksam till, är i varje fall inte det subjektiva rekvisitet gåvoavsikt förhanden. Om återbetalningen brister, beror det på bolagets bristande betalningsförmåga. Att detta inte skall anses innefatta gåva har redan tidigare konstaterats.

Villkorslöst aktieägartillskott

Om vi så antar, att aktieägartillskottet inte är villkorat, utan helt utan villkor, blir situationen en annan. För aktieägaren medför tillskottet en förmögenhetsminskning, som eventuellt kan motsvaras av en ökning av värdet på hans aktier. Det kan vara svårt att påstå, att aktievärdet ökat på kort sikt i varje fall. Eventuellt kan det öka i värde på lång sikt, och möjligen kan då, sett i ett helhetsperspektiv, förmögenhetsminskningen utebli. Hur är det då med aktiebolagets förmögenhetsökning? Bolaget erhåller i egenskap av självständigt rättssubjekt ett kapitalbelopp, för vilket ingen återbetalningsskyldighet föreligger. Detta är dock endast sett i kort perspektiv. När aktiebolaget likvideras skall kapitalet återbetalas till aktieägaren, d v s på lång sikt finns en återbetalningsskyldighet.

Den viktiga frågan inställer sig då, om man vid ett villkorslöst kapitaltillskott kan anlägga en *helhetssyn*. Personligen vill jag svara obetingat ja på den frågan. Tillgångssidan i ett aktiebolag motsvaras av förpliktelser av olika dignitet, nämligen skulder, obeskattade reserver och eget kapital. Om det egna kapitalet ökar motsvaras detta också av en ökad framtida förpliktelse gentemot aktieägarna, en förpliktelse som skall realiseras senast vid bolagets likvida-

tion. På samma sätt kan aktieägaren anses ha ett framtida anspråk på att utfå ett mot kapitaltillskottet svarande belopp, om medel finns. Förmögenhetsminskningen har därför inte inträtt sett i ett helhetsperspektiv.

Finns det då något stöd för mitt ställningstagande? Något direkt stöd kan jag inte påstå finns. Däremot finns vissa indikationer på att min slutsats äger giltighet. Sålunda har HD i flera fall haft en mycket liberal syn på vad som är en förpliktelse, och ofta sett detta i ett helhetsperspektiv (t ex ovannämnda bedömning av Nobelstiftelsens förpliktelser att utdela medel). Englund menar i anslutning till en diskussion av frågan om ett konsortialavtal, som stadgar inlösen på gynnsamma villkor kan innefatta gåva, att den frågan måste bedömas utifrån en helhetssyn där hänsyn även tas till det förflutna.

Sammanfattningsvis skulle jag alltså vilja påstå, att ett villkorslöst kapitaltillskott från aktieägare civilrättsligt inte kan utgöra en gåva, eftersom de objektiva rekvisiten brister. Det saknar därvid betydelse, om kapitaltillskottet sker öppet eller dolt genom t ex försäljning till bolaget till underpris. En aktieägare, som säljer till underpris till sitt bolag, avhänder sig visserligen egendomen till för lågt pris, men erhåller i gengäld en motsvarande förmögenhetsökning på sina aktier, samtidigt som bolaget har en framtida förpliktelse att återbetala "underpriset" till aktieägaren, om inte förr så vid likvidation.

En ytterligare komplikation måste föras in i bilden. Om ett aktiebolag har flera aktieägare, och kapitaltillskottet härrör från endast en av dem faller vissa av de ovan anförda argumenten mot att gåva skall anses förligga. Om en aktieägare gör ett kapitaltillskott på säg 100 000 kr och det finns ytterligare en aktieägare, kommer även denne andre aktieägare i åtnjutande av kapitaltillskottet. Genom kapitaltillskottet kommer normalt aktierna i bolaget att öka i värde med 100 000 kr, varav 50 000 kr faller på den givandes lott och 50 000 kr på den andre aktieägarens lott. Den som gjort kapitaltillskottet har fått en förmögenhetsminskning på 50 000 kr, den andre aktieägaren har fått en förmögenhetsökning på 50 000 kr. Men bolaget då? Bolaget har fått en oförändrad förmögenhetsbild sett i ett helhetsperspektiv. Hela kapitaltillskottet skall i en framtid återbetalas till aktieägarna med 50 000 kr vardera. Bolaget har en framtida förpliktelse på 100 000 kr, och har därför inte erhållit något förmögenhetsökning.

Med ovanstående har jag velat påvisa, att ett kapitaltillskott från en av flera aktieägare inte motsvaras av en förmögenhetsökning hos aktiebolaget utan hos övriga aktieägare. Jag vill påstå, att i normala fall kan dessa också realisera denna förmögenhetsökning genom försäljning av aktierna, d v s kapitaltillskottet kommer att avspegla sig i priset på aktierna. Visserligen kan hävdas, att företagsvärderingen är så komplex, att inga faktorer kan renodlas på det enkla sätt jag påstått. Jag är i och för sig beredd att dela den kritiken mot mitt resonemang men vill ändå hävda, att det finns ett klart samband mellan ak-

tievärde och kapital i bolaget, därför att likvidationsvärdet normalt alltid är det lägsta pris säljaren är beredd acceptera.

Englund har något behandlat det fall jag nu diskuterat (s 169). Situationen är den att en person lämnar en gåva till ett av en annan person helägt aktiebolag. Englund menar då att gåvoavsikten är riktad mot aktieägaren och inte mot bolaget. Detta är säkert i och för sig korrekt. Jag vill dock enligt mitt ovan förda resonemang hävda, att frågan om mot vem gåvoavsikten är riktad aldrig behöver föras in i bilden. Skälet därtill är, att förmögenhetsökningen inte faller på aktiebolaget utan på aktieägaren. Redan på den grunden kan man avfärda påståendet om att en gåva till aktiebolaget skulle vara för handen. Det är på denna punkt jag anser, att HD begått ett avgörande felsteg. Man har inte analyserat frågan om de objektiva rekvisiten varit uppfyllda utan gått direkt på de subjektiva. I domskälen talas sålunda endast om att gåvoavsikten varit riktad mot aktiebolaget, men aldrig om att aktiebolaget erhållit en förmögenhetsökning. Av det skälet blir det också helt absurt att tala om att gåvoavsikten varit riktad ytterst mot övriga aktieägare men primärt mot aktiebolaget. Eftersom förmögenhetsökningen endast kan hamna på endera av dessa båda — nämligen aktieägaren — kan man heller inte ha en gåvoavsikt mot någon annan än denne.

Sammanfattningsvis vill jag således hävda, att en gåva till aktiebolag i princip inte kan anses föreligga civilrättsligt sett. Förmögenhetsökningen hamnar på de enskilda aktieägarna, varför också gåvan kommer att hänföras till dem. För inte kan man väl hävda, att en förmögenhetsminskning på 100 000 kr hos en person, kan motsvara en förmögenhetsökning på 100 000 kr hos två andra personer, bolaget och aktieägaren, om vi tar Englunds exempel? Ändock är det just vad HD påstått.

Konsekvenserna av HD:s avgörande

Oavsett HD gjort en korrekt bedömning eller ej — och meningarna därom är förmodligen delade — måste man konstatera, att domarna existerar, och att HD:s domar i praktiken har en prejudicerande effekt. Det finns därför all anledning att undersöka vilka fall, som kan komma att drabbas av HD:s ställningstagande.

Inledningsvis måste man då konstatera, att de mål som nu avgjorts har handlat om bolag med flera aktieägare, där endast en av dem stått för dolda kapitaltillskott. Samtidigt måste man dock komma ihåg, att HD ansett att gåvan omfattat även den andel av kapitaltillskottet, som belöpte på den ”givande” aktieägarens lott. Trots sistnämnda komplikation tror jag dock, att man med fog kan påstå, att en gåvobeskattning av aktiebolaget inte kan bli aktuell vid enmansbolag, där kapitaltillskottet härrör från den ende aktieägaren. Visserligen kan man inte ens vara säker på en så självklar slutsats, men motsatt

ståndpunkt skulle i princip innebära, att man inte längre kan bilda aktiebolag utan att bolaget gåvobeskattas, och det finns väl ändå ingen som vill hävda?

Frågan är då, om HD:s båda avgöranden verkligen kan ge stöd för slutsatsen, att ett aktiebolag inte skall gåvobeskattas vid en bolagsbildning. Uppenbarligen har HD bedömt frågan om förmögenhetsöverföring ur ett mycket kortsiktigt perspektiv. Om man intar den attityden, har en förmögenhetsökning skett i aktiebolaget, eftersom bolagets förpliktelse mot aktieägaren infrias först senare. Däremot vill jag bestämt bestrida, att en förmögenhetsminskning inträtt hos aktieägaren, vilket HD uppenbarligen måste ha ansett. Om man accepterar HD:s synsätt, torde man tvingas konstatera, att överföringen skett frivilligt och det återstår då endast att bedöma, om gåvoavsikt föreligger eller ej. På denna punkt vill jag påstå, att HD:s avgöranden ger visst stöd för tanken, att gåvoavsikt mot bolaget endast kan föreligga, om gåvoavsikt även föreligger gentemot annan aktieägare. I annat fall hade HD inte behövt betona så starkt, att transaktionerna ytterst innebar en gåva till andra aktieägare. Att man trots allt inkluderat även den del av kapitaltillskottet som avsett den ”givande” kan möjligen förklaras av att man från HD:s sidan funnit det besvärligt att göra en uppdelning. Några logiska eller rimliga förklaringar i övrigt går inte att finna.

Sammanfattningsvis skulle jag alltså vilja dra slutsatsen, att ett kapitaltillskott — öppet eller dolt — från en aktieägare i ett enmansbolag till sitt bolag inte kan medföra gåvobeskattning av bolaget. Detta skulle då även leda till att aktieägaren i ett enmansbolag kan företa försäljningar till sitt bolag till underpris eller liknande transaktioner.

Nästa fråga blir då, hur man skall ställa sig, då det finns flera aktieägare och dessa var och en gör lika stora kapitaltillskott till bolaget, dvs ingen av aktieägarna berikas genom kapitaltillskottet. Med stöd av det resonemang jag fört ovan avseende enmansbolaget, vill jag påstå att gåvobeskattning inte heller i dessa fall kan företas med stöd av de båda HD-avgörandena. Varken direkt eller indirekt gåvoavsikt finns.

Med utgångspunkt från det sagda och HD:s båda avgöranden skulle gåvobeskattning av aktiebolag kunna aktualiseras då flera aktieägare finns och kapitaltillskott inte företas av samtliga aktieägare. Det är möjligt att denna min tolkning av HD:s avgöranden är för snäv, med hänsyn till att gåvobeskattningen trots allt omfattade även givarens andel av kapitaltillskottet, men jag vill ändå tro att det blir den tolkning, som får slå igenom.

Man kan då välja ut några typer av transaktioner där avgörandena får särskild betydelse på grund av främst den inkomstskatterättsliga lagstiftningen. Jag har valt att här ta upp aktieägartillskott, apport eller försäljning av enskild firma, försäljning av egendom till bolaget, koncernbidrag samt interna aktieöverlåtelse, i samtliga fall med utgångspunkt från att kapitaltillskottet härrör från endast viss eller vissa aktieägare, men inte alla.

Aktieägartillskott

Ett villkorligt aktieägartillskott torde oberoende av hur det fördelar sig mellan aktieägarna inte kunna innefatta en gåva, eftersom den som lämnat tillskottet också är den som i framtiden skall erhålla återbetalningen. Ett villkorslöst aktieägartillskott torde emellertid med de utgångspunkter HD haft för sin dom, kunna föranleda gåvobeskattning. Anledningen därtill är att övriga aktieägare också kommer att få del av tillskottet i en framtid eller genom ökat värde på aktierna.

Den slutsatsen jag dragit ovan kan dock inte gälla de fall då aktieägartillskottet avser att täcka en förlust i bolaget. Eftersom aktieägarna inte är personligt ansvariga för bolagets förpliktelser, kan ett tillskott från en aktieägare inte anses berika övriga aktieägare, om bolagets kapital täcks upp. Möjligen kan därutöver ett berikande till viss del ske, men även om det sker, vill jag starkt ifrågasätta om man i förlusttäckningsfallen verkligen kan påstå, att en gåvoavsikt finns. Avsikten är att undanröja en likvidationsplikt, inte att främja övriga aktieägare. Som framgått av en nyligen publicerad artikel av Knut Rodhe i *Balans* 1981 nr 2 finns heller i allmänhet inget uttryckligt avtal om hur aktieägartillskottet skall behandlas, vilket ytterligare styrker tanken på att tillskottet görs för att förhindra likvidation. Av skäl som framgår av Rodhes artikel kan dock andra skäl tala för att aktieägartillskotten regleras mera noggrant än vad som hittills varit fallet.

Apport eller försäljning av enskild firma

Enligt gällande skatterättsligt praxis godtas att man företar en apport eller försäljning av en enskild firma till ett aktiebolag, utan att de dolda reserverna i firman tas fram till beskattning. Detta är säkerligen skälet till att transaktionen i det ena av de båda HD-fallen (2585) genomförts på redovisat sätt. Det är svårt att förneka att det i dessa fall finns en uppenbar risk för gåvobeskattning av aktiebolaget, om andra aktieägare finns i bolaget. I princip innebär detta, att en sådan transaktion kan företas på rimliga ekonomiska villkor, endast om gåvovärdet är lågt. Skatteeffekten för aktiebolaget blir annars förödande, eftersom det dels endast blir en enda gåva dels blir gåvobeskattning i skatteklass 2.

Man kan naturligtvis då fråga sig, om man kan planera så att gåvobeskattning undviks. Frågan är berättigad inte minst med tanke på att gåvobeskattningen skett i strid mot lagstiftarens syfte. Någon skatteflykt kan det sålunda inte röra sig om för det fall en sådan planering sker. Det fall, som HD hade till behandling i målet 2585, avsåg överlåtelse av enskild firma till aktiebolag, som ägdes av givaren och två närstående personer. Först måste observeras, att då gåvan omfattade hela förvärvskällan skall gåvovärdet fastställas enligt de ”subventionerade” förmögenhetsskattegrupperna, d v s till 30% av substansvärdet. Vissa ytterligare förutsättningar måste vara uppfyllda (se Schiller—

Sundvik i SN 1981 nr 4). I princip kommer endast i undantagsfall härigenom gåvoskatt att kunna uttas. Det viktigaste i dessa situationer blir därför att tillse, att förutsättningarna för tillämpning av 30%-regeln verkligen blir inifrån.

Om gåvobeskattning trots allt skulle inträffa, kan man hävda, att överföring av den enskilda fiman bör företas först och därefter omfördelning av aktierna i bolaget. En sådan lösning är dock förenad med olägenheter. Antingen uppkommer en realisationsvinstbeskattning av säljaren eller också en gåvoskatt hos köparen, om priset sätts under marknadspris. I sistnämnda fall kan 30%-regeln inte tillämpas, då gåvan ej omfattar hela aktieinnehavet. Den enda åtgärd, som står till buds blir således, att planera så att förvärvskällans gåvoskattevärde motsvarar det pris bolaget får erlagga, t ex genom att rörelsefrämmande tillgångar före överlåtelsen överläts på säljaren själv.

Försäljning av egendom till bolaget

Konsekvenserna av en försäljning av egendom till bolaget är att gåvobeskattning skall ske, så snart priset understiger marknadspriset. Det måste då observeras, att någon 30%-ig reduktion inte kan ifrågakomma, eftersom inte en hel förvärvskälla säljs. Det är alltså allmänna saluvärdet som skall gälla. Undantag gäller dock på sedvanligt sätt för fastighet, som i gåvoskattehänseende skall upptas till taxeringsvärdet. Detta medför helt nya och stora problem, inte minst vid fåmansföretag.

Om egendomen är lös egendom gäller, att tillgången ej får säljas till bolaget till ett pris understigande marknadspriset, men heller inte till ett pris överstigande marknadspriset, eftersom fåmansföretagsreglerna i så fall kommer in i bilden. Det pågår för närvarande ett flertal processer avseende värdet på egendom, som sålts till eller köpts från ett fåmansföretag. I många av dessa fall har den skattskyldige före transaktionens genomförande inhämtat värderingsintyg. Antag då att ett sådant värderingsintyg fränkänns verkan vid inkomstbeskattningen vid försäljning av egendom till bolaget. Värderingsintyget kanske säger att egendomen är värd 1 000, medan man vid inkomstbeskattningen kommer fram till att den bara varit värd 900. Om egendomen sålts till 1 000 blir säljaren inkomstbeskattad med 100. Antag då att de skattskyldiga vill vara på den säkra sidan, och därför säljer till fåmansbolaget till 900, det värde taxeringsmyndigheterna kommit till. Måste då detta värde vid gåvobeskattningen anses motsvara marknadsvärdet? Kan man inte tänka sig, att man lika väl som vid inkomstbeskattningen i gåvoskatteärendet gör en helt egen och fristående prövning av marknadsvärdet utan att känna sig bunden vid vare sig säljarens egen värdering eller taxeringsmyndigheternas värdering? Tanken är svindlande, men dessvärre inte helt orealistisk. Den pekar också på det ohållbara i att ha två lagstiftningar, som kräver att man hamnar exakt på allmänna saluvärdet, när detta i allmänhet endast kan uppskattas, men endast sällan med säkerhet fastställas.

Vid försäljning av fast egendom till fåmansbolag kräver fåmansföretagslagstiftningen, att priset sätts till anskaffningspriset på fastigheten, om dispens inte meddelats, och säljaren vill undvika gåvobeskattning. Om fastighetsförvärvet ligger några år tillbaka i tiden, är det inte osannolikt att taxeringsvärdet kan överstiga anskaffningsvärdet. I sådant fall uppkommer ofrånkomligt en gåvoskatteeffekt i bolaget. I detta fallet är gåvobeskattningen än mer stötande, eftersom det i lagförarbetena särskilt framhållits, att man endast ville åt det förhållandet att en skattskyldig tillgodogjorde sig värdestegringen på fastigheten utan inkomstskatteeffekt, men intet hindrade att han sålde fastigheten till sitt anskaffningspris. När det gäller fastighet måste man också fråga sig om taxeringsvärdena inte många gånger är högre än marknadspriset, t ex på en industrifastighet på en mycket liten ort. I sådana fall kan man mycket väl tänka sig en försäljning till bolaget över anskaffningspris, men under taxeringsvärde. Det bör då särskilt framhållas, att RSV inte prövar frågan om gåvoskatt, om dispens för indexuppräknning söks i ett sådant fall.

Koncernbidrag

Koncernbidragen är förenade med många skilda problem av såväl inkomstskatterättslig som bolagsrättslig natur. Nu kompliceras koncernbidragen ytterligare genom att frågan måste resas, om gåvobeskattning kan ske av koncernbidrag. Ostridigt har koncernbidragen bolagsrättsligt en benefik karaktär, om man bortser från de bidrag, som kan anses utgöra driftkostnad i rörelse. Detta till trots har gåvobeskattning aldrig aktualiserats. Englund har ansett, att detta berott på att någon förmögenhetsminskning inte sker, då moderbolag lämnar bidrag till dotterbolag (s 168). Aktievärdet ökar hos moderbolaget med samma belopp som koncernbidraget. Hittills har denna motiveering stått helt oantastlig. Nu tvingas man dock dessvärre konstatera, att det är ju just denna omständighet, som HD inte beaktat i sina domar. Varför skulle man beakta synpunkten mellan koncernbolag, men inte vid kapitaltillskott från annan aktieägare än bolag? Jag kan inte finna annat än att argumentet har fallit, och det blir då en fråga, om gåvoavsikt kan anses ha funnits. Som nämnts ovan anses koncernbidrag bolagsrättsligt ha benefik karaktär, därför att det saknas förpliktelse att utge bidraget. Av det skälet kan man inte utesluta gåvobeskattning av bidraget, även om det förefaller osannolikt att frågan skall aktualiseras i praktiken. I enlighet med det resonemang jag fört ovan, borde i varje fall gåvobeskattning endast bli aktuell om flera aktieägare finns. Med hänsyn till kravet på mer än 90%-igt aktieinnehav torde de fallen vara mindre vanliga.

Gör det då någon skillnad, om bidraget lämnas från dotter till moder. Englund menar, att i det fallet har frivilligheten bortfallit, eftersom mottagaren har ett bestämmande inflytande på givaren. Detta argument måste alltså ha

bärkraft, varför gåvobeskattning i de fallen bör kunna uteslutas. På liknande sätt överförs i allmänhet koncernbidrag mellan systerbolag efter beslut från modern. Frivilligheten saknas även i det fallet. Inte heller där bör således gåvoskatt kunna uttas.

Interna aktieöverlåtelser

De interna aktieöverlåtelserna torde vara de transaktioner, som oftast kommer att drabbas av HD:s ståndpunktstagande. Man måste då vara på det klara med, att RSV i sin dispensgivning ej kommer att pröva frågan om gåvoskatt kan komma att uttas. Detta är i och för sig synnerligen beklagligt, men är den direkta följd av att förhandsbesked ej kan lämnas i gåvoskatteärenden och att dispens kan ges endast på den fråga, som dispensen omfattar.

Vad som gör gåvobeskattningen vid interna aktieöverlåtelser särskilt besvärande är det förhållandet, att man i lagförarbetena uttalat, att dispens i allmänhet endast bör lämnas, om priset på aktier hålls på en sådan låg nivå att värdet på dolda reserver inte ingår eller så att det inte överstiger anskaffningsvärdet på aktierna. I praktiken har dessa synpunkter stundtals fått till konsekvens, att man sett sig nödsakad sänka priset för att kunna erhålla dispens. Lagstiftaren tvingar alltså på sätt och vis fram en gåvobeskattning, skulle man med litet ironi kunna påstå. Orimligheten häri talar för sig själv.

Praktiskt tror jag man vågar påstå, att gåvobeskattning vid interna aktieöverlåtelser endast blir aktuell då aktieägarkretsen i säljande bolag och köpande bolag inte är densamma. Inte heller i alla sådan fall bör gåvoskatt kunna bli aktuell. Om det rör sig om utlösen av delägare t ex och denne får betalt till marknadspris, men övriga nöjer sig med ett lägre pris, har ingen av de övriga berikats och gåvoavsikt dem emellan saknas likaså. I övrigt synes dock försiktighet behöva iakttas. Dessbättre gäller dock i allmänhet 30%-regeln vid beräkning av gåvovärdet, varför gåvoskatt kanske inte blir aktuell så ofta i praktiken. Det blir dock i fortsättningen en av de viktigaste uppgifterna, att i samband med en intern aktieöverlåtelse undersöka, om gåvovärdet understiger försäljningspriset eller ej. Om inte måste transaktionen omprövas, om man vill undvika gåvobeskattning.

Slutkommentar

Av min genomgång, som på intet sätt gör anspråk på fullständighet, framgår med all önskvärd tydlighet, att en lagändring måste till stånd. HD:s ställningstagande strider mot alla tidigare tillämpade principer och teorier på skattemrådet, och skapar genom sin brist på logik ett stort osäkerhetsområde, som inte går att förena med normal företagssamhet. Ett snabbt ingripande från lagstiftaren är påkallat och bör innefatta ett förtydligande i arvs- och gåvoskattelagen, att gåvoskatt ej skall utgå vid kapitaltillskott av vad slag det

vara må till aktiebolag. I förtydligande syfte kan också gärna tilläggas, att gåvobeskattnings av övriga aktieägare för ökningen av förmögenhetsvärdet på deras aktier skall ske.

HD:s båda avgöranden aktualiserar även en annan fråga, nämligen om det verkligen är en lämplig domstolsorganisation på skatteområdet. I de aktuella fallen går det inte att komma ifrån, att det är inkomstskattereglerna, som varit avgörande för de företagna transaktionernas tillkomst. En samordning mellan inkomstbeskattnings och gåvobeskattnings ter sig då naturlig. Vidare krävs i gåvoskattesammanhang ett stort mått av företagsekonomiskt kunnande. Dessa omständigheter gör att jag vill påstå, att arvs- och gåvobeskattningsen bör föras över till de administrativa domstolarna, kammarrätt och regeringsrätt. Det är visserligen ingen garanti för att liknande misstag — det finns ingen annan adekvat beteckning på HD:s avgörande — kan komma att upprepas, men samordningen med inkomstskatten bl a talar däremot.

Till vår nya advokatbyrå

söker vi

REGERINGSRÄTTENS ÅRSBOK

samt litteratur på

FÖRETAGSBESKATTNINGSOMRÅDET

Kontakta Magnus Schiller, tel. 08 10 56 35 eller Ove Sundvik, tel. 08/10 56 87 eller skriv till Advokatfirman Wesslau, Holm & Co, Sturegatan 1, 114 35 Stockholm.