

HÖGSTA DOMSTOLENS

BESLUT

Mål nr

meddelat i Stockholm den 5 december 2008

Ö 3407-07

KLAGANDE

Rapp Fastighetsförvaltning Aktiefbolag, 556076-4572

Rådhusgatan 1

541 30 Skövde

Ombud: Advokat JL

MOTPART

Kammarkollegiet

Box 2218

103 15 Stockholm

SAKEN

Stämpelskatt

ÖVERKLAGADE AVGÖRANDET

Hovrätten för Västra Sveriges beslut den 2 augusti 2007 i mål Ö 2222-07

HÖGSTA DOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta domstolen avslår överklagandet.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

Rapp Fastighetsförvaltning Aktiebolag har yrkat att Högsta domstolen fastställer att det inte skall utgå någon stämpelskatt för dess överlåtelse av fastigheten X 8:5 till Viktoriagatan 3 i Göteborg AB.

Kammarkollegiet har bestritt ändring.

SKÄL

Rapp Fastighetsförvaltning Aktiebolag har genom en som gåvoavtal betecknad handling överlåtit en fastighet till sitt helägda dotterbolag Viktoriagatan 3 i Göteborg AB. Som vederlag har dotterbolaget övertagit betalningsansvaret för banklån om 15 miljoner kr samt utfärdat ett skuldebrev om 1 miljon kr. Vederlaget utgör 84,2 procent av det i stämpelskatt hänseende relevanta taxeringsvärdet.

Vilka förvärv av fast egendom som är stämpelskattepliktiga framgår av 4 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. Stämpelskatt utgår för bl.a. köp och byte, tillskott till bolag och vissa tvångsförvärv. Andra förvärv, däribland gåva, är stämpelskattefria.

Frågan till vilken kategori ett förvärv skall hänföras besvaras efter en bedömning av vad som är förvärvets reella innebörd. Därvid skall hänsyn tas till samtliga omständigheter. En transaktion skall bedömas efter vad den i realiteten är, inte efter den beteckning parterna har gett den.

Gåva av fast egendom sker ofta mot vederlag på så sätt att mottagaren övertar givarens betalningsansvar för sådana skulder som belastar fastigheten, s.k. blandade fång. Vid bedömningen av frågan huruvida en sådan gåva i stämpelskattehänseende skall anses utgöra köp eller gåva sker ingen uppdelning i en gåvodel och en köpdel. (Se prop. 1964:75 s. 87 samt Kågerman och Lohmander, Stämpelskattelagen En kommentar, 2004, s. 26 med där gjorda hänvisningar; jfr NJA 1988 s. 52 och 1994 s. 377.)

I syfte att förhindra att stämpelskatt undandras genom att ett förvärv som i realiteten har karaktär av köp betecknas som gåva och därmed blir fritt från stämpelskatt utvecklades en praxis, som sedermera har lagfästs i 5 § stämpelskattelagen. Bestämmelsen innebär att stämpelskatt alltid utgår, om vederlaget beräknat enligt 9 § stämpelskattelagen uppgår till minst 85 procent av – normalt – taxeringsvärdet året före det år då ansökan om lagfart beviljas (se SOU 1983:8 s. 65 och prop. 1983/84:194 s. 31). I dessa fall tillämpas alltså en schablon och beskattningsmyndigheten behöver inte ta ställning till förvärvets innebörd.

Schablonregeln i 5 § stämpelskattelagen bör inte läsas motsatsvis så att ett förvärv som betecknas som gåva alltid skulle vara stämpelskattefritt, om vederlaget understiger 85 procent av taxeringsvärdet. I sådana fall får det i stället bedömas med hänsyn till alla omständigheter i det enskilda fallet om det är en gåva eller ett stämpelskattepliktigt förvärv.

För att en gåva skall anses föreligga krävs att det sker en förmögenhetsöverföring från givaren till gåvotagaren, att denna har skett frivilligt från den givande partens sida och att syftet är att gynna den mottagande parten. Det är således nödvändigt att det finns en benefik avsikt (gåvoavsikt) hos givaren. Transaktioner som dikteras av affärsmässiga intressen anses falla utanför gåvobegreppet. (Se t.ex. Bengtsson, Om gåvobegreppet i civilrätten, SvJT 1962, s. 694 f. samt Englund och Silfverberg, Beskattning av arv och gåva, 12 uppl. 2001, s. 104 f.; se också NJA 1948 s. 783 och 1991 s. 748.)

I förevarande fall är det fråga om en som gåva betecknad överlåtelse mellan ett moderbolag och ett helägt dotterbolag. Eftersom vederlaget inte uppgår till 85 procent av taxeringsvärdet, aktualiseras inte 5 § stämpelskattelagen och det skall göras en helhetsbedömning av förvärvets karaktär. Av Rapp Fastighetsförvaltning Aktiebolags uppgifter i målet framgår att transaktionen genomfördes av affärsmässiga skäl. Någon gåvoavsikt förelåg alltså inte från moderbolagets sida och det värde som dotterbolaget har mottagit har karaktären av ett tillskott. Att någon gåvoavsikt inte förelåg framgår också av att värdet av moderbolagets tillgångar inte har ändrats. Fastighetens värde, utöver erlagt vederlag, motsvaras nämligen hos moderbolaget efter överlåtelsen av att det faktiska värdet på innehavet av dotterbolagets aktier har ökat. (Jfr Englund och Silfverberg, a.a. s. 106 f. och Silfverberg, Gåva till

aktiebolag ur inkomst- och gåvoskattesynpunkt, Skattenytt 1993, s. 698 f.)
Dotterbolagets förvärv är således skattepliktigt enligt 4 § stämpelskattelagen.

På grund av det anförda skall överklagandet avslås.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Leif Thorsson, Severin Blomstrand
(referent), Kerstin Calissendorff, Per Virdesten och Stefan Lindskog (tillägg)
Föredragande revisionssekreterare: Karin Hellmont

	BILAGA TILL PROTOKOLL 2008-11-19	
		Mål nr Ö 3407-07

Justitierådet Stefan Lindskog tillade för egen del:

”I målet har gjorts gällande att en värdeöverföring (överlåtelse till underpris av en fastighet) i stämpelskattehänseende skall anses utgöra en gåva.

I vad mån en värdeöverföring är att anse som gåva beror i viss mån på i vilket sammanhang frågan aktualiseras (jfr bl.a. Bengtsson i SvJT 1962 s. 689 ff.). Även om det rättsliga begreppet gåva kännetecknas av vissa allmänna kriterier – värdeöverföring, frivillighet och gåvoavsikt – kan någon närmare bestämning inte göras utan att hänsyn tas till ratio legis för den rättsnorm vars tillämpning är aktuell. Begreppet behöver t.ex. inte ha samma innebörd vid återvinning i konkurs som det har beträffande en överlåtares hemulsansvar. Och innebörden kan vara en annan i stämpelskattehänseende än vad som gäller vid realisationsbeskattning (eller, tidigare, gåvobeskattning). De nämnda kriterierna är därför mer att uppfatta som generella utgångspunkter för en prövning av huruvida det handlar om en gåva i den mening som är aktuell, än som direkt styrande rekvisit.

Vad som nu sagts gäller huruvida en värdeöverföring över huvud skall anses utgöra en gåva. Ett annat spørsmål är om vid s.k. blandat fång huvudsaklighetsprincipen skall tillämpas i gränslandet mellan det benefika och det onerösa förvärvet, eller om en uppdelning skall ske (jfr bl.a. NJA 2008 s. 457).

Ett aktiebolag kan i fråga om en värdeöverföring vara lämnande eller mottagande part.

Om ett värde avsiktligt frånhänds bolaget genom beslut av behörigt bolagsorgan handlar det om ett ianspråktagande av bolagets kapital (kapitalanvändning är en term som har använts). Allmänna bestämmelser om detta finns i 17 kap. aktiebolagslagen (2005:551). Av dessa bestämmelser följer långtgående begränsningar för beslut om gåva (17 kap. 5 §). Endast om samtliga aktieägare ställer sig bakom dispositionen finns i praktiken en möjlighet att genomföra en gåva av någon betydenhet (dock att även i sådant fall spärrbestämmelserna i 17 kap. 3 § är tillämpliga).

Av det anförda följer att det allmänt sett är främmande att betrakta ett bolag som givare av en gåva. Att ge bort något är i princip oförenligt med bolagets vinstsyfte. Vad som till det yttre kan framstå som en gåva är också ofta ytterst affärsmässigt betingat.

Bolaget kan vidare vara mottagare av ett värde. En sådan värdeöverföring benämns tillskott i det praktiska rättslivet.

Tillskott kan ske i samband med aktieteckning. Tillskott kan också ske utan aktieteckning. I det senare fallet äger normalt tillskottsgivaren aktier i bolaget (därav beteckningen aktieägartillskott) men så behöver inte vara fallet (då är det lämpligare att använda termen kapitaltillskott eller bara tillskott).

Utgångspunkten är att tillskottet är villkorslöst. Det kan emellertid vara villkorat av en rätt till återbetalning ur framtida vinstutdelningar. Man brukar då tala om villkorat kapitaltillskott (eller aktieägartillskott, om tillskottsgivaren är aktieägare). Ett sådant villkor riktar sig uteslutande mot bolagets aktieägare, inte bolaget självt. (Se t.ex. NJA 1988 s. 620.)

I målet har ställts frågan om man kan se en värdeöverföring till ett aktiebolag som en gåva. Det leder till spørsmålet om det finns utrymme för att göra skillnad mellan tillskott och gåva när ett värde förts över till ett aktiebolag.

Klart är att bolagsrättsligt utgör en avsiktlig värdeöverföring till ett aktiebolag alltid ett tillskott. Frågan är vilka regler som i andra avseenden gäller för den överföringen. Svaret kan skilja sig åt avhängigt av i vilken situation frågan ställs. Att en värdeöverföring till ett aktiebolag utgör ett tillskott hindrar således inte att dispositionen i andra sammanhang kan vara underkastad samma regler som en gåva. Det beror på vad för regler det handlar om och vad dessa syftar till.

När det gäller stämpelskatt är i 4 § första stycket 2 lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter direkt föreskrivet att tillskott är skattepliktigt. Det finns inget stöd för att vissa tillskott skulle anses utgöra gåva och därför vara undantagna från skatteskyldigheten. Som Högsta domstolen i målet uttalar kan inte heller 5 § läsas så, att bara för att parterna har kallat en disposition (för vilken ett eventuellt vederlag understiger 85 procent av egendomens värde) för gåva, skulle skatt inte behöva utges. Vad som följer av den bestämmelsen är att skatt skall utgå för ett s.k. blandat fång, om ersättningen uppgår till minst 85 procent av egendomens värde, och det även om förvärvet av parterna betecknats gåva.

Av det anförda följer att enligt min mening har tillskottsgivarens ställning i förhållande till bolaget ingen betydelse för stämpelskattefrågan. Också en värdeöverföring från den som inte är aktieägare utgör ett tillskott i stämpelskattelagens mening, och det även om transaktionen av parterna givits beteckningen gåva.

Det kan beträffande de gåvorättsliga rättsfallen NJA 1980 s. 642 I och II tilläggas att med utgångspunkten att gåvobegreppet inte behöver ha samma innehåll i alla situationer är Högsta domstolens bedömningar i de fallen inte omedelbart relevanta för den situation som nu är före. Jag vill ändå nämna att jag delar det synsätt på fallen minoriteten gav uttryck för i sin skiljaktiga mening i rättsfallet NJA 1995 C 43.”