

HÖGSTA DOMSTOLENS BESLUT

Mål nr

meddelat i Stockholm den 23 oktober 2013

Ö 5529-12

KLAGANDE

Kammarkollegiet

Box 2218

103 15 Stockholm

MOTPART

Pergam Förvaltning Aktiefbolag, 556364-0548

Box 5126

402 23 Göteborg

Ombud: Advokat LM

SAKEN

Stämpelskatt

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Göta hovrätts beslut 2012-11-20 i mål ÖÄ 1425-12

Hovrättens beslut

HÖGSTA DOMSTOLENS AVGÖRANDE

Med ändring av hovrättens beslut fastställer Högsta domstolen Lantmäteriets beslut.

Pergam Förvaltning Aktiebolag tillerkänns ersättning av allmänna medel för sina ombudskostnader i Högsta domstolen med 40 000 kr avseende arbete.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

Kammarkollegiet har yrkat att Högsta domstolen fastställer stämpelskatt för Pergam Förvaltning Aktiebolags förvärv av fastigheten X 2 till 52 487 kr.

Pergam har motsatt sig att hovrättens beslut ändras.

Pergam har yrkat ersättning för ombudskostnader i Högsta domstolen.

Kammarkollegiet har motsatt sig yrkandet.

SKÄL

Frågan i målet

1. PF överlät fastigheten X 2 till Pergam mot en ersättning motsvarande

68,8 procent av fastighetens taxeringsvärde. Vid tiden för överlåtelsen ägde PF 51,5 procent av aktierna i ett bolag som i sin tur ägde samtliga aktier i Pergam; övriga aktier i moderbolaget ägdes av PFs maka och barn.

2. Frågan i målet är om bolagets förvärv är stämpelskattepliktigt eller om det är att anse som en gåva för vilken stämpelskatt inte ska betalas.

Allmänt om tillämpningen av 4 och 5 §§ stämpelskattelagen

3. Den stämpelskatt som tas ut vid ett förvärv av en fastighet är en omsättningsskatt. Av 4 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (stämpelskattelagen) framgår de kategorier av förvärv som är stämpelskattepliktiga, t.ex. köp och tillskott till bolag. Ett förvärv genom gåva eller arv omfattas inte av bestämmelsen och är därmed stämpelskattefritt. Ett skäl till att dessa förvärv inte utlöser stämpelskatt torde vara att de tidigare var föremål för gåvoskatt respektive arvsskatt.

4. Frågan huruvida ett förvärv är stämpelskattepliktigt eller utgör en gåva ska avgöras med hänsyn tagen till samtliga de omständigheter av vilka förvärvets huvudsakliga innebörd framgår. Det sker ingen uppdelning av rätts handlingen i exempelvis en gåvodel och en köpdell eller tillskottsdel. (Se bl.a. NJA 2008 s. 1129 med hänvisningar.)

5. I 5 § stämpelskattelagen anges att om ett förvärv av fast egendom som har betecknats som gåva sker mot att förvärvaren övertar ansvaret för en skuld för vilken en borgenär har säkerhet i form av pantbrev eller annars mot ersättning,

är förvärvet skattepliktigt om ersättningen uppgår till minst 85 procent av egendomens värde, normalt taxeringsvärdet (jfr 9–11 och 14 §§ stämpelskattelagen). Förvärvet är i dessa fall alltså inte att betrakta som en gåva i stämpelskattelagens mening. Bestämmelsen är en schablonregel som, om den är tillämplig, leder till att någon ytterligare bedömning av förvärvets karaktär inte ska göras.

6. Vad som gäller när ersättningen vid förvärvet understiger 85 procent av det relevanta fastighetsvärdet anges inte i 5 § stämpelskattelagen. När förvärvaren är en fysisk person bör dock, i ett sådant fall, förvärvet anses vara en gåva om inte omständigheterna i övrigt föranleder annat (jfr NJA 1970 s. 469 rörande motsvarande fråga enligt den då gällande stämpelskatteförordningen). Frågan är emellertid vad som gäller när förvärvaren är ett aktiebolag.

När ska ett aktiebolags förvärv av fastighet anses vara en gåva i stämpelskattelagens mening?

7. En villkorslös värdeöverföring till ett aktiebolag betraktas bolagsrättsligt som ett ovillkorat tillskott. Ett tillskott i form av en fastighet är normalt stämpelskattepliktigt enligt 4 § första stycket 2 stämpelskattelagen.

8. Om det i stämpelskatteärendet påstås att transaktionen ska betraktas som en gåva ska detta prövas oberoende av hur förvärvet har betecknats (se NJA 1972 s. 263 och NJA 1988 s. 52).

9. Vad som är att anse som en gåva när närstående till överlåtaren är delägare i det förvärvande aktiebolaget har i rättspraxis bedömts med avseende på

bland annat gåvo- och realisationsvinstbeskattning (se NJA 1980 s. 642 I och II samt RÅ 1993 ref. 43 I och II; jfr RÅ 2001 ref. 2). I rättsfallen NJA 1980 s. 642 I och II, som rörde frågan huruvida ett aktiebolag var skyldigt att utge gåvoskatt, uttalade Högsta domstolen att de närstående som ägde aktier i det förvärvande bolaget indirekt hade kommit att tillföras ett betydande förmögensvärde genom transaktionen. Enligt domstolen måste med hänsyn härtill en gåvoavsikt antas ha varit för handen om inte speciella omständigheter talade emot det. Även om överlåtarens gåvoavsikt ytterst hade riktat sig mot de närstående hade den enligt domstolen primärt gällt i förhållande till bolaget. (Se härom bl.a. Göran Grosskopf, Några synpunkter på gåvobeskattning av aktiebolag, Skattenytt 1981 s. 315 ff. och Christer Silfverberg, Gåva till aktiebolag ur inkomst- och gåvoskattesynvinkel, Skattenytt 1993 s. 693 ff.).

10. Vid tidpunkten för Högsta domstolens avgöranden i NJA 1980 s. 642 I och II fanns det ett befogat intresse av ett enhetligt gåvobegrepp för gåvoskatt och stämpelskatt (jfr prop. 1964:75 s. 83 ff.). Något sådant intresse finns inte längre eftersom gåvoskatten är avskaffad. Allmänt gäller att gåva inte behöver betraktas som ett enhetligt begrepp utan kan definieras olika beroende på sammanhanget. Vad som är en gåva i ett specifikt skattehänseende kan alltså skilja sig från vad som anses vara en gåva i andra skattehänseenden eller civilrättsligt (jfr Bertil Bengtsson, Om gåvobegreppet i civilrätten, SvJT 1962 s. 689 ff. på s. 691 ff.).

11. För att en rättshandling ska bedömas vara en gåva krävs i allmänhet att det är fråga om en förmögensöverföring från givaren till gåvotagaren som är frivillig samt att det föreligger en gåvoavsikt. Kravet på gåvoavsikt

innebär bl.a. att transaktioner som dikteras av affärsmässiga intressen inte kan betraktas som gåvor i stämpelskattelagens mening (se NJA 2008 s. 1129 med hänvisningar). Ett tillskott till ett aktiebolag innebär normalt en förmögenhetsöverföring som är frivillig. Tillskottet uppfyller då två av de krav som brukar ställas på en gåva. Vid prövningen av om en gåva föreligger är det avgörande därför oftast om det finns en gåvoavsikt.

12. Av rättsfallet NJA 2008 s. 1129 framgår att en gåvoavsikt kan föreligga också vid ett bolagsrättsligt kapitaltillskott och att stämpelskatt då inte ska utgå. I rättsfallet saknades anledning för Högsta domstolen att ta ställning till frågan om det har någon betydelse vem en eventuell gåvoavsikt riktar sig emot. Eftersom det är den omsättning som sker vid aktiebolagets förvärv av fastigheten som kan utlösa stämpelskatteplikt bör emellertid gåvoavsikten, för att vara relevant i stämpelskattehänseende, vara riktad mot det förvärvande bolaget.

13. Samtidigt är det mera sällan som det finns anledning att anta att en mot ett aktiebolag riktad transaktion har skett med gåvoavsikt (jfr den skiljaktiga meningen i NJA 1995 C 43) även om det kan förekomma, exempelvis om affärsmässiga motiv saknas och syftet i stället är att stödja välgörenhet som bolaget ägnar sig åt. Utgångspunkten bör därför vara att ett tillskott till ett aktiebolag inte utgör en gåva utan ska föranleda stämpelskatt.

Högsta domstolens bedömning

14. Eftersom PF överlät fastigheten X 2 till Pergam mot en ersättning motsvarande 68,8 procent av fastighetens taxeringsvärde är 5 § stämpelskattelagen inte tillämplig. Av Pergams uppgifter framgår att avsikten

med den aktuella fastighetsöverlåtelsen var att underlätta ett generationsskifte i Pergam. Det uppgivna syftet innebär inte att det kan anses ha förelegat en gåvoavsikt i förhållande till Pergam (se p. 12). Genom att gåvoavsikt har saknats är det inte nödvändigt att gå in på frågan om transaktionen annars uppfyller kraven för en gåva, d.v.s. bland annat om transaktionen har inverkat på PFs förmögenhet på ett sådant sätt att den kan anses ha medfört en relevant förmögenhetsöverföring (se p. 11). Bolagets förvärv ska alltså betraktas som ett tillskott som är skattepliktigt enligt 4 § första stycket 2 stämpelskattelagen.

15. Eftersom målet har avsett en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen ska Pergam tillerkännas ersättning för sina ombudskostnader i Högsta domstolen (jfr 40 a § stämpelskattelagen och 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen, 2011:1244). Skäligt ombudsarvode i Högsta domstolen är 40 000 kr.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Kerstin Calissendorff, Göran Lambertz, Johnny Herre (referent, tillägg), Martin Borgeke och Anders Eka
Föredragande justitiesekreterare: Olle Bergsten



**BILAGA TILL
PROTOKOLL**
2013-09-10

Mål nr
Ö 5529-12

TILLÄGG

Referenten, justitierådet Herre, tillägger för egen del.

1. Som anförs i punkt 11 utgör ett tillskott till ett aktiebolag i de flesta fall en frivillig förmögenhetsöverföring – d.v.s. en minskning av förmögenheten hos tillskottsgivaren och en ökning av förmögenheten hos aktiebolaget – som uppfyller två av de krav som brukar ställas på en gåva. Det som skiljer ett stämpelskattepliktigt ovillkorat tillskott från en skattebefriad gåva enligt 5 § stämpelskattelagen är i dessa fall avsaknaden av en gåvoavsikt. Det finns därför normalt anledning att först göra en bedömning av om det har förelegat en gåvoavsikt mot aktiebolaget och endast om så kan anses vara fallet bedöma också andra omständigheter.
2. När tillskottet sker till ett aktiebolag i vilket givaren äger aktier medför tillskottet att också givarens aktier ökar i värde. Detta orsakar vissa problem vid bedömningen av om rekvisiten för gåva ska anses uppfyllda.
3. Ett sådant fall föreligger när givaren äger alla aktier i bolaget. Tillskottet innebär då inte en verklig förmögenhetsminskning för givaren eftersom värdet av dennes tillgångar inte ändras genom tillskottet. Om i ett sådant fall ett tillskott har skett i form av att en fastighet har tillförts bolaget utan vederlag har det faktiska värdet på bolagets aktier ökat med ett belopp motsvarande fastighetens värde. Givaren kan i ett sådant fall inte anses ha åsamkats en

Dok.Id 85805

HÖGSTA DOMSTOLEN	Postadress	Telefon 08-561 666 00	Expeditionstid
Riddarhustorget 8	Box 2066	Telefax 08-561 666 86	08:45-12:00
	103 12 Stockholm	E-post:	13:15-15:00
		hogsta.domstolen@dom.se	
		www.hogstadamstolen.se	

faktisk förmögenhetsminskning. Någon gåvoavsikt kan inte heller anses ha förelegat, vilket följer redan av det faktum att man inte kan ha en gåvoavsikt mot sig själv. Bolagets förvärv av fastigheten är därför skattepliktigt.

Detsamma gäller när överlåtaren vid bolagets förvärv har fått ett visst vederlag som dock inte motsvarar fastighetens värde. Den del av fastighetens värde som har förvärvats av bolaget utan vederlag motsvarar i så fall ökningen på aktiernas värde och någon gåvoavsikt kan inte anses ha förelegat. I dessa fall har det alltså ingen betydelse för bedömningen om man väljer att först angripa frågan om gåvoavsikt eller frågan om en verklig förmögenhetsöverföring har skett (jfr här NJA 2008 s. 1129, där Högsta domstolen fäste avseende vid såväl det affärsmässiga skälet för transaktionen som det förhållandet att värdet av moderbolagets tillgångar inte hade ändrats).

4. På motsvarande sätt bör proportionella tillskott från samtliga aktieägare inte anses innebära en verklig förmögenhetsminskning för aktieägarna eftersom deras samlade förmögenhet före och efter transaktionen är densamma. Därmed bör tillskottet inte heller kunna omfattas av en gåvoavsikt. Inte heller sådana tillskott bör därför betraktas som gåvor (jfr SOU 1941:9 s. 568).

5. Något egentligt utrymme för en bedömning att tillskottet ändå omfattas av en gåvoavsikt torde inte finnas i de fall som nu har berörts. När överlåtaren emellertid inte äger alla aktier i aktiebolaget utan aktier ägs också av utomstående sker vid tillskott enbart från överlåtaren en faktisk förmögenhetsöverföring till de aktieägare som inte har gett tillskott, eftersom tillskottet medför att också deras aktier ökar i värde. För överlåtaren innebär en överlåtelse mot ett vederlag som understiger fastighetens taxeringsvärde *dels* att överlåtaren får ett vederlag, *dels* att värdet på överlåtarens aktier ökar i förhållande till fastighetens värde utöver vederlaget. Den genom transaktionen

resultaterande värdeökningen för överlåtaren kan inte anses utgöra en gåva till bolaget.

6. Schablonregeln i 5 § stämpelskattelagen bärs upp av tanken att gåvoinslaget i transaktionen ska vara av viss storlek för att det blandade fånget ska anses vara en skattebefriad gåva. När förvärvaren är en fysisk person är vederlagets storlek i förhållande till fastighetens taxeringsvärde det som är relevant för bedömningen av om det finns ett tillräckligt moment av gåva i transaktionen för att den ska anses omfattas av bestämmelsen. Det var därför för dessa fall naturligt att hänsyn bara togs till relationen mellan relevant fastighetsvärde och vederlaget vid utvecklingen av schablonen (jfr t.ex. NJA 1970 s. 469 och NJA 1968 s. 409).

7. När emellertid förvärvaren är ett aktiebolag som delvis ägs av överlåtaren är det inte, som framgår av punkt 5 ovan, bara det direkta vederlaget som har betydelse för hur mycket som utgör en faktisk förmögenhetsöverföring och som kan omfattas av en gåvoavsikt. Uppgår vederlaget därför tillsammans med den förmögenhetsökning på aktierna som tillskottet har medfört till minst 85 procent av taxeringsvärdet bör förvärvet jämlikt grunderna för 5 § inte betraktas som en gåva. Förvärvet bör då alltid vara stämpelskattepliktigt eftersom gåvomomentet vid det blandade fånget inte är av tillräcklig omfattning. Någon möjlighet att i ett sådant fall genom en visad gåvoavsikt undvika skyldighet att erlagga stämpelskatt kan inte anses finnas. Framgår det dock redan av den av överlåtaren redovisade avsikten med tillskottet att fråga inte är om en gåva innebär detta att transaktionen ska bedömas som ett skattepliktigt tillskott. Det har därför i materiellt hänseende ingen betydelse för bedömningen om man i ett sådant fall väljer att först angripa frågan om gåvoavsikt eller frågan om en verklig förmögenhetsöverföring har skett av en sådan omfattning att det alls kan vara fråga om en gåva. Resultatet blir i båda fallen att transaktionen anses utgöra ett skattepliktigt tillskott.