

Inkomstbeskattningen vid bulvanförhållanden II

Av Jur. Dr. K. G. A. Sandström

(Forts från sid 356.)

Innehållsöversikt

| | |
|---|-----|
| Kap. 4. Inkomstbeskattningen vid bulvanförhållanden, när författningsbestämmelser härom saknas | 382 |
| § 1. Inledning | 382 |
| § 2. Beskattningen vid inkomst av kapital | 385 |
| I. Allmänna beskattningsregler .. | 385 |
| A. Beskattning av utdelning .. | 385 |
| B. Beskattning av ränta | 387 |
| 1) Ränta å sådana masspapper, vartill räntekuponger utfärdas | 387 |
| 2) Ränta som ej hänförs till kupongförsedda masspapper | 388 |
| II. Beskattningen vid bulvanförhållanden; bulvanens beskattning | 389 |
| III. Beskattningen vid bulvanförhållanden; huvudmannens beskattning | 390 |
| A. Inkomsten har icke kommit huvudmannen till godo | 390 |
| B. Inkomsten har kommit huvudmannen till godo | 391 |
| 1) Bulvanen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, vari huvudmannen är delägare | 391 |
| 2) Övriga hithörande bulvanfall | 392 |
| § 3. Beskattningen vid inkomst av fastighet och av rörelse samt vid realisationsvinst | 396 |
| I. Allmänna beskattningsregler .. | 397 |
| II. Beskattningen vid bulvanförhållanden; bulvanens beskattning | 397 |
| A. Inkomsten har kommit bulvanen till godo | 397 |
| B. Inkomsten har icke kommit bulvanen till godo | 398 |
| 1) Bulvanen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, vari huvudmannen är delägare | 398 |
| 2) Övriga hithörande bulvanfall | 399 |
| III. Beskattningen vid bulvanförhållanden; huvudmannens beskattning | 403 |
| A. Inkomsten har icke kommit huvudmannen till godo | 403 |
| B. Inkomsten har kommit huvudmannen till godo omedelbart ur inkomstkällan .. | 404 |
| 1) Bulvanen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, vari huvudmannen är delägare | 404 |
| 2) Övriga hithörande bulvanfall | 404 |
| a) Skattebestämmelserna ha så avfattats att även huvudmannen kan anses ha stått i erforderligt förhållande till inkomstkällan | 405 |
| Inkomst av jordbruksfastighet | 405 |
| Inkomst av rörelse | 407 |
| b) Skattebestämmelsernas avfattning är icke sådan att även huvudmannen kan anses ha stått i erforderligt förhållande till inkomstkällan | 412 |
| Inkomst av annan fastighet än jordbruksfastighet | 412 |
| Inkomst genom realisationsvinst | 417 |
| C. Inkomsten har genom bulvanen kommit huvudmannen till godo | 419 |

Förkortningar : Se sid. 316.

Kap. 4. Inkomstbeskattningen vid bulvanförhållanden, när författningsbestämmelser härom saknas

§ 1. Inledning

I rättspraxis har tid efter annan uppkommit frågan om beskattningens utformning i sådana situationer, då vad här betecknats som ett bulvanförhållande förelagat men då författningsbestämmelser saknats som direkt reglerat beskattningen i denna situation.

Tidigare har frågan därvid gällt, ej blott om huvudmannen skulle beskattas för inkomst ur inkomstkälla, som bulvanen ägt eller innehaft, och om bulvanen skulle befrias från skattskyldighet för sådan inkomst, utan även om huvudmannen skulle medgivas avdrag för vissa utbetalningar till bulvanen. I rättspraxis medgavs även sådant avdrag i viss utsträckning beträffande koncernbidrag som lämnats av huvudman till bulvan.¹⁰⁹ Sedan dittillsvarande praxis med avseende å dylika bidrag sanktionerats av lagstiftaren¹¹⁰ torde emellertid ej längre förekomma att man i praxis medger avdrag för utbetalning till bulvan när författningsbestämmelser till stöd härför saknas.

Följaktligen behandlas i fortsättningen endast de först berörda frågorna, d v s frågan om huvudmannens beskattning för inkomst ur inkomstkälla, som bulvanen äger eller innehar, samt frågan om bulvanens skattskyldighet för inkomst ur dylik inkomstkälla.

Med avseende härå måste dock även för skatterättens vidkommande uppmärksammas de särskilda förhållanden som råda, då ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är bulvan för delägare i bolaget eller föreningen. Även här måste beaktas, liksom fallet var vid det civilrättsliga bedömandet, att bedrivandet av verksamhet genom dylika sammanslutningar av rättsordningen anvisats såsom en tillåten utväg att undgå personligt ansvar för i verksamheten uppkommande förpliktelser; till dessa förpliktelser hör även skyldigheten att erlægga skatt för den inkomst, bolaget eller föreningen erhållit av dess verksamhet. Härtill kommer för skatterättens del den däri knäsatta principen att aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst skall dubbelbeskattas i så måtto att uppkommen vinst först beskattas hos bolaget eller föreningen samt därpå, när den utdelas, även hos delägarna.

Erforderligt hänsynstagande till nu berörda förhållanden medför att, då ett aktiebolag eller en ekonomisk förening fungerar som bulvan för någon dess delägare, det bör vara uteslutet att — när stöd av uttrycklig lagbestämmelse härom saknas — låta huvudmannen i bulvanens ställe inträda såsom omedelbart skattskyldig för inkomst ur den av bulvanen ägda eller innehavda inkomstkällan, och detta även om denna inkomst kommit endast huvudmannen till godo.¹¹¹ I sistnämnda fall

¹⁰⁹ Jfr *Sandström*, sid. 119 o. f.

¹¹⁰ Se ovan kap. 3, § 4, I, C.

¹¹¹ Mot det sagda kan synas strida att man i fråga om de s. k. kommissionärsföretagen i praxis beskattat huvudmannen och icke bulvanen för företagets inkomst redan innan någon lagbestämmelse meddelats som sanktionerat detta förfarande. Emellertid synes man därvid ha ansett

lärer i stället presumeras att bolaget eller föreningen först uppburit inkomsten och således bör beskattas därför, medan huvudmannen visserligen även beskattas för samma belopp men — om ej annan inkomstkälla ifrågakommer — såsom för upp-
buren utdelning från bolaget eller föreningen ("förtäckt utdelning").^{111a}

När åter bulvanen är en fysisk person eller ett bolag eller en förening, vari huvudmannen ej är delägare, eller är en juridisk person av annat slag möter ej samma hinder för att, om anledning därtill föreligger, beskatta huvudmannen för inkomst ur sådan inkomstkälla, som äges eller innehaves av bulvan. Vid bedömandet av, huruvida och i vad mån så kan ske, må till en början erinras om de allmänna förutsättningarna för att en person skall vara skattskyldig för inkomst ur viss inkomstkälla.

I sådant hänseende kräves till en början att inkomstbeloppet ifråga skall ha kommit vederbörande till godo. — För att ett belopp skall kunna sägas ha kommit en skattskyldig till godo fordras att han åtnjutit eller enligt skattelagarnas bestämmelser skall anses ha åtnjutit detta belopp.¹¹² I vilka fall en inkomst skall anses åtnjuten kan utläsas ur 41 § KL med anv. I korthet sammanfattat gäller härvid följande.

Inkomst av rörelse och sådan inkomst av jordbruksfastighet, som redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, skall anses ha åtnjutits då den bör i räkenskaperna uppföras som inkomstpost även om den ännu icke kommit den skattskyldige till handa.¹¹³ I fråga om annan inkomst gäller såsom allmän regel att inkomsten skall anses åtnjuten då den från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd, vilket framför allt är förhållandet då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning.¹¹⁴

Emellertid har i rättspraxis en inkomst stundom ansetts åtnjuten även när detta ej följer av nu berörda regler. I dessa fall har man då i rättspraxis arbetat med fiktioner av olika slag för att möjliggöra en eljest icke verkställbar men såsom önskvärd ansedd beskattning. Man har alltså fingerat ett händelseförlopp, som i verkligheten icke ägt rum men som, därest det förevarit, skulle ha inneburit att inkomsten i första hand åtnjutits av annan än den, som faktiskt åtnjutit inkomsten.¹¹⁵

detta blott vara en utsträckt tillämpning av stadgandet i 57 §, 3 mom., KL och således äga stöd i lag. (Jfr *Sandström*, sid. 123—124 och SOU 1964:29, sid. 125). — Även i en del andra fall kunde synas som om en avvikelse skett från det ovan sagda i det att huvudmannen beskattats för inkomst, som deklarerats av bulvanföretag. Emellertid lärer i dessa fall den ifrågavarande inkomstkällan aldrig ha ägts eller innehafts av bulvanföretaget, vadan här icke varit fråga om något undantag från vad eljest gäller. (Jfr nedan under § 3, II, A.) Detsamma synes gälla rättsfallen R. 1965, not. 416, 417, 420, 423, 426, ehuru avgörandet i R. 1965, not. 416 och 417 avfattats på ett sådant sätt att sagda förhållande icke därav framgår.

^{111a} Jfr *Sandström*, sid 247, 447.

¹¹² Jfr t. ex. R. 1950, not. 505, SvSkT 1951, rf, sid. 5, GRS, där ägare av andel i jordbruksfastighet, vilken ej av honom brukades, icke beskattades för inkomst av jordbruksfastigheten under motivering att det mot hans bestridande "icke kan anses hava blivit i målet utrett att han kommit i åtnjutande av omförmälda inkomst av jordbruksfastighet". — Jfr även SOU 1963:52, sid. 139, och R. 1965, not. 1236.

¹¹³ Punkt 1, sextonde stycket, anv. till 41 § KL.

¹¹⁴ Punkt 2, första stycket, anv. till 41 § KL.

¹¹⁵ Ang. dylika fiktioner av olika slag, se *Sandström*, sid. 59, och i *Skattenytt* 1970, sid. 392.

För att en person skall vara skattskyldig för viss inkomst kräves alltså att han åtnjutit eller skall anses ha åtnjutit inkomsten. Detta är emellertid ej tillräckligt för att skattskyldighet för inkomsten skall föreligga. Det kräves därutöver även att inkomsten är hänförlig till någon av de i KL angivna inkomstkällorna.

För att så skall vara förhållandet fordras i regel att vederbörande stått i visst i KL angivet eller underförstått förhållande till någon av dessa inkomstkällor. För inkomst av fastighet kan endast den beskattas, som varit ägare av fastigheten, eller, beträffande jordbruksfastighet, brukare därav; för inkomst av rörelse beskattas den, som bedrivit rörelsen, o. s. v.¹¹⁶ Ett undantag från nu berörda krav har dock gjorts i fråga om vissa av de inkomstslag som hänförs till inkomstkällan kapital. Beträffande utdelning å vissa aktier och beträffande viss ränteinkomst kräves ej att den skattskyldige varit ägare av kapitalet eller stått i annat förhållande därtill; det är tillräckligt att han varit ägare av rätten till utdelning eller räntan.^{116a}

En avvikelse från vad nu sagts kan synas föreligga då fråga är om delägare i handelsbolag (kommanditbolag), varom i 53 §, 2 mom., KL förmåles och om delägare i sådant oskift dödsbo som avses i 53 §, 3 mom., fjärde stycket, KL. Handelsbolag och dylikt oskift dödsbo taxeras ej utan deras inkomst hänföres till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel i bolagets eller dödsboets inkomst. För den del av bolagets eller boets inkomst, som sålunda belöper på delägare, beskattas denne såsom för intäkt ur den inkomstkälla, varur bolagets eller dödsboets inkomst härflutit.¹¹⁷ Det sagda innebär dock ej annat, än att vid beskattningen skall så anses som om delägaren själv stått i det förhållande till ifrågavarande inkomstkälla, som kräves för att skattskyldighet för därur härfluten inkomst skall föreligga, resp. själv varit ägare av den rätt till utdelning eller ränta som bolaget eller dödsboet innehaft. Följaktligen inbegripas även nu berörda fall, när i fortsättningen säges att en skattskyldig stått i det förhållande till viss inkomstkälla, som erfordras för att skattskyldighet för därur härfluten inkomst skall föreligga, eller att han varit ägare av rätt till utdelning eller ränta.

Det förutsättes alltså, för att en person skall vara skattskyldig för inkomst ur viss inkomstkälla, *dels* att inkomsten kommit honom till godo och *dels* att han stått i sådant förhållande till inkomstkällan som enligt KL kräves eller, beträffande viss inkomst av kapital, varit ägare av rätten till utdelning eller ränta.

Frågan blir då här, i vad mån dessa förutsättningar kunna anses uppfyllda när ett bulvanförhållande är för handen. Därvid är till en början tydligt att, när bulvanförhållandet definieras på sätt ovan skett, bulvanen alltid måste stå i här avsett förhållande till inkomstkällan eller, där så i stället kräves, vara ägare av rätten till utdelning eller ränta; bulvanen förutsättes ju vara den i rättsligt hänseende behöri-

¹¹⁶ Se vidare § 3, I, nedan.

^{116a} Se vidare § 2, I, nedan.

¹¹⁷ Jfr punkt 9 anv. till 32 § KL i vad avser delägarers avlöning från handelsbolag samt R. 1959, ref. 40. Se även R. 1940, not. 321, och R. 1963, not. 217, samt *Thomsen* i SvSkT 1956, sid. 20.

gen legitimerade ägaren av den egendom eller innehavaren av den verksamhet, varom fråga är. Däremot kan, när ett bulvanförhållande föreligger, inkomsten komma att åtnjutas av annan än den, som sålunda stått i erforderligt förhållande till inkomstkällan eller ägt rätten till utdelning eller ränta, i det att inkomsten kan åtnjutas av huvudmannen i bulvanens ställe.

Dock är givet att detta icke är en nödvändig följd av bulvanskapets förhandenvaro. Bulvanen, som måste stå i det för skattskyldighet erforderliga förhållandet till inkomstkällan eller vara ägare av rätten till utdelning eller ränta, kan naturligtvis även ha själv åtnjutit den ifrågavarande inkomsten. Huvudmannen kan i dylikt fall tänkas ej alls ha erhållit del av denna inkomst — inkomsten har då stannat hos bulvanen eller möjligen överförts å tredje man — men huvudmannen kan också genom bulvanens förmedling fått uppbära ett inkomsten motsvarande belopp eller en del därav.

Ett försök göres i det följande att lämna en översikt av beskattningens utformning — eller, där belägg härför saknas, dess tänkbara utformning — i nu angivna situationer. Därvid behandlas även sådana förekommande fall, då bulvanförhållandet icke föranleder någon avvikelse från vad som eljest är fallet vid beskattningen; för överskådlighetens skull har synts lämpligast att välja en sådan framställningsform.

Härvid behandlas först beskattningen när fråga är om inkomst av kapital (§ 2). Denna fråga har ansetts böra behandlas för sig, eftersom kraven för skattskyldighet här kunna gestalta sig annorlunda än när fråga är om inkomst av annat slag. Därefter behandlas uppkommande beskattningsfrågor vid inkomst av fastighet och av rörelse samt vid realisationsvinst (§ 3).

I båda de angivna fallen behandlas var för sig bulvanens beskattning samt beskattningen av huvudmannen.

§ 2. Beskattningen vid inkomst av kapital

De inkomstslag, som här ifrågakomma, angivas i 38 § KL, 1 och 2 mom. Av där angivna inkomstslag komma dock endast ränta och utdelning att här behandlas. Intäkt av fastighet i utlandet samt av utomlands självständigt bedriven rörelse torde sällan förekomma i bulvansammanhang och synes därför kunna här lämnas åsido.

I. Allmänna beskattningsregler

A. Beskattning av utdelning

Så vitt gäller aktiebolag har i 24 § lagen om skuldebrev den 27 mars 1936 (skuldebrevslagen) föreskrivits, att om utdelningskuponger utfärdats till aktiebrev tillkommer kuponghavare att, mot kupongens överlämnande, uppbära utdelningen, ändå att han ej är aktieägare. När dylika utdelningskuponger utfärdats — något som regelrätt var händelsen innan lagen om förenklad aktiehantering blev tillämplig — äro alltså kupongerna bärare av rätten till utdelning.

Beträffande ekonomiska föreningar har icke något motsvarande stadgande meddelats, ehuru även dylika föreningar ofta utfärda vinstutdelningskuponger. Under förarbetena till skuldebrevslagen uttalades endast att praxis finge avgöra i vad mån de regler, som gälla för aktiebolags utdelningskuponger, kunde erhålla tillämpning även å andra utdelningskuponger.¹¹⁸

I nära anslutning till berörda stadgande i skuldebrevslagen ha i punkt 3 anv. till 38 § KL meddelats vissa föreskrifter, vilka emellertid avse såväl utdelning å aktier som utdelning å andelar i ekonomiska föreningar.¹¹⁹ Bestämmelserna ifråga ha därjämte utformats så, att de i möjligaste mån anknyta till vad som — utan att uttryckligt lagstadgande därom utfärdats — ansetts gälla i fråga om obligationsräntor.¹²⁰ Enligt sagda anvisningspunkt gäller bl a att avkastning å aktier och andelar i ekonomiska föreningar skall upptagas såsom intäkt av kapital för den som var ägare av (utdelnings)kupongen eller eljest hade rätt till utdelningen när denna blev tillgänglig för lyftning. Detta betyder alltså, att utdelningen skall anses åtnjuten av den som vid sagda tidpunkt var ägare av utdelningsrätten; huruvida han även ägde aktien eller andelen är däremot utan betydelse för skattskyldigheten.¹²¹

Vad sålunda sagts kan dock blott äga tillämpning i fråga om utdelning från ekonomiska föreningar och från sådant aktiebolag, som ej är underkastat nyss berörda lag om förenklad aktiehantering.¹²² Beträffande utdelning i aktiebolag, underkastade nämnda lag (avstämningsbolag), måste frågan om skattskyldigheten för uppuren utdelning avgöras på ett något avvikande sätt, bl a å den grund att här ej kan bli fråga om någon lyftning av utdelningen.¹²³ Två olika fall, påkallande olika avgöranden, kunna härvid föreligga.

När utdelningsrätten i ett avstämningsbolag icke är skild från äganderätten till aktien måste utdelningen anses åtnjuten av den, som på avstämningsdagen¹²⁴ var ägare av aktien. För att skattskyldighet för utdelningen skall föreligga kräves alltså i detta fall, ehuru förhållandet icke framgår av den avfattning punkt 3 anv. till 38 § KL erhållit, att vederbörande på avstämningsdagen var ägare av själva inkomstkällan, representerad av den aktie vari kapitalet var nedlagt.¹²⁵ — När åter i nu avsedda fall utdelningsrätten är skild från äganderätten till aktien, kräves för skattskyldigheten endast att vederbörande varit ägare av utdelningsrätten på bolagets avstämningsdag.¹²⁶ I och med att så varit händelsen anses han ha åtnjutit utdelningen. I detta fall är alltså situationen så till vida densamma, som då fråga

¹¹⁸ NJA II, 1936, sid. 102.

¹¹⁹ Se sista stycket av punkt 3 anv. till 38 § KL.

¹²⁰ Jfr *Kuylenstierna* i prop. 1943 :12, sid. 31.

¹²¹ Dock har ett par gånger varit på tal att införa sådana bestämmelser att skattskyldigheten för utdelning skulle i här berörda fall göras beroende av äganderätten till det ifrågavarande kapitalet, d. v. s. av äganderätten till den aktie eller andel, varå utdelningen belöper. Se härom *Sandström*, *Förmögenhetsskatt*, Stockholm 1945, sid. 372 o. f.

¹²² Ang. denna lag, se *Sandström* i *Skattenytt* 1971, sid. 280 o. f.

¹²³ Jfr ovan kap. 3, § 3, I och *Sandström* i *Skattenytt* 1971, sid. 295.

¹²⁴ Ang. vad som förstås med avstämningsdag, se ovan not 52.

¹²⁵ Jfr *Sandström* i *Skattenytt* 1971, sid. 298.

¹²⁶ Jfr *Sandström* i *Skattenytt* 1971, sid. 299.

var om utdelning från andra bolag än avstämningsbolag, att här icke kräves att vederbörande varit ägare av själva inkomstkällan.

Ytterligare må anmärkas att vare sig fråga är om utdelning från avstämningsbolag, från annat bolag eller från ekonomisk förening omfattar skattskyldigheten i princip — i motsats till vad fallet kan vara beträffande ränta å masspapper — hela det belopp som utdelas.¹²⁷

Ovan angivna förutsättningar för att skattskyldighet för utdelning skall föreligga torde kunna sammanfattas sålunda:

| <i>Inkomstens beskaffenhet</i> | <i>Inkomstagaren skall vara</i> |
|--|---|
| Utdelning från ekonomisk förening | Ägare av utdelningskupongen eller eljest ha rätt till utdelningen när denna blir tillgänglig för lyftning |
| Utdelning från annat bolag än avstämningsbolag | Ägare av utdelningskupongen eller eljest ha rätt till utdelningen när denna blir tillgänglig för lyftning |
| Utdelning från avstämningsbolag: | |
| a) När utdelningsrätten ej skilts från aktien | Ägare av aktien på avstämningsdagen |
| b) När utdelningsrätten blivit skild från aktien | Ägare av utdelningsrätten på avstämningsdagen |

B. Beskattning av ränta

1) *Ränta å sådana masspapper, vartill räntekuponger utfärdas*

Med masspapper förstås sådana obligationer eller andra skuldebrev, som äro avsedda för den allmänna rörelsen.¹²⁸ Till denna grupp höra alltså ej blott obligationer, avsedda för den allmänna rörelsen, utan även andra skuldebrev, som äro av dylik beskaffenhet, t ex förlagsbevis.¹²⁹ När fråga är om räntebärande masspapper utfärdas vanligen särskilda räntekuponger såsom tillbehör till masspapperet. Så har dock ej skett beträffande de sk sparobligationerna, vilka följaktligen ej behandlas i detta sammanhang.

Beträffande ränta å sådana masspapper, vartill räntekuponger utfärdas — och varom således här är fråga — ha bestämmelser meddelats i 23 § skuldebrevslagen. I sådant avseende gäller i princip att rätt att uppbära denna ränta tillkommer den som, ändå att han icke innehar huvudförbindelsen, är ägare av den till masspapperet hörande räntekupongen. Kupongen är alltså bärare av rätten till räntan på samma sätt som den till en aktie eller andel hörande utdelningskupongen är bärare av rätten till utdelningen.

¹²⁷ Jfr, betr. aktier, 19 § köplagen. — Ett undantag från det ovan sagda är dock stadgat i 38 §, 1 mom., andra stycket KL.

¹²⁸ Jfr 4 § skuldebrevslagen.

¹²⁹ Jfr 32 §, tredje stycket, skuldebrevslagen och NJA II, 1936, sid. 30, 122.

I fråga om skattskyldigheten för ränta å här avsedda masspapper har emellertid — i motsats till vad fallet är beträffande utdelning — inga särskilda bestämmelser meddelats i KL. Detta beror dock därå att sådana bestämmelser ansetts onödiga enär ingen tvekan borde råda rörande beskattningen av denna ränta¹³⁰ — detta i motsats till vad förhållandet var i fråga om utdelning.

Beträffande beskattningen av ränta å masspapper gives således ingen annan regel i KL än den allmänna i punkt 2, första stycket, anv. till 41 § meddelade: Inkomsten ifråga skall anses ha åtnjutits då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Dessa förutsättningar äro tydligtvis uppfyllda i och med att räntan förfaller till betalning.¹³¹

Av vad ovan sagts om räntekupongen såsom bärare av rätten till räntan följer då, att skattskyldighet för förfallet räntebelopp måste anses åvila den som vid nyssnämnda tidpunkt, d v s å räntans förfalldag, var ägare av räntekupongen. Huruvida kuponghavaren tillika var ägare av det masspapper, vartill kupongen hänförde sig, är alltså likgiltigt, ehuru naturligtvis i regel den som är ägare av masspapperet även är ägare av räntekupongen.

Om således i berörda avseende överensstämmelse kan sägas råda i fråga om beskattning av utdelning och av här avsedda räntebelopp — en överensstämmelse som är föga förvånande eftersom bestämmelserna om beskattning av utdelning utformats i enlighet med vad som ansetts gälla beträffande ränta å masspapper — föreligger dock en skillnad i fråga om skattskyldighetens omfattning. Beträffande utdelning gäller att som regel hela utdelningsbeloppet skall upptagas såsom intäkt av den som enligt förut angivna regler är skattskyldig för utdelning. När fråga är om ränta å masspapper gäller däremot att den, som ägde räntekupongen på förfalldagen, skall i princip som intäkt upptaga allenast så stor del av räntebeloppet som belöper å tid varunder han varit ägare av räntekupongen.¹³² I praktiken tillämpas dock här ett summariskt förfarande.¹³³

2) *Ränta som ej hänför sig till kupongförsedda masspapper*

Beträffande ränta av annat slag än som hänför sig till kupongförsedda masspapper ha vissa bestämmelser meddelats i punkt 2, tredje stycket, anv. till 41 § KL. Ränta å penningar, som innestå i bank å sådan räkning, å vilken räntan gottskrives insättaren per den 31 december, anses såsom nämnda dag influten, d v s anses ha nämnda dag åtnjutits. Ränta å penningar, som innestå å annan räkning, räknas såsom inkomst för det år, då räntan förfaller till betalning, även om räntan till någon del belöpt å ett tidigare eller senare år.

I övrigt gäller även i detta fall den allmänna regeln i punkt 2, första stycket, anv till 41 § KL: Inkomsten skall anses ha åtnjutits under det år, då densamma

¹³⁰ Jfr *Kuylensstierna* i prop. 1943 :12, sid. 32.

¹³¹ Jfr *Kuylensstierna* i prop. 1940 (urtima riksdagen) :9, sid. 31, och i prop. 1943 :12, sid. 29.

¹³² Jfr 20 § köplagen.

¹³³ Jfr *Kuylensstierna* i prop. 1943 :12, sid. 29 o. f. samt *Sandström*, *Förmögenhetsskatt*, Stockholm 1945, sid. 351.

från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd.

Beträffande sparobligationer, utgivna efter den 31 december 1959, har emellertid en särskild föreskrift meddelats i förordningen den 9 december 1960 angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer.^{133a} Enligt denna förordning gäller att vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt skall ränta å dessa sparobligationer, ändå att obligationerna icke inlösts under beskattningsåret, upptagas med belopp varmed obligationernas inlösningsvärde ökat för den skattskyldige under beskattningsåret. Detta belopp fastställs tydligtvis per den 31 december beskattningsåret. Vad sålunda stadgats kan sägas innebära att ökningen av inlösningsvärdet anses såsom en den 31 december influten intäkt, d v s anses vara nämnda dag åtnjuten.

I fråga om samtliga här avsedda slag av ränteinkomster är tydligt, att rätten därtill endast kan tillkomma den, som är ägare av det ränteavkastande kapitalet vid den tidpunkt, då räntebeloppet skall anses åtnjuten. Det är således endast denne som i detta fall kan vara skattskyldig för den inkomst av kapital som ifrågasvarande ränta utgör.

II. *Beskattningen vid bulvanförhållanden; bulvanens beskattning*

Så vitt fråga är om inkomst i form av utdelning följer av den definition å bulvanbegreppet, som förut lämnats, att bulvanen städse måste vara ägare av utdelningsrätten. I fråga om avstämningsbolag innebär dock detta att, när utdelningsrätten icke skilts från äganderätten till aktien, bulvanen måste vara ägare av den aktie, varå utdelningen belöper. Bulvanen måste vidare, eftersom här är fråga om bulvanskap beträffande utdelning, ha varit ägare av utdelningsrätten — vilket i sist berörda fall förutsätter äganderätt till aktien — vid den tidpunkt då utdelningen skall anses åtnjuten.

I enlighet med vad förut anförts får åter utdelningen anses ånjuten vid olika tidpunkter allteftersom fråga är om avstämningsbolag eller om andra bolag eller ekonomiska föreningar. Vid avstämningsbolag får utdelningen anses ånjuten på bolagets avstämningsdag. Beträffande andra bolag och beträffande ekonomiska föreningar anses utdelningen ånjuten vid den tidpunkt då utdelningen blir tillgänglig för lyftning. Härmed är också angiven den tidpunkt, vid vilken bulvanen i respektive fall måste vara ägare av utdelningsrätten för att bulvanskap skall föreligga med avseende å utdelningen.

Beträffande ränta å sådana masspapper, varill räntekuponger ufärdas, följer av definitionen å bulvanbegreppet att bulvanen måste vara ägare av räntekupongen vid den tidpunkt, då räntan förfaller till betalning, d v s bulvanen måste vara ägare av räntekupongen på räntans förfallodag.

Då bulvanen vid angivna tidpunkter varit ägare av rätten till utdelning eller till

^{133a} Se numera även lagen den 26 april 1972 (nr 128) om skattefrihet vid premiering av sparande.

ifrågavarande ränta, följer av gällande beskattningsregler att bulvanen också blir skattskyldig för den utdelning eller ränta, varom fråga är. För denna skattskyldighet är utan betydelse om bulvanen även uppburit utdelningen eller räntan eller om denna uppburits av huvudmannen; skattskyldigheten åvilar i vart fall bulvanen. Likaså är naturligtvis utan betydelse på vad sätt bulvanen förfogat över ifrågavarande belopp. Även om bulvanen omedelbart överlämnat beloppet till huvudmannen är bulvanen alltjämt skattskyldig härför.

Vad härefter angår sådan ränta, som ej hänför sig till kupongförsedda masspapper, leder definitionen av bulvanbegreppet därtill att — om bulvanförhållande skall föreligga med avseende å dylik ränta — bulvanen måste vara ägare av det ränteavkastande kapitalet vid den för skattskyldighet avgörande tidpunkten; detta blir åter den tidpunkt, då räntebeloppet med tillämpning av punkt 2 anv. till 41 § KL kan anses åtnjutet. I detta fall förefinnes icke — på sätt däremot fallet är vid kupongförsedda masspapper — någon i var mans hand gällande legitimationshandling som kan möjliggöra för huvudmannen att, med förbigående av bulvanen, inkassera räntan hos gäldenären. Så torde kunna ske endast om bulvanen därtill be- myndigat huvudmannen — men därmed är det alltjämt bulvanen som, låt vara genom ombud, i första hand uppburit räntan.

Trots avsaknaden av särskilda bestämmelser härom torde det därför i praktiken städse bli bulvanen som även i detta fall får anses ha i första hand åtnjutit räntebeloppet ifråga och som således är skattskyldig därför.

III. *Beskattningen vid bulvanförhållanden; huvudmannens beskattning*

A. *Inkomsten har icke kommit huvudmannen till godo*

Här förutsättes alltså att huvudmannen icke tillgodogjort sig den utdelning eller ränta, varom fråga är. Utdelningen eller räntan har då uppburits av bulvanen och i regel kvarblivit i dennes ägo.

I nu avsedda fall, då huvudmannen icke tillgodogjort sig utdelningen eller räntan, kan huvudmannen icke beskattas härför. En sådan beskattning är utesluten, eftersom huvudmannen, som inte varit ägare av rätten till utdelning eller ränta, ej heller å annan grund kan anses ha åtnjutit inkomsten ifråga.

Bulvanförhållanden, där inkomsten uppbars av bulvanen och kvarblev hos denne, voro icke ovanliga under den tid, då aktiebolag och ekonomiska föreningar i princip voro befriade från skattskyldighet för uppuren utdelning från andra sådana bolag eller föreningar. Det rörde sig då i allmänhet om bulvanaktiebolag, vari huvudmannen uppsamlade utdelningsinkomster utan att dessa drabbades av inkomstskatt ("sparbössa"). Givetvis kunde icke huvudmannen beskattas för dessa inkomster som han ej själv tillgodogjort sig. Icke desto mindre har man ett par gånger försökt att i dylika fall beskatta huvudmannen för den av bulvanen upp- burna utdelningen. Försöken ha, förklarligt nog, icke krönts med framgång.

Två makar O hade tillsammans med tre andra personer bildat ett aktiebolag, som registrerats år 1930. Av bolagets 2.754 aktier hade mannen O tecknat 2.433, hustru O 318

och envar av de tre övriga stiftarna 1 aktie. Makarna O hade likviderat sina aktier genom att å bolaget överföra vissa aktier i andra företag, varjämte mannen O för de de tre övriga aktieägarnas räkning likviderat av dem tecknade aktier. För den utdelning, ifrågavarande aktiebolag uppbar å innehavda aktier och varför bolaget vid denna tid icke var skattskyldigt, hade prövningsnämnden vid 1931—1933 års taxeringar beskattat makarna O. Taxeringarna undanröjdes av kammarrätten, och regeringsrätten gjorde häri icke någon ändring.¹³⁴

Direktör H. Meeths, som ägde samtliga aktier i Årsta Aktiebolag, hade försträckt detta bolag vissa medel i och för inköp av aktier i Herman Meeths Aktiebolag. Sedan detta inköp skett, uppbar Årsta Aktiebolag utdelningen å de sålunda förvärvade aktierna. 1933 års prövningsnämnd taxerade Meeths för den av Årsta Aktiebolag under beskattningsåret uppburna utdelningen, vilken ansågs utgöra för Meeths skattepliktig intäkt ehuru ingen del därav tillgodoförts honom. Kammarrätten undanröjde denna taxering, och regeringsrätten gjorde ej någon ändring i kammarrättens utslag, enär av handlingarna i målet icke framginge att Meeths under år 1932 åtnjutit skattepliktig inkomst från Årsta Aktiebolag.¹³⁵

B. Inkomsten har kommit huvudmannen till godo

När ifrågavarande inkomst — utgörande utdelning eller ränta från någon som står utanför bulvanförhållandet — kommit huvudmannen till godo, kan detta ha skett på två olika sätt. Bulvanen kan ha uppburit inkomsten och sedan överfört motsvarande belopp å huvudmannen. Emellertid kan även tänkas att huvudmannen, med förbigående av bulvanen, uppburit inkomsten omedelbart ur inkomstkällan, d v s uppburit utdelningen eller räntan omedelbart hos utbetalaren därav. Sistnämnda fall torde emellertid endast kunna förekomma då utdelningskuponger eller räntekuponger utfärdats till aktie eller masspapper och då huvudmannen, ehuru han icke är den som har rätt till utdelningen eller räntan, likväl är innehavare av dylik kupong.

1) *Bulvanen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, vari huvudmannen är delägare*

Därest bulvanen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, vari huvudmannen är delägare, följer av vad tidigare sagts att huvudmannen, även om han uppburit utdelningen eller räntan omedelbart hos utbetalaren därav, presumeras ha erhållit beloppet av bulvanen, som ju är den härför skattskyldige.

I de fall, som här avses, möter därför ingen svårighet när det gäller beskattningen av huvudmannen, vare sig det är denne eller bulvanen som uppburit inkomsten hos utbetalaren därav. Om vad huvudmannen uppburit kan hänföras till annan inkomstkälla än kapital — inkomst av tjänst kanske oftast ifrågakommer — skall huvudmannen beskattas för inkomst ur sådan inkomstkälla. I sista hand, när ingen annan inkomstkälla står till buds, beskattas huvudmannen för uppburit utdelning från bulvanföretaget ("förtäckt utdelning").¹³⁶

¹³⁴ R. 1936, not. 454—456 (notiserna innehållslösa), *Sandström*, sid. 199, GRS — Däremot ålades bolaget vid 1935 års taxering att utgöra ersättningsskatt, R. 1939, ref. 24.

¹³⁵ R. 1936, not. 722, GRS. — Vid 1930 års taxering hade Meeths däremot beskattats för viss del av den utdelning, Årsta Aktiebolag under beskattningsåret uppburit, men denna del av sagda utdelning hade då tillgodoförts Meeths. R. 1934, not. 194, GRS.

¹³⁶ Jfr *Sandström*, sid. 30—32, 298.

2) Övriga hithörande bulvanfall

När bulvanen icke är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, vari huvudmannen är delägare, blir däremot svårare att avgöra hur huvudmannen skall kunna beskattas för vad han åtnjutit.

Om bulvanen, på sätt ofta torde vara fallet, häftar i skuld till huvudmannen,¹³⁷ kan tänkas att vad huvudmannen uppburit kan beskattas såsom uppburen ränta å hans fordran hos bulvanen. Mera sällan torde beloppet kunna betraktas såsom arvode eller avlöning.

Därest huvudmannen något så när regelbundet uppbär ifrågavarande belopp, synes icke uteslutet att betrakta de av huvudmannen sålunda uppburna beloppen såsom till honom av bulvanen utgivet periodiskt understöd eller såsom därmed jämförlig periodisk intäkt för huvudmannen. Huvudmannen skulle då kunna beskattas jämlikt 31 §, andra stycket, KL under inkomstititeln tjänst. Därmed följer visserligen att bulvanen, för vilken utdelningen eller räntan utgjort skattepliktig intäkt, i sin tur erhåller avdrag för motsvarande belopp. Detta förhållande borde dock ej utgöra hinder för att beskatta huvudmannen på angivet sätt; beskattningen drabbar därigenom den som verkligen tillgodogjort sig inkomsten.

När icke något av nu angivna alternativ kan läggas till grund för huvudmannens beskattning, möta givetvis särskilda svårigheter att avgöra hur huvudmannen skall beskattas. Ett par rättsfall föreligga emellertid, som härvidlag synas vara av intresse.

C, som ägde en större post aktier i Mo och Domsjö Aktiebolag, hade den 27 december 1957 sålt 1.000 av dessa aktier till ett bankiraktiebolag i Stockholm för ett belopp av 222.992 kr.; över försäljningen upprättades vederbörlig avräkningsnota, som stämpelbelades i vanlig ordning. Vid försäljningen hade icke uppkommit någon skattepliktig realisationsvinst. Den 10 januari 1958 eller samma dag som utdelningen (8 %) blev tillgänglig för lyftning återköpte C av bankirbolaget aktier av samma slag och till samma antal för ett belopp av 216.972 kronor, vilket belopp alltså med 6.020 kronor understeg vad C erhållit vid försäljningen av aktierna. På motsvarande sätt förfor C vid årsskiftena 1958—1959 och 1959—1960, dock att transaktionerna vid sistnämnda årsskifte avsågo 1.200 aktier. I sin år 1959 avgivna deklaration redovisade C icke någon utdelning å de 1.000 aktier i omförmälda bolag, vilka försåls i december 1957. Prövningsnämnden upptog vid beräkningen av C:s inkomst av kapital 8.000 kr såsom utdelning å berörda aktier, enär försäljningen och återköpet av aktierna ansågs ha tillkommit för skens skull. Kammarrätten undanröjde denna taxering enär giltig grund icke visats för beskattning av ifrågavarande belopp å 8.000 kr. Regeringsrätten ändrade kammarrättens utslag och fastställde prövningsnämndens beskattningsåtgärder. Såsom motivering anfördes: Genom utredningen i detta mål och två samtidigt till avgörande föreliggande mål angående C:s taxeringar åren 1960 och 1961 är klarlagt att han vid slutet av ettvarvt av beskattningsåren 1957, 1958 och 1959 till ett bankirbolag överlät viss aktiepost samt därefter — sedan bolaget kort efter årsskiftet lyft den på beskattningsåret belöpande utdelningen — genast återköpt aktieposten till lägre kurs. C har bestritt att överlåtelserna till bolaget varit förenade med villkor om rätt till återköp. Den regelbundenhet, varmed ifrågavarande transaktioner ägt rum, får emellertid i förening med omständigheterna i övrigt anses utvisa att uttryckliga eller underförstådda överenskommelser om återköp förelagat. Transaktionernas huvudsakliga syfte får därför

¹³⁷ Jfr ovan under kap. 1, § 1.

anses hava varit att bolaget mot viss ersättning skulle i C:s ställe uppbära den på aktierna belöpande utdelningen och anledning föreligger icke till antagande att de fyllt någon uppgift därutöver. Vid sådant förhållande kunna försäljningarna och återköpen icke betraktas annorlunda än som skentransaktioner. Utdelningen å aktierna, 8.000 kr, bör därför upptagas som inkomst av kapital för C. — Två regeringsråd voro dock skiljaktiga och ville ej göra ändring i kammarrättens utslag.¹³⁸

K, som var verkställande direktör i Mo och Domsjö Aktiebolag, hade den 23 december 1958 sålt 600 aktier i nämnda bolag till det bankiraktiebolag, varom i föregående rättsfall varit tal, för 194.122 kr; över försäljningen upprättades vederbörlig avräkningsnota, som stämpelbelades i vanlig ordning. Den 9 januari 1959 eller samma dag som utdelningen (10 %) blev tillgänglig för lyftning återköpte K av bankirbolaget aktier av samma slag och till samma antal för ett belopp av 190.453 kr, vilket belopp alltså med 3.669 kr understeg vad K erhållit vid försäljningen av aktierna. På motsvarande sätt hade K förfarit vid årsskiftena 1956—1957 och 1957—1958. I sin år 1960 avgivna deklaration redovisade K icke någon utdelning å de aktier, som försåls i december 1958. Prövningsnämnden beskattade emellertid K för den å ifrågavarande aktier belöpande utdelningen, 6.000 kr. Kammarrätten undanröjde denna taxering enär giltig grund icke visats för beskattning av ifrågavarande belopp å 6.000 kr. Regeringsrätten ändrade kammarrättens utslag och fastställde prövningsnämndens beskattningsåtgärder. Såsom motivering anfördes: Genom utredningen i målet är klarlagt, att K vid slutet av ettvarvt av beskattningsåren 1956, 1957 och 1958 till ett bankirbolag överlätit en viss aktiepost samt därefter — sedan bolaget kort efter årsskiftet lyft den på beskattningsåret belöpande utdelningen — genast återköpt aktieposten till lägre kurs. Den regelbundenhet, varmed ifrågavarande transaktioner ägt rum, får i förening med omständigheterna i övrigt anses utvisa, att uttryckliga eller underförstådda överenskommelser om återköp förelegat. Transaktionernas huvudsakliga syfte får därför anses ha varit, att bolaget mot viss ersättning skulle i K:s ställe uppbära den på aktierna belöpande utdelningen, och anledning föreligger icke till antagande, att de fyllt någon uppgift därutöver. Vid sådant förhållande kan försäljningarna och återköpen icke betraktas annorlunda än som skentransaktioner. Utdelningen å aktierna, 6.000 kr, bör därför upptagas som inkomst av kapital för K.¹³⁹

I nu berörda mål förelåg spörsmålet, huruvida bankirbolagets motparter, som åtnjutit större delen av utdelningsbeloppen, kunde beskattas härför, oaktat bankirbolaget måste ha redovisat hela utdelningsbeloppet såsom intäkt i sin rörelse¹⁴⁰ och i trots av att bankirbolagets motparter icke, så vitt visats, varit delägare i detta bolag eller där anställda. Regeringsrätten har för sin del funnit en sådan beskattning kunna äga rum.

Därvid har regeringsrätten till en början ansett ådagalagt att överenskommelse om återköp förelegat. Härmed har regeringsrätten uppenbarligen åsyftat att överenskommelse förelegat om återköp av exakt samma aktiepost — ehuru med en utdelningskupong mindre per aktie än vad vid överlåtelsen förefunnits — som tidigare försåls till bankirbolaget; i utslagen angives att den skattskyldige återköpt *aktieposten*, och eftersom detta uttryck nyttjas i bestämd form kan därmed endast avses en och samma aktiepost, som därförut överlätits å bankirbolaget.

¹³⁸ R. 1964, not. 1297, SvSkT 1965, rf, sid. 69, Skattenytt 1965, sid. 144, Taxeringsnämnden 1965, sid. 18, GRS. — Enahanda mål R. 1964, not. 1298, 1299, avseende 1960 och 1961 års taxeringar.

¹³⁹ R. 1968, not. 1119, SvSkT 1969, rf, sid. 87.

¹⁴⁰ Jfr punkt 2, tredje stycket, anv. till 28 § KL och 54 §, andra stycket, KL.

Hyser man denna uppfattning om återköpsavtalens innebörd följer emellertid därav att i de förevarande rättsfallen varit fråga om bulvanförhållanden. Bankirbolaget var legitimerat som ägare av utdelningsrätten, när utdelningen blev tillgänglig för lyftning, och således berättigat att lyfta utdelningen, men på grund av återköpsbetingelsen, sådan densamma utformats och tillämpats, ägde bolagets motparter disponera över utdelningens belopp efter avdrag för bankirbolaget tillkommande ersättning samt övriga kostnader.

Med utgångspunkt från att avtal om återköp av aktieposterna förelegat har regeringsrätten ansett sig kunna konstatera att syftet med försäljningarna och återköpen varit att bankirbolaget skolat i de skattskyldigas ställe uppbära utdelningen.¹⁴¹ Härav har regeringsrätten därpå ansett följa att försäljningarna och återköpen varit att betrakta som skentransaktioner. Då regeringsrätten förklarar syftet ha varit att bankirbolaget skulle i de skattskyldigas ställe uppbära utdelningen, innebär detta givetvis, ehuru ingenting härom utsäges i utslagen, att regeringsrätten velat bedöma situationen så, som om de skattskyldiga själva, fastän genom ombud, uppburit utdelningen från Mo och Domsjö Aktiebolag.

Att på sätt här skett beteckna försäljningarna och återköpen såsom skentransaktioner måste dock vara felaktigt, därest uttrycket skentransaktion nyttjats i dess civilrättsliga betydelse. Parternas avsikt var otvetydigt att ifrågavarande transaktioner skulle äga full laga verkan — detta var ju en förutsättning för att den åsyftade skattelindringen skulle kunna inträda — och följaktligen är uteslutet att transaktionerna tillkommit för skens skull, d v s att de ej skulle ha varit allvarligt menade. Följaktligen är också uteslutet att transaktionerna skulle å sådan grund vara ogiltiga. För övrigt kan man, om uttrycket skentransaktion här nyttjats i samma betydelse som inom civilrätten, med fog fråga sig hur uttalandet, att försäljningarna och återköpen voro skentransaktioner, låter sig förena med det tidigare konstaterandet av att avtal om återköp förelegat. Om ett fullt giltigt sådant avtal förelegat — och detta är uppenbarligen vad regeringsrätten velat konstatera — hur kunna då de försäljningar och återköp, som i anslutning till detta avtal ägt rum, betecknas som skentransaktioner?

I målen var otvivelaktigt fråga om ett antal i civilrättsligt avseende fullt giltiga överlåtelser och återköp av olika aktieposter. Den omständigheten, att den överlåtna äganderätten blivit i förvärvarens hand väsentligt inskränkt genom betingelsen om återköp, medför givetvis ej att skentransaktioner förelegat.¹⁴²

När regeringsrätten ändock här betecknat försäljningarna och återköpen såsom skentransaktioner kan detta endast innebära att uttrycket använts i annan betydelse.

¹⁴¹ Sagda förhållande har dock i utslagen kommit till uttryck på det egendomliga sätt, att först förklaras att transaktionernas *huvudsakliga* syfte varit att bankirbolaget skolat i vederbörande skattskyldiges ställe uppbära utdelningen samt därpå omedelbart tillfogas att anledning icke föreligger till antagande att de fyllt någon uppgift därutöver.

¹⁴² Måhända bör anmärkas, att här icke var fråga om säkerhetsöverlåtelser och således ej kan vara tal om att i verkligheten endast pantsättning ägt rum.

se än detsamma har i civilrättsliga sammanhang.¹⁴³ Innebörden av regeringsrättens ifrågavarande avgöranden synes vara *att* enligt dess uppfattning de skattskyldiga endast åsyftat att uppdraga åt bankirbolaget att å deras vägnar lyfta och sedan till dem överlämna utdelningsbeloppen, *att* försäljningarna och återköpen följaktligen endast varit en yttre form, som berörda uppdrag iklätts för att dölja dess verkliga karaktär, samt *att* vid sådant förhållande intet avseende borde vid beskattningen fästas vid dessa transaktioner.¹⁴⁴

Med denna uppfattning kan man naturligtvis, på sätt här skett, beteckna transaktionerna ifråga såsom skentransaktioner, men man har då i detta uttryck inlagt en från det civilrättsliga språkbruket avvikande innebörd. Dess innebörd blir då endast, att vederbörande genom den yttre form, som överenskommelsen mellan parterna iklätts, givit denna överenskommelse sken av att ha annan karaktär än den verkliga ägt. Dock borde den avsedda tankegången, om densamma här rätt uppfattats, ha kunnat tydligare återgivnas och utan att därvid bruka det i förevarande sammanhang vilseledande uttrycket skentransaktion.¹⁴⁵

Härtill kommer emellertid att det ingalunda synes ha varit erforderligt att på sätt här skett fingera ett annat händelseförlopp än som verkliga ägt rum. Man synes, när så skett, i viss mån ha gått över ån efter vatten.

En beskattning av huvudmännen, ehuru endast för de belopp de verkliga åtnjutit, torde nämligen ha kunnat ske utan bortseende från det timade händelseförloppet. Vad som i de förevarande fallen ägt rum är ju, att de ifrågavarande skattskyldiga å bankirbolaget överlätit rätten till aktieutdelningen utan att för framtiden avhända sig äganderätten till aktierna. Därmed förelåg en situation, likartad

¹⁴³ Ett dylikt från det civilrättsliga avvikande språkbruk har även tidigare förekommit. Se härom *Sandström* i SvSkT 1957, sid. 261—262. De erinringar häremot, som då framställdes, blevo emellertid på sina håll missförstådda. I vart fall föranleddes därav ett flertal uttalanden, utmynnande i, att begreppet skentransaktion måste i skatterättsliga sammanhang äga samma innebörd som i civilrättsliga sådana. Se t. ex. *Welinder* i R. 1953, ref. 10, sid. 34. Regeringsrättens utslag i R. 1953, ref. 10, ansågs också innebära att regeringsrätten funnit uttrycket skentransaktion böra i skatterättsliga sammanhang äga samma innebörd som enligt civilrättens regler. (*Helmers*, Kringgående av skattelag, Stockholm 1956, sid. 286, 292, 293.) Det dröjde dock ej länge innan man i rättspraxis återgått till det tidigare bruket — eller missbruket — av uttrycket skentransaktion.

¹⁴⁴ Jfr *Sandström* i SvSkT 1952, sid. 272.

¹⁴⁵ Så har för övrigt skett i ett par liknande rättsfall, R. 1965, not. 270, och R. 1966, not. 441, däri dock ej var fråga om bulvanförhållanden. Även i dessa fall hade försäljning av aktier ägt rum innan utdelningen blev tillgänglig för lyftning, men försäljningen skedde genom en fondmäklarfirma och sålunda till för säljaren okända köpare. Sedan utdelningen blivit tillgänglig för lyftning förvärvade säljarna genom fondmäklarfirmans aktier av samma slag och till samma antal som de tidigare försålda, men de sålunda förvärvade aktierna voro givetvis icke desamma som tidigare försåldes. Genom dessa transaktioner erhöles de skattskyldiga en vinst, motsvarande utdelningens belopp efter avdrag för fondmäklarfirmans tillkommande ersättning jämte övriga kostnader.

Prövningsnämnderna togo ifrågavarande vinstbelopp till beskattning under motivering, i ena fallet att fråga var om förtäckt utdelning (!) och i det andra fallet att fråga varit om skentransaktioner. Kammarrätten undanröjde dessa taxeringsåtgärder. Regeringsrätten däremot beskattade vinstbeloppen, beräknade på nyss angivet sätt (utdelningen efter avdrag för omkostnader) men utan att, såsom en prövningsnämnd gjort, laborera med uttrycket skentransaktioner. I stället uttalades blott att transaktionernas verkliga innebörd allenast varit att fondmäklaren skolat förmedla utdelningsbeloppens utbetalande till de skattskyldiga mot en ersättning, svarande mot skillnaden mellan utdelat och till de skattskyldiga utbetalat belopp.

med vissa av de fall som behandlats vid tillkomsten av gällande bestämmelser i punkt 3 anv. till 38 § KL; härvid hade nämligen bl a behandlats sådana fall, då en aktieägare överlätit sin rätt till utdelning utan att överlåta själva aktien. I enlighet med vad som i berörda sammanhang uttalats bör i sistnämnda fall överlåtarens av utdelningsrätten beskattas för det härvid erhållna vederlaget såsom för inkomst av kapital.¹⁴⁶

Det synes då befogat att tillämpa denna beskattningsregel även i de nu förevarande fallen. I varje händelse torde en analogisk sådan tillämpning vara fullt motiverad. Detta skulle innebära att i den situation, som förelåg i de här ifrågasvarande rättsfallen, huvudmannen väl bort beskattas för inkomst av kapital men att denna inkomst icke motsvarat det belopp, vartill utdelningen från Mo och Domsjö Aktiebolag uppgått, utan allenast det vederlag, huvudmannen bekommit för utdelningsrätten. Detta vederlag var tydligenvis lika med det belopp som av utdelningen återstod sedan därifrån avgått den bankirbolaget tillkommande ersättningen jämte övriga kostnader.¹⁴⁷ Genom att huvudmannens ifrågasvarande inkomst beräknas på nu angivna sätt synes ock huvudmannen bli föremål för en rättvisare beskattning än den, som i rättsfallen verkstälts; det är ju endast nu berörda vederlag som huvudmannen åtnjutit.

Även med sist angivna ståndpunkt bör alltså huvudmannen i de berörda fallen beskattas för inkomst av kapital.¹⁴⁸ Emellertid kunna naturligtvis även tänkas situationer, som icke överensstämmer med den i rättsfallen föreliggande och där ej heller något av de förut berörda alternativen kan ifrågakomma. Något regeringsrättens utslag, avseende dylika situationer, har icke annoterats. Därest sådana fall förekommit torde dock, med hänsyn till regeringsrättens ståndpunkt i de återgivna målen, kunna hållas för troligt att regeringsrätten varit benägen tillgripa fiktioner för att möjliggöra huvudmannens beskattning.

§ 3. Beskattningen vid inkomst av fastighet och av rörelse samt vid realisationsvinst

I detta avsnitt behandlas icke inkomstkällan tjänst, enär bulvanförhållanden knappast torde förekomma vid denna inkomstkälla. Vad angår inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet behandlas blott inkomst genom realisationsvinst, vilket torde vara det enda hithörande fall, där bulvanförhållanden i praktiken förekomma.

¹⁴⁶ Sandström, Förmögenhetsskatt, Stockholm 1945, sid. 379, 381 och Sandström, sid. 427—428. — Att avsikten varit att det ovan sagda skolat gälla, ehuru uttrycklig föreskrift härom ej intagits i KL, framgår av departementschefens uttalanden vid tillkomsten av berörda lagstiftning. Se prop. 1943:12, sid. 36, och Sandström, Förmögenhetsskatt, sid. 378.

¹⁴⁷ På detta sätt beräknades även huvudmannens inkomst i de under not 145 återgivna rättsfallen.

¹⁴⁸ Därjämte vill synas som om i de här berörda rättsfallen situationen varit sådan att bankirbolaget bort jämlikt 1 §, andra stycket, då gällande KupF åläggas att utgöra kupongskatt för utdelningens belopp, eftersom det bör för vederbörande ha varit uppenbart att avsikten med transaktionerna varit att bereda de skattskyldiga en obehörig förmån vid inkomstbeskattningen. Enligt nu gällande 4 §, fjärde stycket, KupF är däremot uteslutet att i en dylik situation påföra bulvanen kupongskatt enär huvudmannen icke beretts någon obehörig skatteförmån. Jfr ovan kap. 3, § 3, I (mot slutet).

I. Allmänna beskattningsregler

För att en person skall vara skattskyldig för här ifrågavarande inkomst kräves, på sätt tidigare framhållits, att vederbörande åtnjutit eller skall anses ha åtnjutit inkomsten. Därjämte fordras emellertid, för att någon av här avsedda skattebestämmelser skall vara tillämplig, att vederbörande stått i visst, i KL angivet eller underförstått förhållande till den ifrågavarande inkomstkällan. En person kan med andra ord icke beskattas för inkomst ur någon av dessa inkomstkällor med mindre han stått i dylikt förhållande därtill.

Följande sammanställning utvisar vad som i sådant avseende gäller:

| <i>Inkomstkälla</i> | <i>Inkomsttagaren skall vara</i> |
|---|--|
| Fastighet | Ägare av fastigheten eller, i fråga om jordbruksfastighet, brukare därav |
| Rörelse | Idkare av rörelsen |
| Tillfällig förvärvsverksamhet, resulterande i realisationsvinst | Ägare av det avyttrade vid avyttringstillfället |

För att en person skall kunna beskattas för inkomst ur någon av här upptagna inkomstkällor kräves alltså i princip ej blott att vederbörande åtnjutit eller skall anses ha åtnjutit inkomsten utan även att han stått i här angivet förhållande till inkomstkällan ifråga. — Beträffande delägare i handelsbolag (kommanditbolag) och delägare i vissa oskifta dödsbon hänvisas till vad ovan under kap. 4, § 1, anförts.

II. Beskattningen vid bulvanförhållanden; bulvanens beskattning

Beträffande här ifrågavarande fall av bulvanskap följer av den definition å bulvanbegreppet, som tidigare lämnats, att bulvanen städse måste vara den i rättsligt hänseende legitimerade ägaren av den egendom eller innehavaren av den verksamhet, som bulvanskapet avser. Det är emellertid ur denna egendom eller denna verksamhet som den inkomst härflyter, om vars beskattning fråga blir vid bulvanförhållanden, d v s det är denna egendom eller denna verksamhet som utgör inkomstkällan. Då bulvanen alltså i förevarande fall måste vara ägare, resp. innehavare av inkomstkällan, kommer bulvanen städse att stå i det förhållande till inkomstkällan som utgör en av förutsättningarna för att skattskyldighet för därur härfluten inkomst skall kunna föreligga

A. Inkomsten har kommit bulvanen till godo

I här avsedda fall har alltså bulvanen åtnjutit eller skall anses ha åtnjutit inkomsten. Om dessa fall är föga att säga. Eftersom bulvanen måste ha stått i sådant förhållande till inkomstkällan, som erfordras för att skattskyldighet för inkomst därur skall föreligga, bör han givetvis, när inkomsten även kommit honom till godo, beskattas för inkomst ur ifrågavarande inkomstkälla. Även härvidlag är, liksom

i det under kap. 4, § 2, II behandlade fallet, utan betydelse på vad sätt bulvanen förfogat över inkomsten ifråga.

Vad sålunda sagts står icke i strid med en del avgöranden, vari enmansbolag, som deklarerat för viss inkomst, icke beskattats härför utan skattskyldigheten för denna inkomst i bolagets ställe ålagts ensamdelägaren, d v s ålagts huvudmannen i det bulvanförhållande som här förelegat.¹⁴⁹ I dessa fall var nämligen situationen sådan att enmansbolaget ifråga aldrig varit innehavare av den inkomstkälla, varur inkomsten härflutit, och ej heller åtnjutit eller i vart fall ej i första hand åtnjutit inkomsten. Visserligen var enmansbolaget i berörda fall bulvan för ensamdelägaren men i förhållande till den ifrågavarande inkomstkällan hade bolaget icke beretts tillfälle att fungera i sådan egenskap.

Emellertid har faktiskt i ett fall förekommit att beskattningsnämnd, då en bulvan stått i erforderligt förhållande till inkomstkällan och uppburit inkomsten därur, velat befria bulvanen från skattskyldighet för denna inkomst. Även i detta fall var bulvanen ett enmansbolag, och anledningen till den intagna ståndpunkten var, att man i bulvanens ställe velat beskatta huvudmannen såsom den, där omedelbart uppburit inkomsten ur inkomstkällan. Denna ståndpunkt har givetvis icke godtagits av beskattningsdomstolarna utan bulvanen och icke huvudmannen har av dem beskattats för den ifrågavarande inkomsten.¹⁵⁰

B. Inkomsten har icke kommit bulvanen till godo

1) *Bulvanen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, vari huvudmannen är delägare*

Här är således fråga om sådana bulvanförhållanden, där bulvanen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening medan huvudmannen, som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, är delägare däri. Vidare förutsättes att, ehuru bulvanen måste ha stått i det för skattskyldighet erforderliga förhållandet till inkomstkällan, inkomsten därur — som icke utgjorts av utdelning eller av ränta — ej kommit bulvanen till godo. Denna inkomst har då i regel åtnjutits av huvudmannen omedelbart ur inkomstkällan.

I dylika fall lär, i enlighet med var förut sagts,¹⁵¹ ändock presumeras att bulvanen i första hand åtnjutit inkomsten och sedan vidarebefordrat motsvarande belopp till huvudmannen. Bulvanen torde alltså även i detta fall beskattas för inkomst ur ifrågavarande inkomstkälla.

På enahanda sätt torde förfaras, därest i här avsedda fall ej heller huvudmannen direkt åtnjutit inkomsten men denna kommit en honom närstående person till del. Huvudmannen lär i dylikt fall anses ha själv tillgodogjort sig inkomsten,¹⁵² och följaktligen lär även i detta fall presumeras att bulvanen i första hand åtnjutit

¹⁴⁹ R. 1947, not. 344, R. 1959, not. 1981—1986, R. 1969, ref. 19. Rättsfallen återgivna i Skattenytt 1969, sid. 588—593.

¹⁵⁰ R. 1961, not. 1637—1639. Se nedan under III, A.

¹⁵¹ Kap. 4, § 1, ovan.

¹⁵² Jfr *Sandström*, sid. 503 o. f.

ifrågavarande inkomst och sedan vidarebefordrat inkomstbeloppet till huvudmannen. Jämväl i detta fall torde alltså bulvanen bli beskattad för inkomst ur den inkomstkälla, varom fråga är.

2) *Övriga hithörande bulvanfall*

I de här avsedda fallen är bulvanen icke ett sådant aktiebolag eller en sådan ekonomisk förening, vari huvudmannen är delägare. Bulvanen kan här vara ett aktiebolag eller en ekonomisk förening av annat slag än nu sagts eller vara en juridisk person av annan beskaffenhet än aktiebolag och ekonomisk förening eller ock vara en fysisk person. I övrigt förutsättes även här att, ehuru bulvanen måste ha stått i det för skattskyldighet erforderliga förhållandet till inkomstkällan, inkomsten därur icke kommit bulvanen till godo.

I dessa fall föreligga icke de skäl, som i de under 1) behandlade fallen föranledde presumptionen att bulvanen åtnjutit den inkomst, som faktiskt ej kommit honom till godo. I dessa fall kan därför bulvanen icke presumeras ha åtnjutit denna inkomst. Bulvanen bör följaktligen, om annat ej stadgats, icke kunna beskattas för inkomsten ifråga.

Icke desto mindre ha beskattningsnämnderna stundom sökt beskatta bulvanen för den inkomst, han icke åtnjutit och icke rimligen kan anses ha åtnjutit.

Tre sådana fall, vari talan fullföljts till regeringsrätten, ha annoterats. I samtliga dessa fall har den beskattning, som åsatts bulvanen, blivit undanröjd. Avgörandena ha dock ej motiverats med att bulvanen ej åtnjutit inkomsten ifråga. Två av utslagen sakna varje motivering medan det tredje utslaget grundats å andra domskäl än här sagts. Rättsfallen äro följande.

G. Braathens och E. Braathens hade på sin tid förvärvat vissa jordbruksfastigheter i Lycksele socken men därvid ostridigt handlat som bulvaner för Holmsunds Aktiebolag. Köpeskillingen för fastigheterna hade erlagts av bolaget, och fastigheterna redovisades i bolagets räkenskaper. Förvaltningen och utnyttjandet av fastigheterna ombesörjdes helt av bolaget, som även tillgodogjorde sig all avkastning därav. I sina deklarationer upptog bolaget berörda fastigheter ävensom deras avkastning, varjämte bolaget erlade å fastigheterna belöpande skatt. — År 1930 taxerades G. och E. Braathens för intäkt genom avverkning av skog å fastigheterna ifråga. De anförde besvär under åberopande av ovan angivna förhållanden samt framhöllo att de aldrig åtnjutit den inkomst som de taxerats för; inkomsten hade uppburits av bolaget, som även deklarerat därför. Prövningsnämnden ogillade besvären men då samma inkomst upptagits i bolagets deklaration nedsattes bolagets taxering med däremot svarande belopp. Sedan G. och E. Braathens fullföljt talan infordrades yttrande från bolaget som vitsordade riktigheten av de av dem lämnade uppgifterna. Kammarrätten undanröjde taxeringarna av G. och E. Braathens samt överflyttade inkomsten ifråga på bolaget. Lycksele kommun anförde besvär, men regeringsrätten fann ej skäl göra ändring i kammarrättens utslag.¹⁵³

I detta mål ha alltså beskattningsdomstolarna funnit bulvanerna icke böra beskattas för ifrågavarande inkomst. Eftersom utslaget ej motiverats kan icke med bestämdhet påstås att anledningen till avgörandet varit, att bulvanerna, ehuru äga-

¹⁵³ R. 1934, not. 772 (notisen innehållslös), GRS.

re av fastigheterna, icke åtnjutit inkomsten. Det torde dock vara svårt att finna någon annan förklaring till det träffade avgörandet.¹⁵⁴

Ett aktiebolag ägde fordran å en köpman till ett belopp av 14.427,15 kr och hade såsom säkerhet härför erhållit fyra inteckningar i en köpmannen tillhörig fastighet; de två sämst placerade inteckningarna voro belägna i förmånsläget 29.000—35.000 kr. Sedan köpmannen försatts i konkurs försålde fastigheten exekutivt år 1941 på begäran av inteckningshavare med bättre rätt än bolaget. Å auktionen inropades fastigheten av bolagets dåvarande verkställande direktör, T, för ett belopp av 31.300 kr. År 1943 sålde T fastigheten för ett belopp av 46.000 kr. Enligt verkställd utredning hade såväl inköpet som försäljningen ingått i bolagets bokföring.

Vid 1942 års taxering åspordes T av ordföranden i vederbörande taxeringsnämnd angående inköpet av fastigheten och uppgav då, att detta inköp skett för bolagets räkning. Vid 1944 års taxering åspordes T av taxeringsnämndsordföranden angående vinsten å fastighetsförsäljningen. T uppgav då att han, som blott ägt ett obetydligt antal aktier i bolaget, icke av egna medel gjort någon betalning på fastigheten, att bolaget uppburit hyrorna från fastigheten intill dess densamma avyttrades samt att bolaget uppburit den kontanta köpeskillingen vid försäljningen år 1943. Någon beskattning av T i anledning av innehavet, resp. försäljningen av fastigheten skedde icke vid 1942 eller 1944 års taxeringar.

1947 års prövningsnämnd åsatte emellertid T eftertaxering för år 1944, därvid T ansågs ha obehörigen undgått beskattning för skattepliktig realisationsvinst vid försäljningen av omförmälda fastighet; realisationsvinsten beräknades till 14.700 kr. I besvär till kammarrätten framhöll T att hans inköp av fastigheten skett för det bolags räkning, vari han då varit verkställande direktör, att avsikten därmed varit att bolaget skolat i största möjliga utsträckning kunna göra sig betalt för sin fordran, att detta även lyckats, i det att endast en obetydlig förlust uppstått, samt att bolaget erlagt köpeskillingen vid fastighetsförvärvet, uppburit hyrorna från fastigheten och sedermera även uppburit den kontanta köpeskillingen, som erhållits vid fastighetens försäljning år 1943. Vederbörande taxeringsnämndsordförande upplyste att T ställt sig som köpare å den grund att bolaget lagenligt ej utan vidare finge förvärva fastigheten.

Kammarrätten undanröjde eftertaxeringarna utan att anföra någon motivering härför. Regeringsrätten fann ej skäl göra ändring i kammarrättens utslag; ej heller regeringsrätten motiverade detta sitt avgörande.¹⁵⁵

Det i målet aktuella bulvanförhållandet var ett sådant som avses i 1925 års bulvanlag¹⁵⁶ och i civilrättsligt hänseende var T ägare av fastigheten vid dess avyttring; på sätt tidigare framhållits¹⁵⁷ kan icke antagas att man i skatterättsligt avseende bedömt äganderättsförhållandet på annat sätt. Emellertid har T icke uppburit köpeskillingen för fastigheten och har följaktligen icke kunnat åtnjuta realisationsvinsten eller någon del därav. Det bör då vara uteslutet att T skulle kunna beskattas för sådan vinst. Därest beskattningsdomstolarna ingått i saklig prövning av målet bör det vara å sagda förhållande som deras avgöranden grundats.

Emellertid är möjligt att domstolarna icke funnit anledning att pröva frågan om T:s skattskyldighet för realisationsvinst utan undanröjt eftertaxeringarna å rent

¹⁵⁴ I GRS, där rättsfallet i korthet återgivits, har detta skett på sådant sätt som om avgörandet berott på, att inkomsten redovisats i bolagets deklaration. Enbart denna omständighet kan dock ej ha varit tillräcklig för att fria bulvanen från skattskyldighet.

¹⁵⁵ R. 1953, not. 88, SvSkT 1954, rf, sid. 43, GRS.

¹⁵⁶ Ovan kap. 1, § 3, I, A.

¹⁵⁷ Ovan kap. 2.

formella skäl, enär erforderliga förutsättningar för eftertaxering saknats. Om så är fallet — något som på grund av bristande motivering till utslagen ej kan avgöras — saknar avgörandet givetvis relevans i här förevarande avseende. Dock synes mindre troligt att avgörandet grundats å bristande formella förutsättningar; om så varit händelsen synes detta ha bort på något sätt antydast i utslagen.¹⁵⁸

En fastighetsförening, som den 27 januari 1956 för 100.000 kr förvärvat tomträtten till fastigheten Brevet nr 3 i Stockholm, överlät tomträtten den 29 januari 1956 på oförändrade villkor å Leif L. Leif avyttrade tomträtten genom köpekontrakt den 22 december 1961 och köpebrev den 11 januari 1962 för 130.000 kr. Den nye ägaren erhöll inskrivning av tomträtten den 7 mars 1962. 1964 års prövningsnämnd eftertaxerade Leif till statlig inkomstskatt för år 1962 för realisationsvinst, beräknad till 30.000 kr. Leif anförde besvär och uppgav därvid att han icke erhållit någon del av vinsten vid avyttringen av "fastigheten" utan att denna vinst tillfallit Svenska Andelsbostäder Aktiebolag (vilket bolag enligt vad som framkommit i andra mål var en av de bulvaner, Leifs fader nyttjade för att ernå skattelindring), att "fastigheten" hela tiden tillhört sagda bolag men att Leif enligt avtal skolat stå som ägare mot det att bolaget svarade för samtliga kostnader som på denna grund kunde uppstå för Leif. Kammarrätten fann att vad som förekommit i förevarande mål samt i vissa mål rörande taxering av Leifs fader finge anses giva vid handen att, ehuru Leif "erhållit lagfart" å ifrågavarande "fastighet", han i verkligheten icke varit ägare till fastigheten eller uppburit någon vinst vid dess försäljning; eftertaxeringarna undanröjdes därför. Regeringsrätten gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag.¹⁵⁹

Detta av kammarrätten formulerade utslag, vari regeringsrätten ej gjort ändring, är i åtskilliga hänseenden egendomligt. I målet var fråga om tomträtt, som — i motsats till vad i skatterättsligt avseende gäller beträffande å tomten befintlig byggnad — utgör lös egendom.¹⁶⁰ Icke desto mindre anges i utslaget att fråga varit om *fastighet*, och däri förklaras till och med att Leif erhållit lagfart å den såsom fastighet betecknade tomträtten — något som givetvis varit uteslutet. Vid förvärv av tomträtt kan endast inskrivning därav erhållas, icke lagfart. Vidare står man frågande inför uttalandet att Leif "i verkligheten" icke varit ägare till den "fastighet" som överlåtits på honom — ett uttalande som måste innebära att enligt domstolarnas uppfattning Leif aldrig förvärvat äganderätten till ifrågavarande tomträtt. Uttalandet kan då ej tolkas annorledes än att beskattningsdomstolarna ansett överlåtelsen på Leif ha varit en skentransaktion i detta ords civilrättsliga betydelse — en transaktion alltså, som icke varit allvarligt menad och som därför saknade giltighet och ej kunde medföra någon övergång av äganderätt.

Nu är dock uppenbart att här icke var fråga om någon sådan skentransaktion utan om en i laga ordning skedd och rättsligen bindande överlåtelse av tomträtten. Denna överlåtelse skedde i oförtydbart syfte att Leif "i verkligheten" skulle bli ägare av tomträtten för att i denna egenskap fungera som bulvan, närmast för Svenska Andelsbostäder Aktiebolag och i sista hand för Leifs fader. Det kan därför

¹⁵⁸ Den uppfattning, som kommit till synes i en skattetidskrift vid målets återgivande däri, synes även vara att en saklig prövning ägt rum av frågan om T:s skattskyldighet. Rättsfallet har nämligen återgivits under rubriken "Försäljn. av fast., som innehafts gen. bulvan". (SvSkT 1954, rf, sid. 43.)

¹⁵⁹ R. 1968, not. 702.

¹⁶⁰ Jfr R. 1954, not. 870, SvSkT 1955, rf, sid. 94, GRS.

omöjliga göras gällande att överlåtelsen å Leif icke varit allvarligt menad. Den motivering, som lämnats för ifrågavarande avgörande, är således i denna del icke godtagbar, även om man bortser från felbedömningen av själva tomträttens civilrättsliga och skatterättsliga karaktär.

De här åberopade rättsfallen utvisa icke att däri avsedda bulvaner befriats från skattskyldighet å den grund att de icke åtnjutit den i målen ifrågakomna inkomsten. Av rättsfallen framgår dock — om man härvidlag vågar medräkna även R. 1953, not. 88 — att i här avsedda situationer bulvanen ansetts icke böra beskattas. Det synes ofrånkomligt, att bakom detta ståndpunktstagande legat ett beaktande av det förhållande att bulvanen icke åtnjutit inkomsten ifråga. Med hänsyn härtill är av mindre betydelse att berörda förhållande ej angivits såsom domsmotivering eller att man till och med, när en motivering ansetts påkallad, tillgripit en annan och ohållbar motivering. Skälen härför må lämnas därhän. Det synes i vart fall befogat att anse ifrågavarande avgöranden ge belägg för att i här avsedda situation, där bulvanen icke åtnjutit och icke kan anses ha åtnjutit inkomsten, bulvanen ej heller bör beskattas därför.

Vad ovan sagts därom, att bulvanen icke bör beskattas för inkomst, som han icke åtnjutit och ej heller kan anses ha åtnjutit, gäller dock endast sådan skatt som beräknas på grundval av verklig inkomst.¹⁶¹ När fråga är om fastighet gäller det sagda således icke den tidigare fastighetsskatten eller den nuvarande skatten å garantibelopp för fastighet. Fastighetsskatten kunde endast påföras fastighetens ägare eller därmed likställd person, och skatten å garantibelopp för fastighet kan likaledes endast påföras fastighetens ägare eller därmed likställd person.¹⁶²

Då bulvanen är ägare av fastighet, varav huvudmannen åtnjuter inkomsten, skall därför bulvanen, ehuru han icke beskattas för själva inkomsten av fastigheten, likväl påföras skatt för garantibeloppet för fastigheten. Av ovan återgivna rättsfall R. 1934, not. 772, synes även framgå att däri avsedda bulvaner, som befriats från skattskyldighet för inkomst av jordbruksfastighet, varit påförda fastighetsskatt för den ifrågavarande jordbruksfastigheten, ehuru denna skatt gäldats av huvudmannen, d v s Holmsunds Aktiebolag.

Eftersom bulvanen i sin egenskap av fastighetens ägare påföres skatt för garantibeloppet för fastigheten, är han naturligtvis även berättigad till sådant avdrag för garantibeloppet, som avses i 45 § KL. Detta blir dock ett slag i luften: Då bulvanen ej kan redovisa någon inkomst av fastigheten, kan han ej heller utnyttja avdraget för garantibeloppet.

Bulvanen är emellertid i förevarande fall även berättigad att såsom fastighetens ägare åtnjuta avdrag för värdeminskning därå. Detta avdrag kan bulvanen utnyttja, och det resulterar då i ett motsvarande underskott i inkomstkällan annan fastighet.

Från vad ovan sagts om att bulvanen icke bör kunna inkomstbeskattas i här

¹⁶¹ Jfr uttryckssättet i 2 §, första stycket KL.

¹⁶² 47 § KL.

avsedda fall synes dock ett undantag föreligga, när inkomsten utgöres av sådan naturaförmån, som består i nyttjanderätt till enfamiljs- eller tvåfamiljsfastighet. Om bulvanen är ägare av dylik fastighet, som utan vederlag disponeras av huvudmannen, synes av bestämmelserna i 24 §, 2 mom., KL följa, att bulvanen alltjämt skall beskattas för inkomst av denna fastighet jämlikt de i sagda lagrum angivna schablonmässiga reglerna. Någon avvikelse härifrån torde icke föränledas av stadgandet i 24 §, 2 mom., sista stycket, eftersom i det förevarande fallet icke kan vara tal om att fastigheten utnyttjas i förvärvssyfte.

III. *Beskattningen vid bulvanförhållanden; huvudmannens beskattning*

A. *Inkomsten har icke kommit huvudmannen till godo*

Här avses sådana bulvanförhållanden, där huvudmannen icke tillgodogjort sig inkomsten ur den inkomstkälla, vartill bulvanen stått i det för skattskyldighet erforderliga förhållandet. Som regel har då inkomsten åtnjutits av bulvanen samt kvarblivit hos denne.

I dessa fall, då huvudmannen icke åtnjutit och ej heller skall anses ha åtnjutit inkomsten, kan han givetvis icke beskattas för denna inkomst. Skattskyldig för inkomsten kan endast bulvanen vara.

Icke desto mindre ha beskattningsnämnderna ett par gånger velat beskatta huvudmannen för den inkomst, som icke kommit honom utan bulvanen till godo. Några sådana fall, avseende utdelning från aktiebolag, ha ovan anförts under § 2, III, A. Ett annat dylikt försök, avseende annan inkomst än utdelning, har även förekommit men har givetvis lika litet krönts med framgång.

S uppgav i sin år 1952 avgivna deklaration att han till ett aktiebolag enligt därom träffat avtal försålt vissa utstämplade träd å honom tillhöriga, i två olika socknar belägna fastigheter samt att den därvid erhållna köpeskillingen utgjort 70.000 kr. I aktiebolaget var S ägare av samtliga aktier. Bolaget hade i sin tur upplåtit avverkningsrätten till ifrågasvarande av S försålda träd för tillhoppa 385.600 kr.

Vederbörande taxeringsnämnder påförde S inkomstskatt för sistnämnda belopp, 385.600 kr, vardera nämnden till den del beloppet belöpte å skog inom dess distrikt. Sedan S anfört besvär till prövningsnämnden anförde taxeringsintendenten att vad bolaget, som helt ägdes av S, uppburit i vederlag för ifrågasvarande från S:s fastigheter upplåtna avverkningsrätter icke kunde — oavsett de ”avtal” om upplåtelse till bolaget i första hand av avverkningsrätterna, som kunde ha upprättats mellan S och bolaget, företrätt av honom själv — anses uppbyggt annorledes än för S:s egen räkning. Prövningsnämnden biträdde med vissa smärre ändringar taxeringsnämndernas beslut, varjämte prövningsnämnden i Stockholm undanröjde bolaget där påförd taxering för inkomst genom skogsförsäljning.

Kammarrätten fann S icke kunna anses skattskyldig för inkomst genom avyttring av ifrågasvarande avverkningsrätter till högre belopp än han under år 1951 på grund av avtalet uppburit från omförmälda bolag eller 70.000 kr; bolaget beskattades för dess inkomst å skogsförsäljningen. Regeringsrätten lämnade häröver anförda besvär utan bifall. — Ett regeringsråd var skiljaktigt i fråga om S:s taxering och ville därvidlag fastställa prövningsnämndens beskattningsåtgärder.¹⁶³

¹⁶³ R. 1961, not. 1632, 1637. Mål av motsvarande beskaffenhet förekommo betr. 1953—1955 års taxeringar och avgjordes på motsvarande sätt, R. 1961, not. 1633—1635, 1638—1639.

B. Inkomsten har kommit huvudmannen till godo omedelbart ur inkomstkällan

1) *Bulvanen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, vari huvudmannen är delägare*

I här avsedda fall har huvudmannen tillgodogjort sig inkomsten omedelbart ur den inkomstkälla, vartill bulvanen stått i sådant förhållande som förutsättes för skattskyldighet för inkomst därur. Härutöver förutsättes i detta avsnitt att bulvanen varit ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, vari huvudmannen ingått som delägare.

Givetvis bör huvudmannen beskattas för den inkomst han åtnjutit. I detta fall presumeras emellertid att bulvanen och icke huvudmannen i första hand uppburit inkomsten ur inkomstkällan,¹⁶⁴ och huvudmannen kan således icke beskattas för inkomst ur denna inkomstkälla. Däremot följer av den rörande bulvanen sålunda uppställda presumptionen att huvudmannen i sin tur måste presumeras ha från bulvanen erhållit det belopp han faktiskt uppburit ur inkomstkällan.

Visserligen föreligger några rättsfall, där ensamdelägaren i ett enmansbolag beskattats för inkomst ur sådan inkomstkälla, som enmansbolaget uppgivit sig vara innehavare av och uppbära inkomst ur. Härvid var dock situationen sådan, att bolaget icke innehaft den inkomstkälla, varur inkomsten härflutit utan denna inkomstkälla i stället innehafts av huvudmannen.¹⁶⁵

Då huvudmannen alltså presumeras ha uppburit ifrågavarande inkomst från bulvanen, blir resultatet följande. Om inkomsten kan för huvudmannen hänföras till annan inkomstkälla än kapital, beskattas han för inkomst ur den sålunda ifrågakommande inkomstkälla. I sista hand, om ej annan inkomstkälla ifrågakommer, beskattas huvudmannen för inkomst av kapital i form av utdelning från bulvanbolaget eller bulvanföreningen.¹⁶⁶

2) *Övriga hithörande bulvanfall*

I dessa fall, liksom i vissa ovan behandlade,¹⁶⁷ föreligger ej de skäl som — när bulvanen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, vari huvudmannen är delägare — föranlett presumptionen att bulvanen och icke huvudmannen i första hand åtnjutit inkomsten. Huvudmannen bör visserligen beskattas för den åtnjutna inkomsten men kan ej presumeras ha erhållit denna inkomst genom bulvanens förmedling.

Här kunna svårigheter uppstå, när det gäller att genomföra en beskattning av huvudmannen, eftersom dennes inkomst, för att kunna beskattas, måste hänföras till någon av de i KL angivna inkomstkällorna. Till den inkomstkälla, varur inkomsten härflutit, är det ju bulvanen som stått i det för skattskyldighet erforderliga förhållandet, och det kunde därför synas uteslutet att huvudmannen skulle kunna beskattas för inkomst ur denna inkomstkälla.

¹⁶⁴ Ovan under kap. 4, § 1.

¹⁶⁵ Se ovan under kap. 4, § 3, II, A.

¹⁶⁶ Jfr vad ovan under kap. 4, § 2, III, B, 1) anförts rörande där behandlade motsvarande fall.

¹⁶⁷ Kap. 4, § 3, II, B, 2).

Emellertid har i vissa fall beskrivningen av det förhållande, vari en skattskyldig skall stå till inkomstkällan, i KL utformats på sådant sätt att, förutom bulvanen, också huvudmannen skulle kunna anses ha uppfyllt vad sålunda kräves. Även om detta icke varit av lagstiftaren åsyftat, synes i dessa fall hinder ej böra möta mot en dylik tolkning av det ifrågavarande lagbudet — eller, om man så vill, mot en analogisk tillämpning därav — när detta leder till en riktig beskattning av huvudmannen.

Man synes följaktligen beträffande huvudmannens beskattning i nu avsedda situation — där alltså huvudmannen uppburit inkomsten omedelbart ur den inkomstkälla, vartill bulvanen stått i sådant förhållande som för skattskyldighet förutsättes — böra skilja mellan de sist berörda fallen, å ena, samt övriga bulvanfall, å andra sidan.

a) Skattebestämmelserna ha så avfattats att även huvudmannen kan anses ha stått i erforderligt förhållande till inkomstkällan

Det är i fråga om inkomst ur två inkomstkällor — inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av rörelse — som beskattningsreglerna avfattats på sådant sätt att såväl huvudmannen som bulvanen kunna anses ha stått i sådant förhållande till inkomstkällan som erfordras för att skattskyldighet skall föreligga för därur härfluten inkomst.

Inkomst av jordbruksfastighet

Till intäkt av jordbruksfastighet hänföres enligt 21 § KL vad som av sådan fastighet kommit ägaren eller brukaren till godo. Uttrycket ”brukare” åsyftar uppenbarligen den som är arrendator av jordbruksfastighet eller eventuellt är torpare därå.¹⁶⁸ Uttrycket ifråga har emellertid även en mera omfattande betydelse och avser då var och en som odlar eller bearbetar mark. Om uttrycket här fattas i denna mera omfattande betydelse kan därunder inbegripas även huvudmannen i ett bulvanförhållande, när denne huvudman, utan att vara arrendator eller torpare, disponerar över sådan jordbruksfastighet som äges av bulvanen. Även om ett sådant fall ej varit av lagstiftaren åsyftat bör hinder icke möta mot en dylik tolkning när detta leder till en riktig beskattning.

Det torde således böra antagas att i här avsedda bulvanfall bör huvudmannen — som ej blott tillgodogjort sig inkomsten omedelbart ur inkomstkällan jordbruksfastighet utan även varit brukare därav i sist angivna bemärkelse — kunna beskattas för vad han sålunda åtnjutit såsom för inkomst av jordbruksfastighet.

Endast ett rättsfall har annoterats, där ifrågavarande situation förelegat till bedömning, nämligen det ovan återgivna rättsfallet R. 1934, not 772.¹⁶⁹ Däri var fråga om skogsfastigheter som ägdes av bulvaner men som helt utnyttjades av

¹⁶⁸ Jfr punkt 2, tredje stycket, anv. till 21 § KL, vari talas om ”egen eller arrenderad fastighets utnyttjande”, samt 22 §, 1 mom., första stycket, femte avsnittet: ”arrende, som fastighetens brukare haft att därför utgöra”. Se även kommunalskattesakkunniges år 1917 avgivna betänkande, sid. 425, och Svenska Akademiens Ordbok, del 5, spalt B 4339.

¹⁶⁹ Rättsfallet återgivet ovan under kap. 4, § 3, II, B, 2).

huvudmannen, ett trävaruaktiebolag; bolaget uppbar även den genom skogsavverkning å fastigheterna uppkomna intäkten. Beskattningsnämnderna hade visserligen i det ifrågavarande fallet velat beskatta bulvanerna för inkomsten av skogsavverkningen men denna taxering undanröjdes av beskattningsdomstolarna, och inkomsten togs i stället till beskattning hos bolaget. Att domstolarna därvid skulle ansett bolaget ha blivit ägare av fastigheterna genom bulvanernas förvärv, får anses uteslutet.¹⁷⁰ Det torde därför kunna antagas att bolagets beskattning grundats därå, att man ansett å bolaget kunna tillämpas vad i 21 § KL stadgas om brukare av jordbruksfastighet.

Vad sålunda sagts gäller dock endast sådan skatt, som påföres på grundval av verklig inkomst av jordbruksfastighet och således icke den tidigare fastighetsskatten eller den nuvarande skatten å garantibelopp för fastighet. Fastighetsskatten drabbade endast fastighetens ägare eller därmed likställd person och skatten å garantibelopp för fastighet drabbar likaledes endast fastighetens ägare eller därmed likställd person. Följaktligen bör i de här avsedda fallen, ehuru huvudmannen beskattas för inkomst av jordbruksfastighet, skatten för garantibeloppet icke påföras huvudmannen. Denna skatt får i stället påföras bulvanen i hans egenskap av fastighetens ägare.¹⁷¹

Då huvudmannen icke skall påföras skatt för garantibeloppet för fastigheten, har han naturligtvis ej heller rätt till det avdrag för garantibelopp, varom stadgas i 45 § KL.¹⁷² Ej heller kan huvudmannen erhålla avdrag för värdeminskning å byggnader, eftersom dylikt avdrag endast tillkommer fastighetens ägare.¹⁷³

I förevarande sammanhang torde ett par andra rättsfall böra i korthet beröras, enär desamma kunde synas ha avseende å bulvanförhållanden beträffande jordbruksfastighet. I dessa mål var fråga om utarrendering av jordbruksfastighet till en person, som velat med äganderätt förvärva fastigheten men som antingen förvägrats tillstånd härtill eller utgått ifrån att sådant tillstånd, om det begärdes, skulle förvägras. Jordbruksfastigheten hade då utarrenderats till ifrågavarande person mot engångsersättning för en tid av 49 år¹⁷⁴ och på sådana villkor i övrigt att arrendatorn i största utsträckning övertagit jordägarens rättigheter och skyldigheter.

Regeringsrätten har i de nu avsedda fallen ansett arrendekontraktet böra i skatterättsligt avseende betraktas som en äganderättsöverlåtelse och följaktligen ansett att vid beskattningen skulle arrendatorn antagas ha därigenom blivit fastighetens ägare. I ett sådant fall förvägrades arrendatorn avdrag för arrendebelopp, enär detta ansågs utgöra köpeskilling för fastigheten.¹⁷⁵ I ett annat fall befriades den,

¹⁷⁰ Jfr kap. 2 ovan.

¹⁷¹ Jfr ovan under kap. 4, § 3, II, B, 2).

¹⁷² R. 1951, not. 620, SvSkT 1952, rf, sid. 4, 66, GRS, R. 1956, not. 1946, SvSkT 1957, rf, sid. 51, GRS, R. 1957, not. 539, avseende procentavdrag enligt paragrafens äldre lydelse.

¹⁷³ R. 1941, ref. 45, R. 1957, not. 539.

¹⁷⁴ Femtio år var den längsta tid på vilken dylik upplåtelse kunde ske, Nya Jordabalken 1 kap. 1 §. — Se numera jordabalken 7 kap. 5 §.

¹⁷⁵ R. 1963, not. 121, Skattenytt 1967, sid. 373.

som utarrenderat jordbruksfastigheten, från skattskyldighet för uppbyggnaden del av arrendebeloppet, enär detta ansågs utgöra en del av köpeskilling vid överlåtelse av fastigheten.¹⁷⁶ I ett tredje fall ansågs liksom att arrendekontraktet borde i skatterettsligt avseende betraktas som en äganderättsöverlåtelse, och den, som utarrenderat fastigheten, ansågs därför skattskyldig för intäkt, erhållen genom överlåtelse av växande skog i samband med överlåtelse av fastigheten i övrigt.¹⁷⁷

I dessa fall kunde emellertid icke vara tal om något bulvanförhållande, sådant detta begrepp här uppfattas. Ur civilrättslig synpunkt förelåg ett giltigt arrendeavtal och något bulvanförhållande kunde icke därigenom uppkomma.¹⁷⁸ Ej heller kan vara tal om att här konstruerats något speciellt skatterettsligt bulvanförhållande med arrendatorn som huvudman och upplåtaren av arrendet som bulvan, eftersom här ansetts att den uppgivne arrendatorn, som disponerat över fastigheten, varit ägare därav. Rättsfallen utvisa därför endast att regeringsrätten i fråga om förutsättningarna för giltig överlåtelse av äganderätt till fast egendom intagit en ståndpunkt, avvikande från den i civilrättsliga hänseenden gällande.¹⁷⁹

Inkomst av rörelse

Till intäkt av rörelse hänföres enligt 28 §, 1 mom., KL allt vad som av här i riket bedrivna rörelse kommit rörelseidkaren till godo. Med rörelseidkare avses givetvis den, som bedrivit ifrågavarande rörelse. Skattskyldig för uppkommen inkomst å viss rörelse blir i följd härav den, som bedrivit rörelsen och åtnjutit eller skall anses ha åtnjutit inkomsten därav.¹⁸⁰

För att en person skall anses bedriva viss rörelse kräves icke att han personligen ombestyr eller tager del i de i rörelsen förekommande göromålen; verksamheten kan i stället bedrivas genom personal, som rörelseidkaren anställt. Ur civilrättslig synpunkt lär en person vara att anse som idkare av viss rörelse när rörelsen bedrivs under hans firma eller i hans namn samt han tillika är den som äger ingå avtal beträffande rörelsen.¹⁸¹ Att han sedan kan ha befullmäktigat annan att å hans vägnar ingå dylika avtal, förändrar ej hans ställning som rörelseidkare.¹⁸² Om emellertid den ifrågavarande rörelseidkaren är bulvan för annan, som i verkligheten bedrivit rörelsen, har vid civilrättsliga avgöranden denne andre, huvudmannen, ansetts ansvarig för i rörelsen uppkomna förpliktelser, vilket innebär att huvudmannen behandlats så, som om han själv varit idkare av rörelsen.¹⁸³

För skatterättens del ligger nära till hands att, när fråga är om tolkningen av

¹⁷⁶ R. 1965, not. 1271, Skattenytt 1967, sid. 374.

¹⁷⁷ R. 1966, not. 276, Skattenytt 1967, sid. 375.

¹⁷⁸ Jfr ovan under kap. 1, § 1.

¹⁷⁹ Jfr not 33 ovan.

¹⁸⁰ Vissa undantag härifrån äro emellertid angivna i 28 §, 1 mom., KL. Sålunda är royalty att anse som intäkt av rörelse även för den, som utan att själv bedriva viss rörelse uppbär royalty därur, 28 §, 1 mom., tredje stycket. Vidare räknas som intäkt av rörelse den ersättning, som idkare av rörelse uppburit för upplåtelse av driften, oaktat han då ej längre själv bedriver rörelsen, 28 §, 1 mom., fjärde stycket. Dessa undantag lämnas här åsido.

¹⁸¹ Jfr *Grönfors*, sid. 304, *Stjernquist*, sid. 77—78.

¹⁸² Jfr bestämmelserna om prokura i lagen den 13 juli 1887 om handelsregister, firma och prokura.

¹⁸³ Jfr ovan under kap. 1, § 3, II.

uttrycket rörelseidkare i 28 § KL, anse detta uttryck där ha samma innebörd som uttrycket ansetts äga i civilrättsliga sammanhang. Några rättsfall föreligga även som kunna anses stöda en dylik uppfattning. I ett dylikt fall var fråga om gift kvinna, som var innehavare av viss rörelse (diverseaffär) men som icke deltog i skötseln därav; affären sköttes av hennes man i egenskap av prokurist med biträde av två anställda. Hennes yrkande om sådant avdrag, som tillkom gift kvinna med inkomst av rörelse, bifölls av beskattningsdomstolarna.¹⁸⁴ I ett annat fall gällde att bestämma tidpunkten, då en hustru finge anses ha övertagit en av mannen bedrivna försäkringsagentur, och därvid ansågs avgörande vara den tidpunkt, då hustrun inregistrerats såsom innehavare av sagda rörelse.¹⁸⁵ Ett tredje fall gällde en gift man, som sysslade med byggnadsverksamhet av mindre omfattning och som tillika varit inregistrerad såsom innehavare av en manufakturaffär. Inkomsten av manufakturaffären synes ha helt hänfört sig till hustruns arbete, ehuru hon ej själv deklarerat för denna inkomst, och mannen yrkade sådant avdrag som medgavs när fråga var om gift, med mannen sammanlevande kvinna med inkomst av rörelse. Regeringsrätten fann emellertid att, då rörelsen ifråga var inregistrerad på mannen, inkomsten därav vore att hänföra till inkomst av rörelse, icke för hustrun utan för mannen.¹⁸⁶

Nu återopade mål gälla visserligen ej tolkningen av uttrycket rörelseidkare i 28 § KL utan avse speciella beskattningsspörsmål i samband med äkta makars taxering. Icke desto mindre torde rättsfallen få anses ge vid handen att man i rättspraxis anslutit sig till den uppfattning av begreppet rörelseidkare, som kommit till uttryck i civilrättsliga sammanhang. Detta betyder dock ej att man vid beskattningen måste under alla förhållanden anse den ha varit idkare av viss rörelse, som registrerats som sådan eller i vars namn rörelsen eljest bedrivits. Liksom fallet varit vid de civilrättsliga bedömandena bör även vid beskattningen kunna tänkas fall, då annan än den, som uppfyller angivna förutsättning, får betraktas såsom idkare av viss rörelse.

Ett fall av sistnämnda slag synes även här föreligga, då fråga är om bulvanförhållande med avseende å rörelse. I dylika fall förhåller sig i regel så, att bulvanen är den, vilken på sätt nyss sagts är legitimerad som rörelsens innehavare, medan huvudmannen är den som faktiskt disponerar över rörelsen (och följaktligen även är bemyndigad att sluta avtal beträffande rörelsen).¹⁸⁷ Därest ett bulvanförhållande av detta slag är för handen och huvudmannen tillika, på sätt här förutsättes, omedelbart uppbär inkomsten av rörelsen, är han ju faktiskt den, som självständigt och för egen räkning bedriver ifrågavarande rörelse. Det synes då också fullt befogat att anse även denne huvudman kunna betecknas som rörelseidkare samt att

¹⁸⁴ R. 1954, ref. 35. Jfr nedan återopade R. 1935, ref. 59, däri ej var fråga om äkta makar.

¹⁸⁵ R. 1958, not. 357, SvSkT 1959, rf, sid. 64, Skattenytt 1958, sid. 392, Taxeringsnämnden 1958, sid. 207, GRS.

¹⁸⁶ R. 1961, not. 1351, SvSkT 1962, rf, sid. 49, Skattenytt 1962, sid. 128, Taxeringsnämnden 1962, sid. 12, GRS.

¹⁸⁷ Dock föreligger givetvis icke något bulvanförhållande när fråga är om sådan upplåtelse av driften, som avses i 28 §, 1 mom., fjärde stycket, KL. Jfr ovan under kap. 1, § 1.

beskatta honom jämlikt 28 § KL för vad han åtnjutit såsom för inkomst av ifrågavarande rörelse. Något våldförande av lagbudets ordalag sker icke härigenom, eftersom uttrycket rörelseidkare icke enligt vanligt språkbruk är till sin innebörd så begränsat som vid det civilrättsliga bedömandet är händelsen.

Det torde sålunda få antagas att i nu förevarande fall bör huvudmannen kunna beskattas för vad han åtnjutit såsom för inkomst av rörelse. Bulvanen åter bör, såsom förut framhållits, icke kunna beskattas för inkomsten ifråga.¹⁸⁸

Detta är även den ståndpunkt, regeringsrätten intagit i det fåtal hithörande rättsfall, som annoterats.

Säfsten, som var hemmahörande i Luleå, hade försatts i konkurs och därigenom blivit förhindrad att driva rörelse. Han hade därpå låtit en annan person vid namn Stenman till handelsregistret anmäla att denne ämnade under firma U. Stenman driva trävarurörelse. Sagda rörelse bedrevs därefter i Nederkalix socken under U. Stenmans firma. Säfsten uppgavs vara anställd som prokurist hos Stenman, men den å firmans rörelse uppkomna vinsten uppbars av Säfsten.

Vid 1930 års taxering deklarerade Säfsten i Luleå för inkomst av tjänst, varav huvudsakliga delen uppgavs vara avlöning som prokurist i firman U. Stenman, och han taxerades i Luleå till kommunal inkomstskatt för inkomst av tjänst. Taxeringsnämnden i Nederkalix socken — som ansåg att Säfsten vore den verkliga innehavaren av firman U. Stenman, vilken firma inom Nederkalix socken drivit trävarurörelse — taxerade Säfsten därstädes till kommunal inkomstskatt för inkomst av denna rörelse. Prövningsnämnden, som fann att Säfsten borde för hela sin inkomst från firman U. Stenman taxeras inom Nederkalix socken, undanröjde taxeringen för kommunal inkomstskatt i Luleå; samtidigt skedde viss höjning av taxeringen för sådan skatt i Nederkalix socken. I anförda besvär yrkade Säfsten och Luleå stad att taxeringen i Nederkalix socken måtte undanröjas och taxeringsnämndens i Luleå beskattningsåtgärd fastställas. Luleå stad yttrade i avgivna påminnelser att Stenman varit såväl formellt som från juridisk synpunkt innehavare av ifrågavarande rörelse och varit ansvarig för densamma; den omständigheten, att vinsten överlämnats till Säfsten, invercade ej på detta faktum. Landskamreraren anförde i avgivet yttrande att formellt sett dreves rörelsen av Stenman och Säfsten vore allenast en avlönad tjänsteman i firman, men praktiskt taget skötte Säfsten hela rörelsen och Stenman, som syntes vara bosatt å annan ort, toge icke någon del i densamma. Då emellertid den inkomst, Säfsten åtnjöt från firman, formellt sett utgjorde avlöning och gällande författningar icke, såvitt landskamreraren kunde finna, innehölle något stadgande, som gäve stöd åt uppfattningen att denna löneinkomst skattetekniskt borde betraktas som inkomst av rörelse, syntes besvären böra bifallas.

Kammarrätten fann skäligt bifalla besvären, enär Säfstens inkomst såsom prokurist i firman U. Stenman utgjort inkomst av tjänst. Regeringsrätten fann däremot att ifrågavarande i U. Stenmans namn idkade rörelse drivits för Säfstens räkning samt att vid sådant förhållande den å rörelsen uppkomna vinsten, vilken ostridigt tillfallit Säfsten, måste anses för honom utgöra inkomst av rörelse. Av vinsten togs härpå 5 % till beskattning i Luleå¹⁸⁹ och 95 % i Nederkalix socken.¹⁹⁰

Här förelåg ett klart ståndpunktstagande till frågan, hur ur skatterättslig synpunkt ett sådant fall skulle bedömas, då rörelse innehades av bulvan men faktiskt utövades av huvudmannen som även åtnjöt inkomsten därav. Huvudmannen, som

¹⁸⁸ Jfr Kap. 4, § 3, II, B, 2) ovan.

¹⁸⁹ Jfr 58 §, sista punkten, KL.

¹⁹⁰ R. 1935, ref. 59.

för att dölja bulvanförhållandet deklarerat för inkomst av tjänst, beskattades i stället för inkomst av den ifrågavarande rörelsen.

J innehade apoteket Storken i Malmö. Hans dotter, född 1941, var anmäld till handelsregistret såsom innehavare av firman Storkens Tekniska affär, vilken firma disponerade en affärslokal invid apotekslokalen. Vid 1955 års taxering deklarerade dottern — som alltså under beskattningsåret fyllt 13 år — för ett belopp av 2.810 kr såsom inkomst av den tekniska affären. Prövningsnämnden ansåg detta belopp ha utgjort inkomst av rörelse, icke för dottern utan för J och beskattade honom i enlighet härmed. I anförda besvär upplyste J att han såsom förmyndare för dottern omhänderhaft skötseln av ifrågavarande rörelse, som varit nystartad, men att dottern i mån av tid deltagit i skötseln för att sätta sig in i densamma och så småningom själv kunna sköta den; J sade sig ej kunna förstå, varför ej en minderårig skulle kunna placera medel i en rörelse, därest vederbörande ej själv kunde deltaga i rörelsens skötsel. Beskattningsdomstolarna gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut.¹⁹¹

Att här förelåg ett bulvanförhållande är uppenbart. J var den som självständigt bedrev den ifrågavarande rörelsen, ehuru med den minderåriga dottern som bulvan. J har tydligen också varit den som tillgodogjort sig inkomsten av rörelsen även om denna inkomst använts till bestridande av de icke avdragsgilla kostnaderna för dotterns underhåll, undervisning eller uppfostran. (Utredning härom saknas.) Därest dottern placerat egna medel i rörelsen, något som icke synes klarlagt, har hon givetvis ej därmed blivit den som idkat rörelsen, men hon kunde ha haft anspråk å skälig avkastning på insatt kapital.¹⁹² Även i detta rättsfall har regeringsrätten funnit huvudmannen ha stått i sådant förhållande till rörelsen som erfordrades för att han, som finge antagas ha åtnjutit inkomsten därav, skulle beskattas för inkomst av denna rörelse.

En speciell situation var för handen i följande rättsfall.

D bedrev jordbruk å en av honom arrenderad fastighet och i samband därmed uppfödde och försålde han svin. Hans intäkt av svinuppfödningen uppgick till närmare 40.000 kr under år 1957. Vid 1958 års taxering deklarerade hans fyra omyndiga barn för inkomst av svinuppfödning, som av dem bedrivits under firma Hjerupslunds stallar; inkomsten hade uppgått till sammanlagt 5.955 kr. Denna svinuppfödning hade bedrivits i svinstallar som förhyrts i en av Svenska Utsädesaktiebolaget arrenderad fastighet, och hyreskontraktet hade undertecknats i Hjerupslunds stallars namn av D i egenskap av förmyndare för barnen. Erforderliga medel för bedrivandet av denna svinuppfödning hade försträcks av D. En särskild skötare, som icke hade anställning hos D, hade jämte barnen haft hand om skötseln av djuren. Barnen fullgjorde samtliga sin skolgång.

Taxeringsnämnden beskattade D i barnens ställe för ifrågavarande inkomst, 5.955 kr, som inräknades i D:s inkomst av jordbruksfastighet. Prövningsnämnden ogillade häröver anförda besvär med en motivering, som i årsboken återgivits sålunda: Barnen, vilka under beskattningsåret varit 17, 16, 13 och 9 år, hade 14/3 1957 startat svinuppfödningen. Rörelsekapitalet hade upplånats av fadern.¹⁹³ Ingen (!) av barnen hade avslutat sin skolgång och de ansåges endast sporadiskt haft möjlighet att taga aktiv del i skötseln av verksamheten. Ledningen och tillsynen av denna finge därför anses ha handhåfts av fadern utan ersättning. Under dessa förhållanden finge svinuppfödningen anses utgöra en utbrytning ur fa-

¹⁹¹ R. 1960, not. 1435.

¹⁹² Jfr R. 1957, not. 2030—2034, GRS.

¹⁹³ Vad prövningsnämnden velat säga är uppenbarligen, icke att fadern upplånat rörelsekapitalet utan att barnen erhållit detta som lån av fadern.

derns jordbruksverksamhet, och denne vore skattskyldig för den uppkomna avkastningen. Att svinuppfödningen bedreves i förhyrda stallar utanför faderns jordbruk hade icke ansetts inverka på bedömandet. — Prövningsnämndens ordförande var dock skiljaktig och ansåg att den av barnen bedrivna svinuppfödningen finge anses såsom en självständigt bedriven förvärvskälla för vilken barnen voro skattskyldiga. Han åberopade därvid att hyreskontraktet beträffande förhyrning av svinstallarna vore undertecknat i barnens firmanamn av fadern i egenskap av förmyndare samt att den arbetskraft, som deltagit i skötseln av djuren, ej varit anställd i faderns jordbruk.

Beskattningsdomstolarna gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut.¹⁹⁴

I detta fall ha barnen varit innehavare av den verksamhet, som under deras firma bedreves i de förhyrda svinstallarna. Eftersom barnen icke själva innehade någon jordbruksfastighet hade verksamheten, om inkomsten därav beskattats hos barnen, i deras hand haft karaktär av rörelse och icke av sådan husdjurskötsel, som hänföres till jordbruk.¹⁹⁵ Beskattningsmyndigheterna ha emellertid till synes funnit, att barnen vid denna verksamhets utövande endast varit bulvaner för fadern, något som även förefaller uppenbart. Fadern — barnens förmyndare — bör jämväl ha varit den som uppburit inkomsten också av den här ifrågasvarande svinuppfödningen. Fadern och icke barnen borde då rättvisligen beskattas för denna inkomst, och detta är även det resultat, vartill beskattningsmyndigheterna kommit.

Motiveringen för att fadern beskattats för inkomsten förefaller dock, trots sin utförlighet, tämligen dunkel. Såsom skäl för att man bortsett från att barnen obestriddligen varit innehavare av ifrågasvarande verksamhet har åberopats att fråga varit om en ”utbrytning” ur faderns jordbruksverksamhet. Vad därmed åsyftas är svårt att förstå. Förmodligen har man dock velat på detta sätt uttrycka att en av fadern bedriven verksamhet här givits sken av att ha utövats av barnen. Det är i så fall å denna grund man då ansett sig berättigad att bortse från att barnen varit i rättsligt hänseende legitimerade såsom idkare av verksamheten.¹⁹⁶

Det förefaller uppenbart att det slut, vartill beskattningsmyndigheterna kommit, kunnat motiveras på ett tydligare sätt. Här var, på sätt nyss påpekats, fråga om en av barnen obestriddligen innehavd rörelse, vilken emellertid — detta var ju beskattningsmyndigheternas ståndpunkt — leddes och övervakades av fadern. Hinder bör då ej möta att anse att även fadern stått i sådant förhållande till ifrågasvarande verksamhet som enligt 28 § KL erfordras för att skattskyldighet för inkomst av rörelse skall föreligga, dvs varit idkare av vad som i barnens hand utgjort rörelse. Då fadern även får antagas ha åtnjutit inkomsten därav, bör han och icke barnen beskattas för denna inkomst.

Faderns beskattning för inkomsten synes därför ha kunnat motiveras ungefär på samma sätt som skett i ett tidigare åberopat rättsfall angående annan

¹⁹⁴ R. 1965, not. 1408, SvSkT, rf, sid. 18, Skattenytt 1966, sid. 88, Taxeringsnämnden 1966, sid. 13, GRS. — Jfr R. 1964, not. 314.

¹⁹⁵ Jfr punkt 2, första stycket, anv. till 21 § KL samt R. 1961, not 429, Skattenytt 1961, sid. 361, Taxeringsnämnden 1961, sid. 149, GRS.

¹⁹⁶ Jfr vad ovan anförts under kap. 4, § 2, III, B, 2) och § 3, II, B, 2). — Någon skentransaktion i civilrättslig mening förelåg givetvis ej i det här ifrågasvarande rättsfallet.

skattskyldig.¹⁹⁷ Ifrågavarande under barnens firma idkade verksamhet måste anses ha drivits för faderns räkning, varför den därå uppkomna vinsten, vilken får antas ha tillfallit fadern, bör för honom anses utgöra inkomst av sagda verksamhet.

I förevarande fall tillkommer emellertid att då fadern anses skattskyldig för ifrågavarande inkomst förändrar inkomstkällan karaktär. Vad som i barnens hand skulle ha utgjort inkomst av rörelse blir i faderns hand inkomst av jordbruksfastighet, eftersom för denne blir fråga om husdjursskötsel i samband med jordbruk.

I varje händelse föreligger även här ett fall, då en huvudman — som får anses ha omedelbart uppburit inkomsten av viss verksamhet och som, enligt vad ovan sagts, kan anses ha stått i sådant förhållande till inkomstkällan som enligt 28 § KL erfordras för att skattskyldighet skall föreligga — blivit beskattad för inkomsten av denna verksamhet, ehuru bulvanen varit innehavare därav.

b) Skattebestämmelsernas avfattning är icke sådan att även huvudmannen kan anses ha stått i erforderligt förhållande till inkomstkällan

De fall, som här ifrågakomma, bli sådana där inkomsten härflutit av annan fastighet än jordbruksfastighet eller utgöres av realisationsvinst. I dessa fall möjliggör ej skattebestämmelsernas avfattning att även huvudmannen skulle kunna anses stå i sådant förhållande till inkomstkällan som erfordras för hans beskattning för därur härfluten inkomst. Eftersom huvudmannen i här avsedda fall förutsättes ha uppburit ifrågavarande inkomst, borde han givetvis ändock beskattas därför. Då emellertid huvudmannen på grund av bestämmelsernas avfattning icke kan anses skattskyldig för inkomst ur den inkomstkälla, varur inkomsten härflutit, möta svårigheter att hänföra huvudmannens inkomst till någon av de i KL angivna inkomstkällorna.

Inkomst av annan fastighet än jordbruksfastighet

Enligt 24 §, 1 mom., KL hänföres till intäkt av annan fastighet — där ej annat föränledes av vad i 24 § stadgas angående fastighet, som helt eller delvis använts i ägarens egen rörelse,¹⁹⁸ samt angående enfamiljs- och tvåfamiljsfastighet samt vissa andra fastigheter — vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom annan fastighet, kommit ägaren till godo.

Har fastigheten helt eller delvis använts i ägarens egen rörelse, skall intäkt genom nyttjande av fastigheten till den del, som sålunda använts, räknas till intäkt av rörelsen.¹⁹⁹ Beträffande denna intäkt kommer således att gälla vad ovan sagts om intäkt av rörelse.

I fråga om enfamiljs- och tvåfamiljsfastigheter etc skall intäkten — alltjämt utgörande intäkt av annan fastighet — beräknas enligt schablonmässiga grunder, men det är fortfarande endast fastighetens ägare som skattskyldigheten härför kan åvila.

¹⁹⁷ R. 1935, ref. 59.

¹⁹⁸ Även om så ej är fallet skall dock intäkt av fastighet, som ägts av inländsk livförsäkringsanstalt, i allmänhet hänföras till intäkt av rörelse. Se 30 §, 2 mom., KL, vartill 24 §, andra stycket, hänvisar.

¹⁹⁹ Se följande stadganden i KL: 24 §, 1 mom., andra stycket; punkt 1 anv. till 24 §; 29 §, 4 mom.; punkt 1 anv. till 29 §.

Beträffande inkomst av annan fastighet är det således endast hos fastighetens ägare som inkomst ur sådan inkomstkälla kan beskattas. Om annan än fastighetens ägare åtnjuter inkomsten av annan fastighet, blir denna inkomst aldrig att för inkomsttagaren taxeras såsom inkomst av annan fastighet.

När annan fastighet äges av bulvan men disponeras av huvudmannen, kan följaktligen icke ifrågakomma att beskatta huvudmannen — när han, på sätt här förutsättes, omedelbart åtnjuter avkastningen av fastigheten — för inkomst av annan fastighet. Att huvudmannen likvisst bör beskattas för den åtnjutna inkomsten är tydligt, men frågan blir då, till vilken inkomstkälla denna inkomst kan hänföras.

Eberstein har ett allmänt hållet uttalande rörande sådana fall, då brukare (hyresman) åtnjuter intäkt av annan fastighet, vartill han icke varit ägare. Enligt detta uttalande blir brukarens (hyresmannens) intäkt att hänföra under inkomst aningen av rörelse eller av tillfällig verksamhet.²⁰⁰ Någon motivering till vad sålunda uttalats har *Eberstein* icke lämnat. Emellertid synes tydligt, att till de av *Eberstein* avsedda fallen höra också sådana, där en huvudman disponerar över och åtnjuter intäkt av annan fastighet som tillhör bulvan.

Ett rättsfall föreligger rörande hyresgästs beskattning för inkomst, förvärvat genom uthyrning av en av honom förhyrd fastighet, och däri har hyresgästen ifråga beskattats för sagda inkomst såsom för inkomst av rörelse. Med hänsyn till de omständigheter, varunder hyreskontraktet med fastighetens ägare tillkommit, och till det sätt, varå detta kontrakt avfattats, synes i nu berörda fall ha varit fråga om ett bulvanförhållande.

K hade i juli 1942 försålt en honom tillhörig hyresfastighet i Vänersborg till sina fem barn. I samband med denna försäljning av fastigheten hade K förhyrt samma fastighet för en tid av 2 1/2 år, därvid tillika stadgats att om icke K uppsade hyreskontraktet sex månader före hyrestidens utgång skulle kontraktet förlängas för en tid av 2 år för varje gång uppsägning icke skett. K ägde disponera fastigheten på sätt han själv fann för gott och ägde rätt att vidtaga de förändringar han ansåge behövlige för fastighetens utnyttjande och att utan barnens hörande uthyra fastigheten helt eller delvis till tredje man. K ålåg att ombesörja och bekosta de reparationer och det underhåll av fastigheten, han ansåge erforderliga, samt att bestrida alla omkostnader för fastigheten ävensom därå belöpande skatter och avgifter. Hyra för fastigheten skulle utgå med ett belopp av 4.000 kr per år, men K ägde å detta belopp avräkna vad han enligt förenämnda bestämmelser utgjort, dock högst intill hyrans belopp. Summan av fastighetsskatten och övriga omkostnader synes ha överstigit hyresbeloppet, 4.000 kr, varför i realiteten ingen hyra erlagts av K.

I K:s år 1944 avgivna deklaration hade han såsom intäkt av annan fastighet redovisat vad han uppburit från fastigheten. Avdrag hade skett för vissa omkostnader (besiktning av hiss och nytt järnstaket) med tillhopa 892 kr, varjämte vid taxeringen till kommunal inkomstskatt procentavdrag verkstälts med 7.500 kr. Prövningsnämnden godtog inkomstens redovisning såsom inkomst av annan fastighet men förvägrade K avdrag för berörda omkostnader, 892 kr, och medgav ej heller det begärda procentavdraget. Kammarrätten fann icke skäl göra ändring i prövningsnämndens beslut.

Regeringsrätten fann väl att K, vid det förhållande att han under beskattningsåret ej varit ägare av fastigheten, icke ägde i förvärvskällan annan fastighet tillgodonjuta avdrag för de i målet avsedda utgifterna för fastigheten, sammanlagt uppgående till 892 kr. Med

²⁰⁰ *Eberstein*, Skatt till stat och kommun, del I, Stockholm 1929, sid. 213.

hänsyn till vad därom blivit upplyst i målet finge emellertid K:s verksamhet beträffande fastigheten ifråga betraktas såsom av honom bedriven rörelse. Då vid beräkningen av nettointäkten av denna rörelse berörda utgifter finge anses avdragsgilla, medgavs avdrag för beloppet 892 kr. K:s yrkande om procentavdrag fann regeringsrätten ej kunna vinna bifall.²⁰¹

I detta rättsfall har alltså regeringsrätten anslutit sig till den av Eberstein uttalade uppfattningen, i det att K:s inkomst av den förhyrda fastigheten — vilken inkomst uppenbarligen icke kunde hänföras till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet — ansetts utgöra inkomst av rörelse.²⁰² I målet var också fråga om en av K stadigvarande bedriven självständig verksamhet i förvärvssyfte, tydligen bestående i fastighetsförvaltning.

Ett par andra rättsfall, vilka ej avse bulvanförhållanden, synas jämväl böra i detta sammanhang uppmärksammas, enär även däri var fråga om fall, då inkomst av annan fastighet åtnjötts av annan än den som var fastighetens ägare.

Genom gåvobrev hade bestämts att hustru G, som var bosatt i Oscars församling i Stockholm, skulle under sin livstid åtnjuta och uppbära all avkastning av en i Katarina församling i Stockholm belägen hyresfastighet. Äganderätten till denna fastighet hade däremot tilllagts G:s två barn. I sin år 1953 avgivna deklaration upptog G visst belopp såsom nettointäkt av fastigheten. Därvid hade G tillgodofört sig avdrag dels för värdeminskning å byggnader och inventarier och dels, under allmänna avdrag, för fastighetsskatt enligt 1952 års taxering; denna skatt hade påförts G. Vidare hade G yrkat att vid taxeringen till kommunal inkomstskatt erhålla procentavdrag.

Taxeringsnämnden i Oscars församling, där G var bosatt, ansåg avkastningen av fastigheten ha för G utgjort inkomst av tjänst (livränta) samt förvägrade G det begärda värdeminskingsavdraget; avkastningen av fastigheten, vilken avkastning alltså taxerades såsom inkomst av tjänst, beräknades utgöra hennes i deklarationen uppgivna nettointäkt av fastigheten med tillägg av det belopp varmed värdeminskingsavdrag verkställts. Vidare förvägrades G det yrkade procentavdraget. Däremot medgavs avdrag för fastighetsskatten. — Beträffande ettvar av de två barnen, i vilkas deklarationer icke upptagits någon inkomst av fastigheten, hade nämnden — vid det förhållande att barnet var ägare till hälften av fastigheten — ansett underskott ha uppkommit å inkomstkällan annan fastighet med belopp, motsvarande hälften av det avdrag för värdeminskning å byggnader och inventarier som ansetts böra medgivas; för detta underskott medgavs avdrag från i deklarationen uppgiven inkomst.

Över taxeringarna anförda besvär avslog av prövningsnämnden.

Sedan besvär anförts över prövningsnämndens beslut uttalade kammarrätten i huvudsak följande: Enär G icke varit ägare till ifrågavarande fastighet eller i beskattningshänseende därmed likställd vore hennes inkomst av fastigheten icke att anse såsom inkomst av annan fastighet. G:s verksamhet beträffande fastigheten finge fastmera betraktas såsom av henne bedriven rörelse. Vid det förhållande att avdrag för värdeminskning å fastighetens byggnader och däri ingående inventarier endast finge åtnjutas av dess ägare men den för fastigheten utgående fastighetsskatten erlagts av G, finge nettointäkten av rörelsen beräknas till det av prövningsnämnden såsom nettointäkt av fastigheten upptagna beloppet, minskat med den erlagda fastighetsskatten. G:s yrkande om procentavdrag kunde icke lagligen bifallas. På grund härav och då G vid taxeringen till statlig inkomstskatt redan kommit i åtnjutande

²⁰¹ R. 1949, ref. 48, samt SvSkT 1950, rf, sid. 69. — Jfr R. 1953, not. 319.

²⁰² I årsboken har också, under rubriken till ifrågavarande rättsfall, hänvisning skett till Eberstein, a. a., sid. 213.

av avdrag för den erlagda fastighetsskatten nedsattes endast taxeringarna till kommunal inkomstskatt. Den del av taxeringen till kommunal inkomstskatt, som hänförde sig till ifrågasvarande rörelse, skulle överföras från Oscars församling till Katarina församling (där fastigheten var belägen). — En ledamot av kammarrätten var skiljaktig och ansåg den inkomst, G åtnjutit på grund av ovannämnda gåvobrev, ha utgjort sådan periodisk intäkt, som omförmäles i 31 § KL, varför G:s för kommunal inkomstskatt beskattningsbara inkomst bort i sin helhet tagas till beskattning i Oscars församling.

Beträffande barnens taxeringar fann kammarrätten icke skäl göra annan ändring i prövningsnämndens beslut än att underskotten vid barnens taxeringar för kommunal inkomstskatt minskades med beloppet av den fastighetsskatt för barnens andelar i fastigheten, som guldits av G, i följd varav barnens taxeringar till kommunal inkomstskatt höjdes med motsvarande belopp.

Regeringsrätten, varest G anförde besvär, fann hennes underdåniga talan ej föranleda ändring i kammarrättens utslag.²⁰³

Även i detta fall var fråga om beskattning av person, vilken åtnjutit avkastning av en fastighet som tillhört annan, och även i detta fall beskattades den, som åtnjöt avkastningen, för inkomst av rörelse. Denna rörelse har till synes ansetts bestå i fastighetsförvaltning. Formuleringen av regeringsrättens utslag ger visserligen vid handen att kammarrättens avgörande befunnits i något avseende felaktigt, ehuru denna felaktighet ej kunnat rättas i anledning av G:s besvär. Den åsyftade felaktigheten kan dock ej gärna ha bestått däri, att inkomsten av kammarrätten hänförs till inkomstkällan rörelse; detta var ju i överensstämmelse med regeringsrättens ståndpunkt i nyss åberopade R. 1949, ref. 48. Däremot torde ha åsyftats kammarrättens åtgärd att överflytta den del av taxeringen till kommunal inkomstskatt, som hänförde sig till ifrågasvarande rörelse, från G:s hemortsförsamling till den församling, där fastigheten var belägen. Den rörelse, som består i förvaltning av fastighet, lär icke vara sådan att ett fast driftställe kan anses förefinnas i den kommun eller församling, där den förvaltade fastigheten är belägen.²⁰⁴

Märta A och hennes sedermera avlidna moder hade genom fyra gåvobrev, dagtecknade i januari 1939, till Märtas två barn, Nils och Kerstin, bortgivit en hyresfastighet i Stockholm på villkor bl a att vardera givaren under sin livstid skulle åtnjuta halva avkastningen av fastigheten samt att Märta skulle efter hennes moders död, så länge Märta levde, ensam uppbära hela avkastningen. I enlighet härmed hade Märta under beskattningsåret 1952 förvalt fastigheten och åtnjutit hela avkastningen därav.

I en år 1953 i Märtas hemortskommun *Djursholm* avgiven deklaration upptog Märta till taxering för statlig men icke för kommunal inkomstskatt nettointäkt av nämnda fastighet med 14.791 kr. Vid beräkning av nettointäkten hade Märta tillgodogjort sig avdrag för bl a värdeminskning å byggnader och däri ingående inventarier med 4.758 kr. Under rubriken "Allmänna avdrag" tillgodoförde sig Märta avdrag för å fastigheten belöpande fastighetsskatt med 3.895 kr. — I en av Märta samma år i *Stockholm* avgiven deklaration, avseende taxering för kommunal inkomstskatt, upptog Märta nettointäkten av fastigheten till

²⁰³ R. 1958, not. 632, och SvSkT 1955, sid. 38. Jfr R. 1958, not. 630, 631.

²⁰⁴ *Bratt* har emellertid ansett att regeringsrätten med här ifrågasvarande formulering velat ange att G bort beskattas, icke för inkomst av rörelse utan för inkomst av tjänst i form av "sådan periodisk intäkt som omförmäles i 31 § KL". (SvSkT 1959, sid. 190.) Denna uppfattning kan dock näppeligen vara riktig. Beklagligt är emellertid att regeringsrätten nyttjat en formulering, vars egentliga innebörd är oklar. — I förbigående må anmärkas att *Bratt* i förevarande sammanhang råkat hänvisa till R. 1958, not. 630, i stället för rätteligen till R. 1958, not. 632. Beträffande *Bratts* ståndpunkt, se i övrigt SvSkT 1957, sid. 299 o. f. samt 1958, sid. 144 o. f.

nyssnämnda belopp, 14.791 kr, samt tillgodoförde sig procentavdrag med 46.250 kr, i följd varav någon till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst icke återstod. — Barnen Nils och Kerstin upptogo i sina deklamationer icke någon inkomst av fastigheten.

Prövningsnämnden för Stockholms län ansåg Märta skola för fastighetens avkastning beskattas i Djursholm såsom för inkomst av tjänst och beräknade denna inkomst till 15.654 kr, därvid prövningsnämnden icke medgivit värdeminskingsavdraget, 4.758 kr men beviljat avdraget för fastighetsskatten, 3.895 kr. *Stockholms stads prövningsnämnd* undanröjde Märta åsatt taxering till kommunal inkomstskatt, avseende avkastningen av berörda fastighet. Denna prövningsnämnd fann vidare beträffande ettvar av barnen att detta såsom ägare till hälften av fastigheten haft inkomst därav med 1.947 kr, motsvarande hälften av den fastighetsskatt för fastigheten, som erlagts av Märta, samt medgav avdrag för värdeminskning å fastighetens byggnader och däri ingående inventarier med $\left(\frac{4.758}{2} =\right)$ 2.379 kr. I enlighet härmed tillgodofördes ettvar av barnen avdrag för underskott å dess del av fastigheten med $(2.379 - 1.947 =)$ 432 kr.

Hos kammarrätten yrkade Märta att hennes taxering måtte bestämmas i enlighet med hennes deklamationer, medan Nils och Kerstin var för sig yrkade att — därest Märta talan att hon måtte beskattas som om hon vore ägare av fastigheten icke vunne bifall — erhålla avdrag för periodiskt understöd till Märta. Kammarrätten fann icke skäl att beträffande någondera klaganden göra ändring i prövningsnämndernas beslut samt lämnade därvid beträffande Märta taxering, så vitt nu är i fråga, följande motivering: Med hänsyn till innehållet i 64 § och 13 § KL (i dess dåvarande lydelse) kunde Märta vid inkomsttaxeringen ej anses såsom ägare till fastigheten eller i ägares ställe skattskyldig. Märta vore förty icke i dylik egenskap skattskyldig för inkomst av ifrågavarande fastighet. Under sådana omständigheter måste den av Märta uppburna avkastningen, vilken åtnjutits på grund av i förberörda gåvobrev stipulerat villkor, antagas ha utgjort en Märta tillkommande livränta, som på sätt skett borde hänföras till inkomst av tjänst och tagas till beskattning i Märta hemortskommun (Djursholm). Någon erinran mot beräkningen av avkastningen hade icke framställts.

Sedan såväl Märta som Nils och Kerstin fullföljt talan, yttrade regeringsrätten så vitt nu är i fråga:

Beträffande Märta: Såvitt av handlingarna framgår hade Märta under beskattningsåret nyttjanderätten till fastigheten och tillkom äganderätten hennes barn. Vid beskattning av Märta inkomst av nyttjanderätten kan därför och då nyttjanderätten ej är av beskaffenhet att beträffande inkomsttaxeringen skola likställas med äganderätt icke beviljas vare sig berörda värdeminskingsavdrag eller sk procentavdrag... Vid nu nämnda förhållanden finner regeringsrätten besvären ej föranleda ändring i det slut, vartill kammarrätten kommit i målet.

Beträffande Nils och Kerstin: Enär vad Märta uppburit av fastighetens avkastning icke till någon del utgjort periodiskt understöd från klaganden, ty och som ej heller i övrigt förebragts skäl för nedsättning av taxeringen, lämnar regeringsrätten besvären utan bifall.²⁰⁵

Regeringsrätten har i dessa mål ej direkt tagit ståndpunkt till frågan om den inkomstkälla, vartill Märta inkomst varit att hänföra. Av utslaget formulering i det mål, som avsåg Märta taxering, får dock anses framgå att regeringsrätten icke ansett att inkomsten, på sätt kammarrätten antagit, varit hänförlig till inkomstkällan tjänst (livränta); regeringsrätten fastställde ju endast det slut, vartill kammar-

²⁰⁵ R. 1962, not. 472 (Märta), 473 (Nils), 474 (Kerstin), SvSkT 1963, rf, sid. 4, Skattenytt 1962, sid. 361, Taxeringsnämnden 1962, sid. 93, GRS.

rätten kommit, och tog således avstånd från kammarrättens motivering. Av regeringsrättens utslag i målen angående Nils och Kerstin framgår även att inkomsten ifråga icke till någon del ansetts ha utgjort ett av dem utgivet periodiskt understöd. Att regeringsrätten skulle ha ansett Märtas inkomst utgöra inkomst av annan fastighet måste vara uteslutet eftersom Märta, såsom regeringsrätten framhåller, varken varit ägare av fastigheten eller likställd med sådan ägare. Regeringsrätten måste då, i likhet med vad i tidigare mål varit fallet, ha ansett att fråga varit om inkomst av rörelse (i form av fastighetsförvaltning), ehuru regeringsrätten ansett sig sakna anledning att göra något uttalande härom.²⁰⁶ — Att inkomsten i sin helhet tagits till beskattning i Märtas hemortskommun innebär tydligenvis att något fast driftställe ej ansetts vara för handen i den kommun där fastigheten var belägen.

De anförda rättsfallen synas ge vid handen hur huvudmannen bör beskattas i här avsedda bulvanfall, d v s då huvudmannen omedelbart uppburit inkomsten av sådan hyresfastighet, vartill icke han utan bulvanen varit ägare. Huvudmannen bör då kunna beskattas för inkomst av rörelse, närmare bestämt för inkomst av sådan rörelse som bestått i fastighetsförvaltning. Att huvudmannen därvid ej får åtnjuta avdrag för garantibelopp för fastigheten (procentavdrag) eller avdrag för värdeminskning å byggnad och däri ingående inventarier är givet, då dessa avdrag endast tillkomma fastighetens ägare eller därmed likställd.

Därest bulvanförhållandet icke avser hyresfastighet utan i stället avser enfamiljs- eller tvåfamiljsfastighet — något som endast undantagsvis torde förekomma — utgöres huvudmannens inkomst av hyresvärdet å den enfamiljs- eller tvåfamiljsfastighet som han disponerar. Att rubricera denna huvudmannens inkomst såsom inkomst av rörelse synes i dylikt fall icke kunna ifrågakomma. Den enda tänkbara möjligheten att i detta fall beskatta huvudmannen för värdet av nyttjanderätten synes vara att betrakta denna såsom ett honom lämnat periodiskt understöd eller såsom en därmed jämförlig periodisk intäkt.

En sådan beskattning kan visserligen synas strida mot den ståndpunkt, regeringsrätten intagit i ovan återgivna rättsfall R. 1962, not. 472. Däri föreliggande situation var dock ej densamma som i det nu avsedda fallet, vadan här ifrågasatta beskattning ej kan sägas stå i direkt strid med avgörandet i berörda rättsfall. Anser man sig i förevarande fall ej kunna beskatta huvudmannen för åtnjuten periodisk intäkt, lärers någon beskattning av honom ej kunna genomföras med mindre fiktio- ner tillgripas.

Om åter huvudmannen beskattas för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, blir givetvis en följd att bulvanen i regel bör äga rätt till avdrag för motsvarande belopp jämlikt 46 § 2 mom., första stycket, 1) KL.

Inkomst genom realisationsvinst

Såsom realisationsvinst betecknas vinst å icke yrkesmässig avyttring, 35 §, 1 mom., tredje stycket, KL. Självfallet kan skattskyldighet för sådan vinst endast åvila den som varit ägare av det avyttrade.

²⁰⁶ Jfr den kommentar till ifrågavarande rättsfall som återfinnes i SvSkT 1963, rf, sid. 5, Skattenytt 1962, sid. 362, Taxeringsnämnden 1962, sid. 94.

När fråga är om bulvanförhållanden beträffande realisationsvinst måste, så som bulvanbegreppet här uppfattats, bulvanen ha varit ägare av den egendom eller den rättighet, som blivit avyttrad. I regel torde det även vara bulvanen som uppbär realisationsvinsten. Här förutsättes emellertid att den realisationsvinst, som uppstått vid avyttringen, icke åtnjutits av bulvanen utan i stället omedelbart åtnjutits av huvudmannen. Att huvudmannen då borde beskattas för vad han sålunda uppburit är tydligt, men lika tydligt är, att han icke kan beskattas för inkomst genom realisationsvinst, eftersom han icke varit ägare av den avyttrade egendomen. Här blir alltså frågan, till vilken annan inkomstkälla eller förvärvskälla som huvudmannens inkomst kan hänföras.

Ovan ha anförts ett par rättsfall, R. 1953, not. 88, och R. 1968, not. 702,²⁰⁷ däri uppkommen realisationsvinst åtnjutits av huvudmannen ehuru bulvanen varit ägare av den avyttrade egendomen. Rättsfallen utvisa dock endast att bulvanen befriats från skattskyldighet för realisationsvinsten; hur man i dessa fall förfarit i fråga om huvudmannens beskattning är icke upplyst. Vad angår R. 1968, not. 702, förhöll sig emellertid så, att beskattningsdomstolarna ansett bulvanens förvärv av däri avsedda — och sedermera avyttrade — tomträtt sakna giltighet i skatterättsligt hänseende. Härav torde följa att, om även huvudmannens beskattning varit föremål för prövning, huvudmannen skulle ha beskattats för ifrågavarande realisationsvinst. Då bulvanen ansågs icke ha förvärvat äganderätten till tomträtten, måste ju äganderätten därtill ha ansetts alltjämt tillkomma hans fångesman, vilken i detta fall var huvudman i bulvanförhållandet.²⁰⁸

Givetvis kan i fall av nu berört slag en beskattning av huvudmannen ernås, därast man, på sätt beskattningsdomstolarna förfarit, anser sig kunna bortse från bulvanens äganderätt till det avyttrade samt betraktar huvudmannen såsom den som i beskattningshänseende skall anses vara ägare därav. En annan tänkbar möjlighet är måhända att anse här endast föreligga ett av bulvanen å huvudmannens vägnar utfört uppdrag, för vars fullgörande bulvanen haft att i eget namn med av huvudmannen tillhandahållna medel förvärva viss egendom samt att sedan avyttra eller låta avyttra egendomen och därvid låta köpeskillingen uppbäras av huvudmannen. Med denna utgångspunkt skulle huvudmannen, där realisationsvinst uppstått, kunna tänkas bli beskattad för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (av annat slag än realisationsvinst) eller eventuellt för inkomst av rörelse. Till intäkt av rörelse torde det av huvudmannen uppburna beloppet kunna tänkas hänförligt därest huvudmannen i nu berörda fall själv drivit rörelse, omfattande yrkesmässig avyttring av sådan egendom, som här är i fråga.

Anser man sig icke kunna framgå på någon av de vägar, som nu antytts, lär

²⁰⁷ Se under kap. 4, § 3, II, B, 2).

²⁰⁸ Denne huvudman var emellertid i sin tur bulvan för en fysisk person, och en särskild fråga, som ej här skall behandlas, blir då huruvida — med den ståndpunkt beskattningsdomstolarna intagit — denna fysiske person skolat i sista hand anses såsom ägare av tomträtten och således skattskyldig för realisationsvinsten.

en beskattning av huvudmannen icke kunna genomföras med mindre fiktioner av ett eller annat slag tillgripas.

C. Inkomsten har genom bulvanen kommit huvudmannen till godo

Den här avsedda situationen är en sådan, då bulvanen själv åtnjuter inkomsten ur inkomstkällan men sedan å huvudmannen överfört motsvarande belopp eller del därav.

I detta, liksom i ett tidigare behandlat fall,²⁰⁹ kan tänkas *dels* att huvudmannen, därest han äger fordran å bulvanen, beskattas för vad han uppburit såsom för ränta å denna fordran, och *dels*, om huvudmannen något så när regelbundet erhåller ifrågavarande belopp av bulvanen, att huvudmannen beskattas för uppburet periodiskt understöd eller för därmed jämförlig periodisk intäkt.

Beträffande de olika slag av inkomst, varom i detta avsnitt är fråga, torde i övrigt kunna uttalas följande.

I fråga om inkomst av jordbruksfastighet, av annan fastighet och av rörelse kan läget vara sådant att huvudmannen, som ju disponerat över fastigheten eller rörelsen, kan anses ha genom det uppburna beloppet erhållit ersättning (avlöning) för den befattning han tagit med fastigheten eller rörelsen.

När fråga är om realisationsvinst, där alltså i regel en enstaka transaktion ägt rum, blir alltså besvärligare att motivera huvudmannens beskattning. Om periodiskt understöd eller annan periodisk intäkt kan då ej vara tal och knappast heller om räntegottgörelse. Liksom i det i föregående avsnitt behandlade fallet torde en beskattning av huvudmannen ofta ej kunna genomföras med mindre avvikelser ske från civilrättens regler, antingen i så måtto, att man anser huvudmannen och ej bulvanen ha varit ägare till den avyttrade egendomen, eller så, att man tillgriper fiktioner.

Därest bulvanen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, vari huvudmannen är delägare, kan givetvis huvudmannen vid samtliga här avsedda inkomstslag i sista hand, om ej annan inkomstkälla ifrågakommer, beskattas för uppburen utdelning från bulvanföretaget eller bulvanföreningen.²¹⁰

²⁰⁹ Ovan under kap. 4, § 2, III, B, 2).

²¹⁰ Jfr kap. 4, § 2, III, B, 1) och § 3, III, B, 1).