

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 6 1986

Prövning av bakomliggande fång vid realisationsvinstbeskattning

(RÅ 1984 1:81) ¹

av f. regeringsrådet Gustaf Petrén

Enligt 35 § 1 mom KL i dess lydelse vid 1979 års taxering hänfördes till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet vinst genom icke yrkesmässig avyttring, s k realisationsvinst, allt i den omfattning som angavs i paragrafens följande 2—4 mom. De nämnda momenten handlade, 2 mom om avyttring av fastighet, 3 mom om avyttring av aktie eller andel i vissa juridiska personer m fl liknande värdepapper och 4 mom om avyttring av annan egendom än som avses i de båda tidigare momenten. Bostadsrätt var sådan annan egendom vid 1979 års taxering; se numera 35 § 3 a mom KL. Paragrafen är i övrigt i princip oförändrad i nuvarande lydelse såvitt gäller de frågor som här diskuteras.

Av bestämmelsens avfattning kan utläsas att det är den som erhållit vinsten som är skattskyldig. Normalt är det den som avyttrat egendomen, d v s säljaren. Det är denne som erhållit köpeskillingen för den avyttrade egendomen och därmed gjort vinsten som stärker hans skatteförmåga. Det allmänna kan sägas ha ett latent anspråk på andel i den vinst säljaren gör genom avyttringen.

Realisationsvinsten är skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset sedan från intäkten vid försäljningen även avdrag gjorts för omkostnader

¹Rättsfallet refererat i SN 1986 s 226.

m m enligt 36 § KL. Hur stor del av realisationsvinsten som är skattepliktig bestäms, utom beträffande vinst av fastighet, med hänsyn bl a till den tid egendomen innehafts.

En förutsättning för att skatteplikt skall inträda vid avyttring av "annan egendom" är att den skattskyldige, d v s säljaren, förvärvat egendomen genom köp, byte eller därmed jämförligt fång; se 35 § 4 mom KL. Vid försäljning av en gåva uppstår således ej omedelbart skatteplikt men man skall, när det är fråga om en gåva eller egendom som erhållits genom annat benefikt fång, gå tillbaka till givarens fång. Har givaren i sin tur förvärvat den sedermera bortgivna egendomen genom köp, byte eller därmed jämförligt fång skall frågan om skatteplikt föreligger bedömas med hänsyn till detta tidigare fång.

Innebörden av dessa regler är att man måste vid avgörande av frågan om skatteplikt föreligger liksom senare vid beräkning av vinstens storlek ingå i prövning av arten av det fång varigenom säljaren och ev även hans fångesman förvärvat fastigheten. Regeringsrätten erinrar härom i sin dom i målet RÅ 1984 1:81. I målet var fråga om en bostadsrätt som hustrun Ulla förvärvat från sin make Krister. Bostadsrätten hade förvärvats av Ulla genom benefika överlåtelse som Krister företagit med stöd av 8 kap 3 § giftermålsbalken. Regeringsrätten säger i sin dom att Ullas förvärv måste i målet prövas från sakrättslig synpunkt. Vad det gäller är hur långt denna sakrättsliga prövning av fången skall gå i skattesammanhang.

Överlåtelse enligt bestämmelsen i 8 kap 3 § giftermålsbalken är begränsad till att gälla egendom till ett värde av högst 5 000 kronor om året. I vårt fall hade bostadsrätten övergått till Ulla genom två överlåtelse, en 1977 och en 1978. Vid värderingen av bostadsrätten hade makarna tillämpat reglerna i 4 § lagen om statlig förmögenhetsskatt och funnit varje överlåtelse avse ett värde av 3 900 kronor. Om värderingsreglerna i 23 § lagen om arvsskatt och gåvoskatt i stället följts hade man, såvitt framgår av domarna i målet, kommit fram till att vid varje tillfälle egendom till ett värde av 15 000 kronor överlätts. Ulla sålde senare under 1978 bostadsrätten för 50 000 kronor till tredje man.

Nu ifrågasatte ingen överlåtelseernas giltighet. Alla berörda parter godtog Kristers överlåtelse av bostadsrätten till Ulla. Bostadsrättsföreningen hade således antecknat Ulla som innehavare av den. Vid avyttringen var det Ulla som försålde bostadsrätten till köparen och något tvekan om att det var Ulla som var säljare förekom ej. Ulla mottog också köpeskillingen som hon synes ha omedelbart investerat i en fastighet som hon förvärvade å annan ort och till vilken familjen senare flyttade.

Frågan i målet gäller huruvida beskattningsmyndigheterna har att i samband med taxering till inkomstskatt av realisationsvinst ex officio granska giltigheten av de fång genom vilka säljaren förvärvat egendomen, oaktat dessa

inte från något håll blivit ifrågasatta i det verkliga skeendet. Regeringsrätten säger härom i sin dom att Ullas fång skall prövas från sakrättslig synpunkt. Regeringsrätten har härefter utifrån de uppgifter som varit tillgängliga i skattemålet ingått på en civilrättslig prövning av giltigheten av de överlåtelser som mannen gjort till hustrun med stöd av 8 kap 3 § giftermålsbalken. Regeringsrätten har därvid måst ta ställning till den för regeringsrätten främmande frågan efter vilka grunder den egendom som enligt detta lagrum överlättes från en make till en annan skall värderas. Någon lagregel finns inte därom. Efter en sådan prövning underkänner regeringsrätten fången, såvitt gäller den del av egendomen vars värde överstiger 5 000 kronor + 5 000 kronor. Regeringsrätten finner bostadsrätten ha haft ett värde av 30 000 kronor vid överlåtelsetillfällena. Överlåtelserna kan inte anses ha vid vardera tillfället gällt mer än $\frac{5\,000}{30\,000}$ av bostadsrätten, d v s tillhoppa 1/3 av bostadsrätten. I strid med den verklighet som förevarit kommer regeringsrätten fram till att, eftersom Ulla endast ägt 1/3 av bostadsrätten, hon inte kan ha avyttrat mer än denna andel av bostadsrätten. Regeringsrätten godtar visserligen att hela bostadsrätten försålts men utpekar Krister, som regeringsrätten anser alltså ha varit ägare till 2/3 av bostadsrätten, som säljare av denna andel.

Den naturliga konklusionen av regeringsrättens prövning av fången hade väl varit att Ulla ej kunnat avyttra mera än hon ägt och att den köpeskilling hon ostridigt erhållit blir betalning för endast hennes del av bostadsrätten. Bostadsrätten i övrigt skulle Krister anses ha kvar då han inte försålt sin andel. Ulla får då med denna sakrättsliga prövning av hennes fång vid realisationsvinstberäkningen endast tillgodoräkna sig vad Krister erlagt för den del av bostadsrätten som Ulla anses ha sålt. Köparen av bostadsrätten har av alla berörda parter ansetts ha förvärvat hela bostadsrätten och torde efter köpet ha disponerat över den som ägare. Vad Krister skulle gjort med de 2/3 han enligt regeringsrättens sakrättsliga prövning alltså ägt är en öppen fråga. Det blir nästan alltid sådana konstiga resultat då man vid den skatterättsliga bedömningen frångår den civilrättsliga verklighet som genomförts och godtagits av alla berörda.

Hade regeringsrätten nöjt sig med att underkänna delar av Ullas fång, hade diskussionen kunnat inskränkas till att gälla frågan om taxeringsnämnd vid bedömning av realisationsvinstfrågor verkligen skall gå in i och pröva den sakrättsliga giltigheten av de fång som blir aktuella i ärendet och därefter taxera de skattskyldiga efter sin bedömning av de aktuella fångens giltighet, alldeles oavsett att dessa icke på något sätt ifrågasatts av dem som har att bära rättsföljderna av transaktionerna i civilrättsligt hänseende.

Nu stannade emellertid inte regeringsrätten vid sin bedömning att Ulla sålt blott en tredjedel av bostadsrätten. I strid med verkligheten gör regeringsrätten det påståendet att genom avyttringen Krister också sålt sin andel av bostadsrätten och att han vid denna försäljning, som inte förekommit i sinnevärld-

den, mottagit en motsvarande del av köpeskillingen för vilken han är skattskyldig. Denna konstruktion är enligt min mening lagstridig. De redovisade bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst bygger på att den som uppburit köpeskillingen för det avyttrade godset skall taxeras för den del av vinsten som är skattepliktig. I vårt fall finns inget som tyder på att Krister skulle ha erhållit någon del av köpeskillingen. Som ovan nämnts pekar de faktiska uppgifter som finns i målet på att Ulla, som tagit mot köpeskillingen, investerat denna i köp av villafastighet. Inte heller finns grund att anta att Krister uppdragit åt Ulla att sälja även hans andel. Eftersom han först genom skattemyndigheternas påståenden långt i efterhand haft anledning tro att han vid tiden för avyttringen alltså varit ägare till någon del av bostadsrätten, har han vid försäljningstillfället saknat all anledning att lämna Ulla något sådant uppdrag.

Rättsfallet har refererats i RÅ. I rubriken anges som prejudikatämne endast att frågan om giltighet av säljarens fång skall prövas vid beskattning av realisationsvinst.

Däremot sägs ingenting i rubriken om att man i samband med realisationsvinstbeskattning kan beskatta andra än dem som erhållit köpeskillingen. Den omständigheten att i detta fall fråga var om två makar saknar betydelse. Man äger inte beskatta den ena makens inkomst hos den andra utan att lagen ger direkt stöd för sådana överföringar. Vad gäller realisationsvinst finns icke någon sådan regel som tillåter att den realisationsvinst ena maken kan ha gjort får beskattas hos den andre.

Detta regeringsrättsavgörande framstår som än mera märkligt om man överför den princip som domstolen knäsatte att användas också vid beskattning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet. I 35 § 2 mom KL som handlar härom finns samma regel att, om säljaren förvärvat den sålda fastigheten genom ett benefikt fång, fastigheten skall anses förvärvat genom det onerösa fång som skett närmast dessförinnan. Låt oss anta att en jordbruksfastighet överlätts genom ett benefikt fång till en mottagare som får lagfart på fastigheten men sedan avyttrar den. När realisationsvinsten skall beräknas, lyckas taxeringsnämnden klarlägga att det varit något fel med gåvan och att lagfart beviljats av misstag. Gåvomottagaren skall då skatterättsligt inte anses vara ägare av gåvan. Visserligen har han mottagit köpeskillingen av den, till vilken han avyttrat fastigheten, men den ursprunglige gåvogivaren som över huvud inte har haft med försäljningen att göra och som inte mottagit någon del av köpeskillingen skall beskattas för denna för hans del helt fiktiva realisationsvinst. Exemplet kan mångfaldigas. De fång taxeringsnämnderna enligt regeringsrättens nya praxis skall civilrättsligt granska ligger ju i många fall långt tillbaka i tiden, ofta flera decennier. Under mellantiden har fång inte angripits utan ansetts giltigt. Plötsligt skall det underkännas av en

taxeringsnämnd på grundval av en utredning, som sker i skatteärendet utan medverkan av dem, som varit parter i den granskade rättshandlingen.

I domen säger regeringsrätten uttryckligen att taxeringen inte skall ske efter vad som verkligen skett utan "Mot angivna bakgrund får vid den skattemässiga bedömningen . . . så anses som . . ." och därpå följer en beskrivning av ett helt fingerat förlopp. I detta kan enligt regeringsrätten som skattskyldiga införas personer vilka överhuvud icke tagit del i den avyttring vars ekonomiska konsekvenser behandlas i taxeringsärendet. Hisnande konsekvenser öppnar sig.

Tidigare erfarenheter av att regeringsrätten slagit in på ny praxis vid sidan av lagen är inte särskilt gynnsamma. I ett begripligt rättvisenit införde regeringsrätten exempelvis genom sin praxis den s k byggmästarsmittan. Denna praxis drevs av konsekvenshänsyn vidare och vidare tills resultaten blev ur rättvisesynpunkt helt oacceptabla. Lagstiftaren fick då ingripa och i lag lägga fast rimliga grundsatser, som rättade till det värsta. Det här diskuterade rättsfallet kan befaras vara inledningen till en praxis som, om den förs konsekvent vidare, snart måste framstå som tokenskap. Det är omöjligt att förutse var man hamnar, om taxeringsmyndigheterna skall i varje realisationsvinstärende göra en självständig bedömning av giltigheten av de fång som blir aktuella vad gäller frågan om huruvida realisationsvinsten skall beskattas och hur den skattepliktiga delen i jakande fall skall beräknas. Lyckas taxeringsnämnd eller länsrätt spåra upp något fel, som enligt dess bedömning leder till att fånget bör anses ogiltigt, skall den sedan konstruera fiktiva händelseförlopp som grundval för realisationsvinstbeskattningen. Onekligen för det långt att för realisationsvinsten inte beskatta den vilken som säljare avyttrat egendomen och ostridigt mottagit köpeskillingen utan att det skall, med regeringsrättens ord, "så anses som" någon helt annan sålt egendomen och mottagit köpeskillingen.

Följes den linje som regeringsrätten i denna dom gjort till sin, kommer man snart in i omöjliga lägen. Dessa rader har tillkommit allenast i det syftet att bestämt varna alla taxeringsmyndigheter för att gå vidare på den väg regeringsrätten här anvisat. Det kan omöjligen vara taxeringsnämndernas sak att vid avgörande av realisationsvinstfrågor civilrättsligt ompröva och underkänna fång, som godtagits i alla andra sammanhang under årtionden och till följd härav börja beskatta utanförstående personer.

Taxeringsnämnderna har inte resurser för att ägna sig åt dylika uppgifter och inte heller kvalifikationer därför. I princip måste taxeringsnämnden vid realisationsvinstbeskattningen hålla fast vid vad som civilrättsligt verkligen förevarit och som också genomförts. Härmed är givetvis inte sagt att det inte kan förekomma undantagsfall där ett fång framstår som en klar skenhandling som aldrig genomförts eller att en person uppträder som bulvan för en annan

eller något annat liknande. Härmed är vi inne på skentransaktioner m m dylikt som givetvis kan tänkas förekomma även i samband med avyttring av egendom och inverka på realisationsvinstberäkningar.

Otvivelaktigt finns i regeringsrättens praxis åtskilliga exempel på att skatteminstolarna underkänt civilrättsliga transaktioner när deras skatterättsliga konsekvenser skolat bedömas. Stor försiktighet måste dock iakttagas härvidlag. Särskilt innefattar denna varning bedömningar av det slag varom är fråga i detta mål. Här gäller det inte att bedöma den skatterättsliga innebörden av den civilrättsliga handling som föranleder beskattning, d v s i vårt fall avyttringen av bostadsrätten. Här är i stället fråga om civilrättsliga handlingar som ligger längre tillbaka och som inte är aktuella i målet på annat sätt än att de bildar utgångspunkt för framtagande av en av de faktorer som har betydelse för realisationsvinstens beräkning. Denna faktor kan hänföra sig till rättshandlingar som ligger decennier tillbaka i tiden, och taxeringsnämnden har normalt inga förutsättningar att göra några undersökningar rörande dessa.

Att regeringsrätten i detta fall låtit sig lockas in på att företa en helt egen civilrättslig bedömning av de bakomliggande fången kan möjligen förklaras därmed att de civilrättsliga transaktioner det gäller låg nära i tiden och att fråga var om äkta makar, mellan vilka skattemyndigheterna i åtskilliga andra fall har möjlighet att omfördela inkomster. Kvar står att det är en helt ohållbar linje att ålägga taxeringsnämnderna en generell skyldighet att, då det gäller att beräkna en realisationsvinst, sakrättsligt pröva giltigheten av, inte den avyttring som utlöst realisationsvinsten — det kan vara nödvändigt — utan alla tidigare fång som kan bilda komponenter vid vinstens uträknande. Ett skatterättsligt underkännande — då oftast långt i efterhand — av transaktioner som i alla andra sammanhang uppfattats som giltiga, om än måhända med orätt, leder snabbt ut i orimligheter. Taxeringsnämnden bör hålla sig till den civilrättsliga verkligheten, när denna är i praktiken accepterad. Observeras bör också att man, om fråga blir att underkänna en civilrättslig handling, lätt kan komma in på det område där lagen om skatteflykt skall tillämpas. Som sagt, det är klokt att inte dra alltför långtgående slutsatser av detta rättsfall. Den där tillämpade grundsatsen är inte hållbar eller generellt användbar.