Skatteflyktsklausulen vid avsiktligt framkallade realisationsförluster vid fastighetsöverlåtelser till närstående?

Av auktoriserade revisorn Tomas Persson

Inledning

I det numera välkända rättsfallet RÅ 85 Aa 62 har skatteflyktsklausulen ansetts tillämplig vid en makes tänkta fastighetsförsäljning till hustrun för ett pris som obetydligt översteg taxeringsvärdet men som var lägre än marknadsvärdet. Rättsfallet har tidigare, tillsammans med andra skatteflyktsmål, kommenterats av Sture Bergström i SN 1985 sid 313.

Avsikten med denna artikel är att ytterligare diskutera rättsfallet samt dess konsekvenser.

Sammandrag av rättsfallet

N anskaffade 1983 en villafastighet för 300 000. Fastighetens taxeringsvärde uppgick till 125 000. N avsåg att under 1984 sälja fastigheten till sin hustru för 130 000. N anhöll om förhandsbesked om han fick kvitta den uppkomna förlusten, ca 175 000, mot en reavinst på aktier om ca 150 000.

Rättsnämndens beslut

Nämnden menade att eftersom köpeskillingen översteg taxeringsvärdet så måste den huvudsakliga innebörden av överlåtelsen anses vara försäljning. N skulle därmed vara berättigad till reaförlusten om enbart bestämmelserna i KL och lagen om statlig inkomstskatt tillämpas.

För att lagen (1980:865) mot skatteflykt skall vara tillämplig skall följande tre rekvisit föreligga.

1. Den skattskyldige skall ha företagit en rättshandling som ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för honom.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:57

2. Skatteförmånen skall med hänsyn till omständigheterna kunna antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet.
3. En taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Nämnden ansåg att alla 3 villkoren var uppfyllda och förklarade därför att reaförlusten ej medgavs.

Regeringsrättens dom

Regeringsrätten ändrade inte nämndens beslut.

Nämndens argument

Nämnden kommer, enligt min mening, helt riktigt fram till att rekvisit 1 och 2 är uppyllda. Vad gäller det tredje villkoret skriver nämnden följande.

''Departementschefen har i prop 1982/83:84 s 13 gett uttryck för uppfattningen att det var ett absolut krav att skatteflyktsklausulen utformades så att den omfattade förfaranden som tillkommit enbart för att få inte avsedda skatteförmåner. Han hänvisade härvid till det av en expertgrupp inom företagsskatteberedningen presenterade betänkandet (SOU 1975:77) Allmän skatteflyktsklausul och anförde att den av honom förordade ordningen låg helt i linje med expertgruppens förslag. Han framhöll vidare att enligt expertgruppens motiv klausulen var avsedd att träffa bl a vissa fall där en skattskyldig genomför transaktioner uteslutande i syfte att uppnå eller undvika viss beskattningseffekt, t ex tillskapar konstlade förluster för att få en avdragsrätt.

N:s tilltänkta försäljning av fastigheten till hustrun får med hänsyn till det tidigare anförda anses ske för ett pris som betydligt understiger marknadsvärdet. Det kan därför på goda grunder antas att N inte skulle göra motsvarande försäljning till en utomstående. Härtill kommer att N:s försäljning till hustrun innebär att hans dispositionsmöjligheter till fastigheten förblir i stort sett oförändrade. Genom den planerade föresäljningen framkallar N en realisationsförlust som framstår som konstlad och inte kan anses motsvaras av någon faktiskt förlust för honom. Enligt nämndens mening måste en taxering på grundval av förfarandet, d v s en taxering vid vilken avdrag medges för en på sådan konstlad väg tillskapad realisationsförlust, anses strida mot lagstiftningens grunder såvitt avser bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning''

Bakgrunden till gällande praxis angående fastighetsöverlåtelser

Regeringsrätten klargjorde i RÅ 1969 ref 32 att praxis skulle uppfattas på följande sätt:[1]

''Såsom Rikssk Ndn uttalat gäller enligt stadgad praxis i fråga om tillämpningen av reglerna om beskattning av realisationsvinst vid försäljning av fas-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:57

tighet, att den huvudsakliga innebörden av fånget skall vara avgörande för att detta skall anses ha karaktär av köp eller av gåva.

I enlighet härmed har Reg R, när fastighet givits bort med skyldighet för gåvotagaren att överta ansvar för intecknad skuld, regelmässigt ansett gåva föreligga om tax:värdet överstigit skulden, medan köp ansetts vara för handen om skulden varit större än tax:värdet.''

Denna praxis har ibland verkat till den skattskyldiges fördel och ibland till hans nackdel. Åtskilliga är de fall där en skattskyldig genom en ''gåvohandling'' övertagit en fastighet och då övertagit skulder som överstigit taxeringsvärdet. Vid en senare försäljning har ett lägre ingångsvärde blivit följden.

Nuvarande praxis följer alltså inte av någon skattelagstiftning.

Vad krävs för att det tredje rekvisitet skall vara uppfyllt?

I prop 1980/81:17 s 197 framgår att det är lagstiftningens utformning samt uttalanden i den aktuella lagstiftningen som riksdagen har gjort eller ställt sig bakom. Bedömningen skall ske med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål så som det kommit till uttryck i lagtext och förarbeten. Oklarhet över lagstiftningens grunder skall gå ut över den fiskala sidan.

Av sidan 26 i samma proposition framgår vidare att nya åsikter och värderingar som med tiden växer fram om hur lagstiftningen borde se ut inte skall beaktas.

Vid ändringen av skatteflyktslagen uttalade dep.chefen i prop 1982/83:84 s 19 att han anslöt sig till de åsikter som den förre dep.chefen anfört i saken och utvecklade sin mening ytterligare vad gäller kringgående transaktioner, som därför saknar aktualitet i detta fall, samt i det fall den skattskyldige utnyttjar t ex en avdragsregel.

''När det sedan gäller skatteflykt som består i att den skattskyldige utnyttjar t ex en avdragsregel är det givetvis i första hand grunderna för denna regel som skall beaktas vid prövningen. Men även i detta fall måste man inte sällan beakta grunderna för andra bestämmelser, t ex bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Kan det konstateras att en taxering strikt efter ordalagen i den föreliggande situationen skulle strida mot grunderna för de aktuella skattebestämmelserna skall taxeringen bestämmas utan hänsyn till rättshandlingen ifråga.''

På sid 20 förtydligar dep.chefen att det är en förutsättning att man kan utröna vad som är förenligt med eller strider mot lagstiftningens grunder för att kunna tillämpa rekvisitet.

Skatteutskottet markerar sin inställning i frågan genom följande skrivning.

''Detta innebär att det förmånliga skatteresultatet skall ha uppnåtts genom ett förfarande som står i strid antingen med uttryckliga uttalanden av de lagstiftande instanserna eller med uppläggningen och utformningen av ett visst i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:57

det enskilda fallet aktuellt avsnitt av skattelagstiftningen''. (SkU 1982/83:20 sid 12).

Det krävs alltså att den fiskala sidan redovisar *skälen* till att en skatteförmån strider mot lagstiftningens grunder. Detta kan man göra genom

a) Hänvisa till uttalanden av lagstiftaren
b) Hänvisa till uppläggningen eller utformningen av en viss betämmelse som visar lagstiftarens intentioner.

Om detta inte låter sig göras är det tredje rekvisitet inte uppfyllt.

Analys av rättsnämndens argument för att det tredje rekvisitet skall anses uppfyllt.

Rättsnämnden har valt att åberopa ett uttalande av dep.chefen där hans uppfattning hur klausulen skall utformas klarlägges. (Prop 1982/83:84 sid 13).

Detta är förvånande av 3 skäl. För det första får detta uttalande om det följs karaktären av lagstiftning genom motiv, något som enligt svensk rätt normalt inte accepteras[2]. För det andra är det ytterst oklart vad avsikten med detta uttalande kan ha varit. Uttalandet är inte gjort i anslutning till rekvisitet lagstiftningens grunder. Skatteutskottet markerade klart sin uppfattning om hur expertgruppens betänkande skall uppfattas.

''Det bör vara skattedomstolarnas sak att i varje särskilt fall pröva om ett visst förfarande är förenligt med eller strider mot grunderna för de aktuella bestämmelserna.'' (SkU 1982/83:20 s 12.)

Därmed måste det vara alldeles klart att expertgruppens ställningstagande inte har någon karaktär av lagmotiv.

För det tredje skall nämnden redovisa skälen till varför en taxering anses strida mot grunderna för realisationsvinstbeskattningen. Detta ''klarar'' nämnden genom att hänvisa till att en på konstlad väg tillskapad realisationsförlust, anses strida mot lagstiftningens grunder. Detta är inget skäl utan den slutsats nämnden skulle kommit fram till genom att redovisa skälen.

Det är knappast förvånande att rättsnämnden inte lyckats presentera ett enda skäl till varför förfarandet anses strida mot lagstiftningens grunder. Som tidigare påpekats följer inte det faktum att den aktuella fastighetsförsäljningen betraktas som ett realisationsvinstgrundande fång av lag utan av regeringsrättens praxis.

Eftersom grunderna för lagstiftningen därför inte kan utrönas måste slutsatsen bli att det tredje rekvisitet för att tillämpa skatteflyktslagen inte är uppfyllt.

Fortsättningsvis är det ytterst angeläget att domstolarna när de bedömer att ett förfarande strider mot lagstiftningens grunder ordentligt redovisar skälen härför. Annars kan vi få läsa nya motiveringar som ''Det måste anses strida mot lagstiftningens grunder avseende dubbelbeskattning av aktiebolag att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:57

ägare i rörelsedrivande fåmansföretag får ta ut obegränsad lön från företaget''. Eller ''Det måste anses strida mot grunderna för rörelsebeskattningen att kommanditdelägare får avdrag för förluster utöver det kapital de antingen inbetalt eller är solidariskt betalningsansvariga för''. Bägge förhållanden är en följd av regeringsrättens praxis.

Vilket ingångsvärde får maken tillgodoräkna sig?

Om vi nu förutsätter att makarna i det aktuella rättsfallet genomför affären enligt de ursprungliga förutsättningarna uppkommer en annan fråga. Får den maken som köper fastigheten tillgodoräkna sig den säljande makens ingångsvärde eller anses denne ha gjort ett realisationsvinstgrundande fång trots att skatteflyktsklausulen hindrar maken från avdragsrätt?

Jag menar att den förvärvande maken enbart får tillgodoräkna sig *faktiskt erlagd köpeskilling*. Detta följer av att i likhet med tidigare praxis så anses förvärvet som ett realisationsvinstgrundande fång. En ny fyraårsperiod där index inte får tillgodoräknas påbörjas o s v. Det sagda leder visserligen till ett orimligt resultat men detta torde inte inverka på bedömningen.

Lindring i taxeringen genom 3 §?

Om inte den säljande maken får ett visst avdrag för realisationsförlusten kan därför följande situation uppkomma.

M köper en fastighet 19×1 för 1 000 000. Taxeringsvärde är 475 000.

19×4 säljer M fastigheten till sin H för 500 000.

M vägras avdrag med stöd av skatteflyktsklausulen.

H säljer fastigheten 19×8 för 1 200 000. Konsumentprisindex ökar med 10 % per år mellan 19×1 och 19×8.

H beskattas för skillnaden mellan sitt försäljningspris och sitt anskaffningspris 1 200 000-500 000 = 700 000.

Om H har 70 % marginalskatt måste 490 000 betalas i skatt.

Om H hade fått tillgodoräkna sig M:s ingångsvärde hade försäljningen efter indexuppräkningen blivit skattefri.

En intressant fråga är om 3 § skatteflyktslagen kan åberopas ifråga om M:s taxering det år försäljningen sker. Ordalydelsen i 3 § utesluter inte detta. ''Om de nu angivna grunderna för taxeringen inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp.''

M skall alltså även om skatteflyktslagen anses tillämplig yrka att taxeringen enligt 3 § skall bestämmas till skäligt belopp genom att han tillgodoföres ett avdrag som kompensation för att hustrun får lägre ingångsvärde.

Sammanfattning

Enligt min mening kan inte det tredje rekvisitet anses som uppfyllt vid fastighetsöverlåtelser mellan närstående där realisationsförluster avsiktligt fram-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:57

kallas. Orsaken är att lagstiftningens grunder ej kan utrönas då förhållandet följer av rättspraxis och inte av skattelagstiftning.

Utgången i det aktuella målet kan möjligen förklaras av att departementschefen genom en hänvisning till expertgruppens betänkande antytt vilka fall som borde omfattas av skatteflyktsklausulen. Detta ursäktar dock inte nämnden för att den inte presenterar skälen till varför förfarandet skall anses strida mot lagstiftningens grunder. Om regeringsrätten även fortsättningsvis tillämpar skatteflyktslagen i närståendefallen[3] är det angeläget att frågan om förvärvarens ingångsvärde klarläggs. Skulle det då visa sig att ett nytt ingångsvärde erhålles utan att någon realisationsförlust får utnyttjas av säljaren måste lagstiftaren snarast ingripa. Någon straffbeskattning har ju aldrig varit avsikten med skatteflyktsklausulen.

Noter

[1] För en utförligare redogörelse hänvisas till Bergström, S, Skatter och civilrätt, s 152 ff.
[2] Se t ex Welinder, C, Beskattning av inkomst och förmögenhet, s 319 ff.
[3] I RÅ85 1:69 har skatteflyktsklausulen inte ansetts tillämplig då fastighetsförsäljningen sker till egna barn.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:57