

Replik

Av regeringsrådet Stig Nordlund

Det rättsfall som Gustaf Petrén här har tagit upp till kritisk granskning avgjordes av regeringsrätten med tre ledamöter mot en. Petrén var den skiljaktige och jag tillhörde majoriteten. För balansens skull kan det kanske vara av värde med några synpunkter på fallet också från majoritetens sida.

Mot slutet av artikeln rekommenderar Petrén att man vid realisationsvinstbeskattningen håller fast vid vad som civilrättsligt förevarit. Det intressanta är att vi i majoriteten anser oss ha beaktat den civilrättsliga situationen i högre grad än Petrén.

Vi är alla överens om att skattemyndigheterna måste vid taxeringen av realisationsvinst pröva arten av säljarens fång. Det är därvid enligt stadgad praxis rättshandlingens innehåll inte dess rubricering som är avgörande för hur den skall bedömas i skatterätten, se t ex Sture Bergström, Skatter och civilrätt, 1978, s 162. Så förklarade regeringsrätten i RÅ 1969 ref 32 när fastighet givits bort med skyldighet för gåvotagaren att överta ansvar för in-tecknad skuld att gåva regelmässigt ansetts föreligga om taxeringsvärdet överstigit skulden, medan köp ansetts vara för handen om skulden varit större än taxeringsvärdet.

Petrén antyder att det skulle vara en för regeringsrätten främmande verksamhet att göra en civilrättslig bedömning av giltigheten av en rättshandling. Så är emellertid inte fallet. Bergström redovisar i sitt anförda arbete åtskilliga rättsfall, där regeringsrätten grundat sitt avgörande på civilrättsliga bedömningar. Av särskilt intresse i detta sammanhang är RÅ 1951 ref 27 och RÅ 1955 ref 5, där regeringsrätten underkände handels- resp kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och barn på rent bolagsrättsliga grunder (se Bergström s 124 f). Ytterligare kan nämnas pleniavgörandet RÅ 1956 ref 11, där regeringsrätten på grundval av en tolkning av lagen angående vissa utfästelser om gåva vägrade en förälder avdrag för ränta på benefika barnreverser.

Men låt oss nu återvända till Ulla och Krister och se på deras transaktioner med bostadsrätten. Krister förvärvade den 1976. Han överlät till Ulla hälften av bostadsrätten 1977 och den andra hälften 1978. Sistnämnda år sålde Ulla bostadsrätten till tredje man för 50 000 kronor.

Överlåtelseerna från Krister till Ulla skedde i form av s k besparingsöverföring. Detta är ett speciellt institut som regleras i 8 kap 3 § giftermålsbalken. Bl a gäller att värdet av det överlättna inte får överstiga 5 000 kronor per år. Skulle besparingsöverföringen falla delvis innanför delvis utanför denna beloppsgräns, är det överskjutande att betrakta som gåva, för vilken krävs äk-

tenskapsförordets form. En gåva mellan makar som tillkommit utan äktenskapsförord kan enligt 8:4 GB inte åberopas mot borgenär.

När en bostadsrätt säljs med vinst uppkommer en fordran för det allmänna på skatt. Realisationsvinsten fastställs vid taxeringen. Det åligger taxeringsmyndigheterna att bevaka att vinsten blir bestämd till rätt belopp och taxerad på rätt person. Därvid måste myndigheterna kunna bortse från en ogiltig gåva på samma sätt som man i RÅ 1951 ref 27 och RÅ 1955 ref 5 bortsåg från ogiltiga bolagsbildningar. Att parterna i transaktionen och som i förevarande fall bostadsrättsföreningens styrelse inte ifrågasatt dess giltighet kan inte tillmätas betydelse. I rättsfallet RÅ 1950 ref 37 gav en hustru sin man en fastighet i gåva genom ett äktenskapsförord. Han sålde kort därefter fastigheten. Frågan i målet var om hustrun skulle beskattas för den uppkomna realisationsvinsten, eftersom hon skulle betraktas som bostadsrättsinnehavare på den tiden var undantagna från realisationsvinstbeskattning. Regeringsrätten fann att vad som förekommit i målet inte föranledde att i beskattningshänseende anse hustrun ha ägt fastigheten vid avyttringen, varför hon inte skulle beskattas för realisationsvinsten. Det är uppenbart att utgången skulle ha blivit den motsatta om gåvan inte skett genom äktenskapsförord. Gåvan (det bakomliggande fånget) skulle alltså ha underkänts som i beskattningshänseende, varvid hustrun skulle ha betraktats som säljare och skattskyldig för realisationsvinsten. Parallelliteten med det här diskuterade rättsfallet är uppenbar.

Petrén gör ett stort nummer av att Ulla ensam angetts som säljare samt att hon mottagit och förfogat över köpeskillingen. Han underlåter därvid att nämna att Krister också hade undertecknat överlåtelsehandling. I sin dissens säger Petréns att man får taga för god Kristers förklaring att han velat i analogi med vad som gäller vid fastighetsöverlåtelse som äkta make godkänna försäljningen. Det finns skäl att ifrågasätta denna förklaring. Krister var domstolsjurist och får förmodas ha varit väl förtrogen med att äkta makes godkännande inte krävs vid försäljning av bostadsrätt. Till yttermera visso har han inte skrivit sitt namn på den plats på överlåtelsehandling som var utmärkt för makes namnteckning.

Men låt oss bortse från dessa trivialiteter och för principresonemangets skull betrakta fallet som om Ulla framträtt som ensam säljare. Petréns säger att regeringsrätten i strid med verkligheten påstått att Krister också sålt sin andel av bostadsrätten och mottagit en motsvarande del av köpeskillingen. Det är inte riktigt. I domen heter det att vid den skattemässiga bedömningen av försäljningen får det så anses som om bostadsrätten överlåtits till en tredjedel av Ulla och till två tredjedelar av Krister. En sådan konstruktion är enligt Petréns lagstridig, eftersom bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst bygger på att den som uppburit köpeskillingen skall taxeras för vinsten. Nu förhåller det sig så, att en besparingsöverföring mellan makar som inte håller sig inom beloppsgränsen i 8:3 GB är till det överskjutande beloppet

ogiltig inte bara i förhållande till borgenärerna utan också makarna emellan (se Gunvor Wallin i Tidskrift för Rettsvitenskap 1963 s 45 f). Krister har alltså varit i sin fulla rätt att kräva Ulla på sin andel i köpeskillingen. Det är då inte vare sig lagstridigt eller ohemult att taxera Krister för den del av realisationsvinsten som motsvarar hans andel. Det skulle däremot ha varit i strid med den ekonomiska verkligheten att realisationsvinstbeskatta endast Ullas del av bostadsrätten. Krister hade inte på något sätt agerat som om han ville få till stånd en återgång av försäljningen. Skulle försäljningen senare återgå, kan såväl han som Ulla med beaktande av regeringsrättens praxis få kompensation för den erlagda skatten på realisationsvinsten.

Petrén målar avslutningsvis upp en bild på vad han betecknar som hisnande konsekvenser av rättsfallet. Jag håller med om att bilden är hisnande men den har ingenting med rättsfallet att göra. Jag har visat att rättsfallet väl ansluter till en lång och stadgad praxis i regeringsrätten, en praxis som inte har lett till några orimligheter. Petrén har denna gång avlossat sin salva mot fel mål.

Även om Petrén och jag är oense om betydelsen av det här behandlade rättsfallet vill jag understryka, att jag delar hans principiella uppfattning om tillämpningen av skattereglerna på civilrättsliga transaktioner; en formellt giltig rättshandling, som inte är en skenransaktion eller avser ett bulvanskap, bör beaktas efter dess civilrättsliga innebörd. Skatteflykt får man angripa med särskild lagstiftning.

Inte minst när det gäller realisationsvinstbeskattningen finns det anledning att vaksamt följa rättstillämpningen. På senare tid har det förekommit propåer om att man vid bedömningen av en realisationsförlust inte skall nöja sig med att konstatera när försäljningspriset understiger summan av inköpspris och övriga kostnader. Dessutom skall man enligt dessa propåer undersöka om den så framräknade förlusten är att anse som en verklig förlust. Jag anser att man här slagit in på farliga vägar, där man öppnar fältet för godtycke och rättsosäkerhet.