SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 5 1964 **Årg. 14**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Gåva eller köp av fastighet

Av assessor Stig Wernlund

I denna tidning och i Svensk Skattetidning har för ett par år sedan diskuterats frågan, om inte i beskattningshänseende under vissa förutsättningar en gåva rätteligen är att betrakta som ett köp — eller ett köp som en gåva — eller om inte en blandning av dessa förvärvsarter föreligger.[1] Efter en noggrann bedömning av lagstiftning och praxis rörande realisationsvinstbeskattning, gåvoskatt och lagfartsstämpel har f.d. kammarrättsrådet Bratt och kammarrättsrådet Bylin kommit till motsatta åsikter i fråga om den s k *huvudsaklighetsprincipen*. Med huvudsaklighetsprincipen avses att ett fång betraktas som en helhet efter sin huvudsakliga karaktär, varför någon uppdelning i en köpdel och en gåvodel ej äger rum.

Enligt Bylin skall huvudsaklighetsprincipen tillämpas på alla fång som betecknats som gåva. Har fång rubricerats som köp skall huvudsaklighetsprincipen tillämpas endast om det är uppenbart att man på grund av vederlagets obetydlighet kan bortse från detta. Övriga som köp betecknade fång skall enligt Bylin — om de inrymmer gåvomoment — delas upp i en gåvodel och en köpdel.

Enligt Bratts mening borde det däremot vara uteslutet att en överlåtelse endast därför att den *kallats* gåva skall, allt efter storleken av överenskommet vederlag, betraktas som antingen ett gåvofång, vilket ej grundar skattepliktig realisationsvinst, eller som ett köpfång. I stället bör man enligt Bratt välja *uppdelningslinjen,* d v s att i alla fall — oavsett fångets beteckning och oavsett det gäller inkomst- eller gåvobeskattning — dela upp fånget i en köpdel och en gåvodel, beroende på en avvägning mellan överlåtelseobjektets och vederlagets värde. Avslutningsvis konstate-

[1] Skattenytt 1961 s. 453 samt Svensk Skattetidning 1961 s. 327, s. 382, 1962 s. 41.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:43

rade Bratt att Regeringsrätten räknade med sådana blandade fång, när transaktionen betecknats som köp, och frågade sig om det vore förmätet att tro på en motsvarande utveckling även när transaktionen betecknats som gåva.

Ett svar på Bratts nyssnämnda fråga kan nu lämnas. Svaret är att utvecklingen inte gått i den riktning Bratt önskade. I stället har huvudsaklighetsprincipen införts på ett av de beskattningsområden som berörts av såväl Bratt som Bylin, nämligen lagfartsstämpelns.

I förslaget till stämpelskatteförordning (prop. 1964:75), som fr o m 1965 skall ersätta 1914 års förordning angående stämpelavgiften, har föreslagits följande av bevillningsutskottet godtagna skatteflyktsbestämmelse:

"Har ett som gåva betecknat förvärv skett mot övertagande av ansvar för inteckned skuld eller eljest mot vederlag, skall frågan, om förvärvet är att anse som gåva eller som köp eller annat skattepliktigt fång, avgöras med hänsyn till samtliga omständigheter, av vilka förvärvets huvudsakliga innebörd framgår. Därvid skall dock värdet av egendomen anses vara det taxeringsvärde eller motsvarande värde, som enligt 8 § skall gälla såsom egendomens värde."

Bakgrunden till den nya huvudsaklighetsregeln är följande. Den s k *stämpelutredningen* (SOU 1961:37) hade funnit att den nuvarande friheten från lagfartsstämpel för gåva i tillämpningen föranlett vissa svårigheter, när det gällt att avgöra om ett förvärv innefattat gåva eller stämpelpliktigt fång, nämligen köp. Tveksamhet hade särskilt uppkommit i fall, när en överlåtelse inneburit att förvärvaren skulle överta ansvaret för inteckningar, utge reverser eller lämna annat vederlag. Efter en redogörelse för rättspraxis konstaterade utredningen att man i fråga om lagfartsstämpel i praxis avvisat möjligheten att behandla fång, vilka betecknats som gåva, delvis som köp och delvis som gåva. I stället har man i rättspraxis funnit stämpelplikten böra avgöras efter ett bedömande, med hänsyn till samtliga omständigheter, av överlåtelsens huvudsakliga innebörd. Ehuru ett sådant bedömande i lagfartsärenden är förenat med särskilda vanskligheter, ansåg utredningen enbart detta inte innefatta tillräcklig anledning att föreslå återinförandet av stämpelplikt för gåva av fast egendom. Däremot fann utredningen det såväl med hänsyn till de åberopade grunderna för stämpelbefrielsen år 1948 — nämligen att värdeomsättning i form av gåva beskattas i annan ordning d v s genom gåvoskatt — som i syfte att hindra skentransaktioner o. dyl. vara befogat med ett stadgande, att vid bedömningen av stämpelplikten för ett som gåva betecknat fång inte skall tas hänsyn till övervärden på bortgiven egendom. Jämlikt 43 § jämförd med 22 § 1 mom. AGF skall, med vissa i 22 § 2 mom. angivna modifikationer, skattskyldigheten bestämmas enligt taxeringsvärdet året före det år, då skattskyldigheten inträtt, d v s i regel det år då gåvan ägde rum. När stämpelfriheten huvudsakligen motiveras med att gåvobeskattning sker, fann utredningen det vara följdriktigast, att högre värden över huvud inte beaktas. Till följd av de svårigheter som är förbundna med värdering ansågs vidare ett hänsynstagande till högre värden ägnat att leda till kringgående av skatteplikt. Utredningen föreslog därför, att samma

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:43

värde som vid gåvobeskattningen skall ligga till grund vid bedömande av frågan, om stämpelfri gåva eller stämpelpliktigt fång föreligger.

Vid remissbehandlingen av stämpelutredningens förslag lämnades den föreslagna skatteflyktshindrande bestämmelsen utan erinran av flertalet berörda remissmyndigheter. Av särskilt intresse ur allmän beskattningssynpunkt är *skatteflyktskommitténs* yttrande. Denna kommitté delade utredningens uppfattning att frågan, huruvida ett fång i lagfartshänseende skall hänföras till gåva eller till köp, bör — i överensstämmelse med högsta domstolens hittillsvarande praxis — avgöras med utgångspunkt från en på samtliga omständigheter grundad bedömning av transaktionens huvudsakliga innebörd. Kommittén erinrade om att fastigheter regelmässigt säljs och även bortges i intecknat skick, vilket innebär att det i realiteten endast är "topp"-värdena av fastigheterna, som är föremål för äganderättsövergång. Gåva av intecknad fastighet kunde med hänsyn härtill enligt kommitténs mening inte anses vara huvudsakligen köp endast därför att summan av övertagna inteckningar överstiger 50 procent av fastighetens värde. Kommittén anförde vidare.

Stadgandet utsäger att vid denna bedömning någon bevisning inte får föras i syfte att styrka fångets gåvokaraktär under åberopande av att den överlåtna fastighetens verkliga värde överstiger taxeringsvärdet. Däremot är bevisning teoretiskt tänkbar rörande andra faktorer som tyder på att fånget har sådan karaktär, även i t ex de fall då den överlåtna egendomen är belastad med inteckningar till belopp, motsvarande eller t o m överstigande taxeringsvärdet.

Skatteflyktskommittén anslöt sig också till förslaget, att i författningen skulle införas en schablonregel om vad som vid bedömningen "gåva eller köp" skall anses utgöra den överlåtna egendomens värde. Då det i praktiken endast sällan torde förekomma att bevisning rörande fastighetsöverlåtelses onerösa eller benefika natur förs under åberopande av andra skäl än fastighetens värde, borde enligt kommitténs uppfattning en sådan schablonregel vara ägnad medföra, att antalet tvister om fångets natur i lagfartshänseende blir än mer begränsat än för närvarande. Med hänsyn till att blott en summarisk prövning är möjlig att göra i lagfartsärenden måste denna konsekvens anses önskvärd. Som schablonvärde kan, anförde kommittén, uppenbarligen knappast något annat värde än taxeringsvärdet komma i fråga.

Skatteflyktskommittén uttalade vidare, att enligt stämpelutredningens förslag uteslöts endast bevisning om att fastighetens verkliga värde överstiger taxeringsvärdet. Även om det motsatta fallet, nämligen bevisning — vanligen från det allmännas representant — om att fastighetens verkliga värde understiger taxeringsvärdet, får antas vara mycket sällsynt, borde dock enligt kommitténs mening för konsekvensens skull även detta fall regleras. Härigenom skulle man vinna principiellt riktigare uppbyggnad av lagstiftningen.

Departementschefen fann det allmänt omvittnat, att det föreligger ett behov av bestämmelser till förhindrande av sådana skentransaktioner som består i att köp betecknas som gåva. Vidare konstaterade departementschefen att man vid bedömningen av frågan, huruvida ett som gåva betecknat fång skall anses utgöra köp eller gåva, i praxis tar hänsyn till samt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:43

liga omständigheter, som anger transaktionens huvudsakliga inebörd. Någon uppdelning i en köpdel och en gåvodel förekommer således ej i fråga om lagfartsstämpel. Denna praxis hade godtagits av remissorganen och lagfästes därför som en huvudregel.

Att hänsyn ej skall tas till det värde varmed det verkliga värdet överskjuter taxeringsvärdet, ansåg departementschefen vara en bestämmelse väl ägnad att hindra ett kringgående av skatteplikten för köp. Härigenom slipper inskrivningsdomaren pröva frågan om egendomens verkliga värde. Man har visserligen varit medveten om att bedömningen av överlåtelsens huvudsakliga innebörd trots detta kan vara vansklig och svår för inskrivningsdomaren. Emellertid har intresset av en skatteflyktshindrande bestämmelse ansetts så stark, att sådana betänkligheter fått vika. Såsom skatteflyktskommittén påpekat, skall i konsekvens härmed ej heller vid talan av det allmänna hänsyn tas till att fastighetens verkliga värde understiger taxeringsvärdet. Egendomens värde skall således under alla förhållanden anses vara lika med taxeringsvärdet (eller motsvarande värde enligt 8 §). Författningstexten har utformats i enlighet härmed. Stadgandet har således bringats i överensstämmelse med gåvoskatten, där man i fråga om fast egendom med bortseende från det verkliga värdet undantagslöst tillämpar taxeringsvärdet, när det gäller att fastslå om gåvoavsikt förelegat eller ej. Mot denna principiella inställning i fråga om själva gåvoavsikten har som bekant Bratt och Eberstein opponerat sig.

Innebörden av den nya skatteflyktsbestämmelsen är att skatteplikt i regel kommer att föreligga, då de övertagna inteckningarna eller vederlaget motsvarar eller överstiger taxeringsvärdet, även om det verkliga värdet är betydligt större än taxeringsvärdet. Om de övertagna inteckningarna inte överstiger 50 procent av taxeringsvärdet, torde i regel gåva anses föreligga. Mest svårbedömda blir således de fall, där de övertagna inteckningarna utgör mellan 50 och 100 procent av taxeringsvärdet, och här har helt överlåtits åt praxis att bedöma överlåtelsens huvudsakliga innebörd.

Med hänsyn till att den transaktion, som betecknats gåva, i realiteten kan vara ett byte, har skatteflyktsregeln inte begränsats till köp utan gäller i princip alla slags skattepliktiga fång.

Även det motsatta fallet — att en gåva betecknats som ett köp — har berörts i propositionen. Några remissorgan hade nämligen efterlyst bestämmelser härom. I sådana fall behövs givetvis ingen skatteflyktsbestämmelse, såvitt avser stämpelskatten. Ej heller kan inskrivningsdomaren rimligtvis få tyngas med en prövning, huruvida varje köp möjligen kan anses utgöra en gåva. Har ett fång betecknats som köp, skall inskrivningsdomaren enligt departementschefens uttalande liksom hittills ta ut den för köp stadgade skatten utan att frånräkna någon uppskattad gåvodel.

Frågan huruvida ett som köp betecknat fång rätteligen är en gåva har i annat beskattningssammanhang varit föremål för bedöming. I Skattenytt 1962 s. 88 har refererats ett mål rörande förhandsbesked angående realisationsvinst, där omständigheterna alldeles klart pekade på att det i realiteten var en gåva, vilket även Regeringsrätten fann. Den uppgivna köpeskillingen vid överlåtelse från föräldrar till barn motsvarade taxerings-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:43

Ändrade bestämmelser i amerikanska dubbelbeskattningsavtalet

Av direktör Bo G. Sandström, Institutet för utländsk rätt

Nu gällande avtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet träffades redan den 23 mars 1939 och är sålunda ett av våra äldsta dubbelbeskattningsavtal. Den snabba utvecklingen på dubbelbeskattningsområdet och den långa tid, som förflutit, sedan avtalet tillkom, har nödvändiggjort en översyn av avtalets bestämmelser, som lett till ett tilläggsavtal, vilket undertecknades den 22 oktober 1963 och som innebär vissa, viktiga ändringar i tidigare gällande bestämmelser. Tilläggsavtalet, se proposition nr 22 innevarande år, har godkänts av årets vårriksdag. I det följande ges en översikt över de viktigare ändringarna, sedda ur svensk synvinkel.

Utdelning och ränta

I fråga om *utdelning* gäller för närvarande att beskattningsrätten är förbehållen den stat, där inkomsttagaren är bosatt, men att den stat varifrån utdelningen härrör förbehålls rätt till uttag av källskatt om högst 10 procent av utdelningen. USA är sålunda berättigat avdraga källskatt med högst 10 procent av utdelning, som sker från USA till Sverige, medan Sverige från sin skatt för utdelningen avdrager maximalt 5 procent av utdelningens belopp. Viss dubbelbeskattning kvarstår alltså, trots avtalet, fortfarande. Härtill kommer att utdelning, som svenskt moderbolag erhåller från sitt amerikanska dotterbolag, beskattas här hemma. I andra avtal intagen klausul, att utdelning i sådana fall skall vara undantagen från svensk skatt under förutsättning att så skulle varit fallet enligt svensk lag, om båda bolagen eller båda juridiska personerna varit svenska bolag eller juridiska personer, saknas nämligen i nu gällande avtal mellan Sverige och USA. Då detta innebär en svensk beskattning, som är hårdare än den, som gäller enligt de flesta övriga dubbelbeskattningsavtal Sverige ingått, har flera försök gjorts att på denna punkt få till stånd ett reviderat avtal, vilket alltså nu lyckats. De nu föreslagna bestämmelserna innebär visserligen en höjning av källskatten från 10 till 15 procent av utdelningsbeloppet men innebär också det viktiga undantaget från denna regel, att, om utdelning utbetalas från dotter- till mo-

---

värdet och någon köpeskilling hade, trots kvittering därom, inte erlagts. Det var t o m avsett från början att köpeskilling inte skulle erläggas. Anledning saknades då att dela upp fånget i en köpdel och en gåvodel.

I övrigt synes några rättsfall från de båda högsta instanserna rörande köp contra gåva inte ha refererats sedan diskussionen om de blandade fången senast fördes i fackpressen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:43