Överlämna åt praxis

Av advokaten Wilh. Penser

Några reflektioner kring 3 § 3 st. stämpelskattelagen (StSkL) i anledning av rättsfallet NJA 1978,sid. 232.

När lagstiftaren i något intrikat fall har svårt att skapa en lagbestämmelse, som klart täcker vad han åsyftar, och tidsnöd ansätter honom, tillgriper han som bekant ibland den utvägen att ta sig ur sitt dilemma, att han överlåter tolkningen av lagbestämmelsen åt rättstillämpningen. Det är att göra det lätt för sig, och det är ej tillfredsställande att så får ske. Nu blir det domstolarna, som får lagstifta, och det tar sin tid,innan dessa nått ett resultat, som lagstiftaren borde ha presterat från början.

Stämpelskattelagen (StSkL) trädde i kraft den 1 januari 1965. Ännu, snart 15 år efter lagens ikraftträdande, råder ej full klarhet om tolkningen av 3 § 3 st. i lagen. Detta torde vara ett eklatant exempel på vad lagstiftarens bekvämlighet kan leda till när han överlämnat tolkningen av en bestämmelse åt praxis.

I 3 § 3 st. StSkL stadgas:

''Har ett som gåva betecknat förvärv skett mot övertagande av ansvar för skuld, för vilken borgenär har säkerhet på grundval av inteckning, 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.''

Någon exemplifiering av de omständigheter, av vilka förvärvets huvudsakliga innebörd framgår lämnas ej. I propositionen uttalade departementschefen att, om de övertagna inteckningarna inte översteg 50 % av taxeringsvärdet, gåva i regel torde anses föreligga och att mest svårbedömda således skulle bli de fall, där de övertagna inteckningarna utgjorde mellan 50 och 100 procent ''och här får helt överlåtas åt praxis att bedöma överlåtelsens huvudsakliga innebörd''. [1]

HD fick snart nog tillfälle att taga ståndpunkt till föreliggande problem, och i rättsfallet NJA 1970, sid 469, fastslogs att, om vederlaget icke uppginge till 85 % av fastighetens värde i stämpelskattehänseende, och omständigheter-

[1] Prop 1964:75, sid 88.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:51

na i övrigt ej föranledde till annat, borde fånget hänföras till gåva. Hur HD kommit fram till just 85 % vore naturligtvis av intresse att få veta, men det är förborgat. [2]

Rättsfallet ansågs i alla fall så klargörande, att kammarkollegiets experter i ett arbete 1974 fann fog för detta uttalande:

''Något överrättsavgörande, där sådana särskilda omständigheter förelegat att det ansetts motiverat att göra avsteg från denna 85 %-regel, finns inte''. [3]

Nästa steg i utvecklingen må vara rättsfallet NJA 1975 C 224 — det har visserligen endast refererats som notis men är värt att särskilt uppmärksammas, eftersom däri fastslogs, att gåvovärdets storlek i och för sig var betydelselöst; 85 % relationen måste hållas . Gåvovärdet uppgick annars till över 1.000.000 kronor (ca 10 % av taxeringsvärdet) och det kunde naturligtvis ifrågasättas, om inte gåvovärdets storlek i och för sig även vore en omständighet att beakta vid bedömning av förvärvets huvudsakliga innebörd; särskilda gåvovillkor hade även uppställts, men beaktades ej. Givaren (fader) hade som villkor uppställt, att gåvotagaren (son) ej fick överlåta eller inteckna fastigheten under givarens livstid utan dennes samtycke, och givaren hade även upptagit det villkoret, att, om gåvotagaren avled utan att efterlämna bröstarvingar, egendomen skulle i viss ordning gå till andra givarens söner.

HD:s bedömning må vara logiskt acceptabel, men hur långt fjärmat från realiteter blir den ej i dagens läge. Det torde vara notoriskt, att marknadsvärdet på lantbruksfastigheter f n i princip är minst 200 % av taxeringsvärdet; men lagrummet är ju tydligt — till marknadsvärdet skall hänsyn ej tagas. För den enskilde måste det dock framstå som ofattbart, att en milliongåva (med ett bakomliggande gåvovärde därutöver på 10.000.000 kronor) till sin huvudsakliga innebörd ej skall betraktas som gåva. [4]

Nu föreligger emellertid rättsfallet NJA 1978, sid 232, som må föranleda särskilda reflektioner. I rättsfallet NJA 1975 C 224 fastslog HD:

''Vederlaget för fastigheterna överstiger 85 % av det värde som fastigheterna i stämpelskattehänseende skall anses äga. Ett fång av denna beskaffenhet bör vid tillämpning av 3 § stämpelskattelagen hänföras till köp, om ej omständigheterna i övrigt föranleder till annat. Så är ej fallet i förevarande mål''.

---

[2] Jfr Sture Bergström: Skatter och civilrätt, sid. 148: ''Det är därför inte uteslutet, att det var slumpen som låg bakom att HD stannade för just 85 %. Några speciella skäl som talar för att denna procentsats skulle vara den lämpligaste har jag inte kunnat finna.'' Föredraganden i prop 1964:75 vågade emellertid inte låta slumpen avgöra.

[3] Lindberg-af Sandeberg: Stämpelskatt hos inskrivningsmyndighet (uppl 1974), sid 14.

[4] Jfr i övrigt min artikel ''Gåva eller köp enligt 3 § 3 st stämpelskattelagen'', SN 1975, sid 537-40, med där angiven litteratur (beträffande Göran Englund, Beskattning av Arv och gåva 3:dje uppl sid 170—172). Av senare utkommen litteratur må framför allt nämnas Bergström; a a, 146—150 och 169—170 (synnerligen klarläggande) samt John Larsson: Företagsförmögenhet, sid 90: ''Om vederlaget understiger 85 % anses gåva föreligga. I så fall påförs inte någon stämpelskatt.''

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:51

I detta fall hade givaren som sagts uppställt vissa villkor för gåvan, och dessa omständigheter torde måhända ha varit att beakta vid bedömning av fångets huvudsakliga innebörd. I rättsfallet NJA 1978, sid 232, förelåg emellertid icke några gåvovillkor, utan gåvovärdet som sådant var uppenbarligen ensamt avgörande för bedömning av fångets innebörd. Gåvovärdet hade satts till 16.500 kronor eller exakt 15 % av fastighetens taxeringsvärde 110.000 kronor; inteckningsgälden var 65.000 kronor.

HD gillade föredragandens betänkande med detta skäl:

''Vederlaget för fastigheten uppgår till 85 % av det värde som fastigheten i stämpelhänseende skall anses äga. Ett fång av denna beskaffenhet bör vid tillämpning av 3 § stämpelskattelagen hänföras till köp, om ej omständigheterna i övrigt föranleder till annat. Så är ej fallet i förevarande mål.''

Gången av det ärende, som föranledde HD:s beslut, är av särskilt intresse. Givaren överlät fastigheten till sin bröstarvinge och ende arvtagare. Gåvotagaren hade vid förfrågan hos inskrivningsmyndigheten blivit upplyst om, att stämpelskatt ej skulle utgå, om fastighetens gäldsumma löd på 93.500 kronor. Det torde ej ha ifrågasatts annat än att inskrivningsmyndigheten lämnat denna uppgift. Måhända kan det antagas, att myndigheten därvid influerats av ovan citerat uttalande av kammarkollegiets expertis samt vad i övrigt dittills framkommit i ämnet i litteratur och rättsfall. I rättsfallets rubrik ger emellertid HD svaret, vars riktighet förvisso ej skall ifrågasättas:

''Det förhållandet, att vederlaget bestämts under inflytande av uppfattningen att förvärvet skulle i stämpelskattehänseende bli bedömt som gåva, om vederlaget ej översteg 85 % av nämnda värde, har befunnits icke vara av beskaffenhet att påverka bedömandet.''

Emellertid fastställde inskrivningsmyndigheten i alla fall stämpelskatten till 1 100 kronor. Är det en förflugen tanke, att tingsnotarien, som meddelade beslutet, tagit kontakt med Kammarkollegium och därvid erhållit det råd, som fått sitt uttryck i beslutet; kammarkollegiet utövar som bekant en rådgivande verksamhet i olika hänseenden, vilket i och för sig är tacknämligt. [5] När gåvotagaren besvärade sig i hovrätten klarlades i vart fall Kammarkollegiets ståndpunkt. Kammarkollegiet anförde att enligt stadgad praxis i hovrätten och HD skall skattepliktigt fång anses föreligga om vederlaget uppgår till 85 % av taxeringsvärdet; i förevarande fall var vederlagets värde satt till exakt 85 % av taxeringsvärdet.

Gåvotagaren besvärade sig över inskrivningsmyndighetens beslut i hovrätten och vann bifall till sin talan där. Hovrätten uttalade bl a, att enbart den omständigheten, att det skuldbelopp, för vilket gåvotagaren övertagit betalningsskyldigheten, utgjorde 85 % av det värde som fastigheten i stämpelskattehänseende skall anses äga, borde ej leda till att förvärvet skulle betraktas

[5] Jfr Domstolsverket informerar, häfte 4 den 31/3 1979, sid 9—10.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:51

som köp. Två ledamöter var skiljaktiga och fastställde, liksom HD, inskrivningsmyndighetens beslut.

Ännu snart femton år efter det StSkL trätt i kraft yppas sålunda bland juridisk expertis delade meningar om hur 3 § 3 st i lagen skall tolkas. Raden av rättsfall har icke lett fram till en definitiv tolkning. Och fortfarande lär finnas frågetecken. Det är ju så, att övertagande av betalningsansvaret för intecknad gäld uppgående till 85 % av fastighetens taxeringsvärde är liktydigt med köp (i rättsfallet NJA 1970, sid 469, uppgick gälden till 83 %), ''om ej omständigheterna i övrigt föranleder till annat''. Vilka omständigheter skulle detta vara? Hade utgången i förevarande fall blivit en annan, om gåvan varit förknippad med villkor? Utgången i rättsfallet NJA 1975 C not 224 tyder ej därpå. Eller skulle andra omständigheter än de i sistsagda rättsfall upptagna kunna tänkas föreligga, som kan föranleda annan bedömning, och i så fall vilka. Eller hade det i rättsfallet NJA 1978, sid 232, utan vidare varit tillräckligt för att gåva skulle anses föreligga, därest intecknad gäld övertagits för 85% av taxeringsvärdet minus en krona?

Locutionen ''om ej omständigheterna i övrigt föranleda till annat'' synes kryptisk.

Vid en jämförelse mellan rättsfallen NJA 1978, sid 232, och NJA 1975 C 224 inställer sig frågan, om gåvovillkor av i sistnämnda rättsfall angiven kvalitet är helt betydelselösa vid bedömning av fångets innebörd; enbart värderelationen skulle vara avgörande. Enligt lagrummet 3 § 3 st i lagen skall dock samtliga omständigheter, av vilka förvärvets huvudsakliga innebörd framgår, beaktas. Men skall nu värderelationen ensamt vara avgörande?

I en intressant artikel ''HD:s dubbla funktion'' [6] har justitierådet Torkel Nordström bl a tagit upp frågor om fasthet i praxis och konstaterar att den uppfattningen har trängt igenom, att det för rättssäkerheten är av största vikt att rättspraxis är fast, så att allmänheten och advokaterna kan inrätta sitt handlande efter den. I ett annat sammanhang framhålls, att en allmänt formulerad lagregel ibland kan föranleda en lång serie rättsfall, och som ett exempel anges just ovan behandlade föreskrift i StSkL. Sedan uttalas följande:

''Så småningom visade det sig, att det fanns ett starkt behov av en schablonregel på detta område. Sedan HD hade avgjort en del sådana mål utan att göra något principuttalande, fastslog domstolen (NJA 1970 s 469) [7], att de fall då vederlaget uppgår till mindre än 85 % av värdet bör hänföras till gåva. En viss reservation gjordes, men den tycks inte ha fått någon betydelse.''

---

[6] Svenskt rättsforum, årg 1979, häfte 14, sid 16—20.

[7] I rubriken till rättsfallsreferatet NJA 1978, sid 232, hänvisas till NJA 1971, sid 68, med hänvisningar, och till NJA 1975 C 224.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:51

Reservationen synes vara ”och omständigheterna i övrigt ej föranleda till annat”. Att döma av sedermera tillkomna rättsfall förefaller denna reservation ej vara så helt betydelselös. I själva verket synes man med den kunna komma ganska långt i att för ”allmänheten och advokaterna” fördunkla tolkningen av lagrummet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:51