En bokanmälan

Av professor Gustaf Lindencrona

Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel. Av docent Sture Bergström, 250 sidor och bunden, ca pris 276 kr. Liber Förlag, Stockholm 1984.

Den expertgrupp inom företagsskatteberedningen som lade fram det ursprungliga förslaget till allmän skatteflyktsklausul i betänkandet SOU 1975:77 föreslog också att ogiltiga rättshandlingar vid beskattningen skulle bedömas efter sina ''ekonomiska verkningar''. Remissinstanserna ansåg i allmänhet att frågan fordrade ett fördjupat studium och departementschefen tog inte upp förslaget i propositionen.

Den påtalade bristen på kunskaper om ogiltighet, dess civilrättsliga innebörd och skatterättsliga konsekvenser, har nu hävts genom en utförlig studie av docent Sture Bergström i boken ''Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel''. Som bokens titel anger behandlas ogiltighet både civilrättsligt och skatterättsligt. En skillnad föreligger emellertid i författarens behandling av civilrätten och skatterätten. Gällande rätt behandlades utförligt både när det är fråga om civilrätt och skatterätt. De lege ferenda-synpunkter anläggs emellertid endast beträffande skatterätten. Författaren ser de civilrättsliga reglerna som givna, men utreder omsorgsfullt deras praktiska konsekvenser. Därefter behandlas gällande skatterätt inom tre centrala områden, fastighetsrätt, familjerätt och associationsrätt. På varje område för författaren fram förslag till ändrad lagstiftning, vilka också sammanfattas i ett avslutande kapitel.

De lege-ferendaresonemang vinner ofta på att underbyggas genom redovisning av erfarenheter från andra länder. Bergström redovisar också erfarenheter från ett land, Västtyskland, såväl i ett särskilt kapitel som i den löpande framställningen. Valet av Västtyskland sammanhänger med att ogiltighet där gjorts till föremål för en särskild reglering i skattelagstiftningen och att problemen där belysts i såväl doktrin som praxis.

I sin analys av svensk skatterätt redovisar Bergström den befintliga, relativt sparsamma, svenska rättspraxisen synnerligen utförligt. Det centrala Horwitz-målet (NJA 1982 s 493) refereras på tre sidor med packad stil, vilket möjligen är i mesta laget. På det hela taget anser jag dock författarens metod

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:39

vara riktig. Utförliga referat av rättsfallen underlättar för läsaren att följa framställningen och har också den förtjänsten att läsaren kan bilda sig en egen uppfattning av fallet innan han tar del av författarens analys. Som en stimulans av läsarens självständiga tänkande verkar också de noggranna hänvisningarna till andra författares arbeten, vare sig Bergström delar eller inte delar deras uppfattning. Ur vetenskaplig synvinkel är det en stor förtjänst att författaren klart redovisar det material han bygger sin analys på.

I kapitel 2, Allmänna frågor, behandlar författaren, ogiltighetsbegreppet i civilrätten. Han uppehåller sig då särskilt vid frågan om innerbörden av att en ogiltighetsgrund betecknas som nullitet eller angriplighet respektive som stark eller svag. Författaren finner efter en genomgång av civilrättslig doktrin att skillnaden mellan nullitet och angriplighet i praktiken är synnerligen vag. Vid så gott som samtliga ogiltighetsgrunder är avtalets återgång beroende av parts eller rättsägares intresse och vilja av att åberopa ogiltigheten. Är parterna överens om att rättshandlingen skall betraktas som giltig dem emellan blir rättsverkningarna i stort sett desamma parterna emellan som om avtalet var giltigt så länge ogiltigheten inte aktualiserats. Bergström anknyter därför i sin framställning till en av Ussing lanserad terminologi som skiljer mellan starka ogiltighetsgrunder och svaga. Starka ogiltighetsgrunder är sådana som gäller mot godtroende medkontrahent.

Västtyska erfarenheter

I kapitel 3 behandlas den västtyska skatterätten. Huvudprincipen i denna är att om parterna låtit en rättshandlings ekonomiska konsekvenser inträda på samma sätt som om rättsförhållandet vore giltigt, skall rättshandlingen beskattas som om den vore giltig så länge denna situation består. Principen tillämpas dock inte på ogiltiga situationer mellan närstående och mellan fåmansföretag och deras dominerande ägare. Där inträder således inte några skatterättsliga verkningar av en ogiltig transaktion, även om parterna uppträder som om transaktionen var giltig. Om ett bolagsavtal är ogiltigt p g a att man inte iakttagit de föräldrarättsliga reglerna beaktas det således inte vid beskattningen.

Ett fundamentalt problem för ett skattesystem som liksom det västtyska bygger på huvudprincipen att ogiltiga transaktioner skall beskattas som om de var giltiga är hur man skall förfara om parterna senare bestämmer sig för att rättshandlingen skall återgå p g a att den är ogiltig. Den västtyska skatterätten följer här inte någon enhetlig princip. Vid arvs- och gåvobeskattningen och vid realisationsvinstbeskattningen betalas skatten tillbaka. För inkomstbeskattningens del gäller att återbetalade belopp beskattas resp får avdras det år de återbetalats. För förmögenhetsbeskattningens del gäller slutligen att ogiltighetens aktualiserande inte medför någon ändring av tidigare taxeringar. Det har i praxis motiverats med att den som förmögenhetsbeskattats i ekono-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:39

miskt hänseende kunnat förfoga över tillgångarna ifråga innan ogiltigheten aktualiserades.

Fastighetsrätt och fastighetsbeskattning

Eftersom Bergström i sitt arbete Skatter och civilrätt behandlat en typ av ogiltiga rättshandlingar, nämligen skenrättshandlingar, ägnas den nya boken åt övriga ogiltiga rättshandlingar. Framställningen inleds med ett utförligt kapitel om fastighetsrätt (kap 5), en av Bergströms specialiteter. Syftet med kapitlet är att undersöka hur ogiltiga fastighetsöverlåtelser skall beskattas, där säljaren och köparen i samråd agerar som om avtalet vore giltigt även sedan ogiltigheten inträtt.

I det fastighetsrättsliga kapitlet behandlas bl a formkraven i 4:1 JB, kravet att fastighetsbildning skall ske i enlighet med köpet om det gäller ej avstyckad del av fastighet enl 4:7 JB, jordförvärvslagen och lagstiftningen om inskränkning i utlännings rätt till förvärv av svenska företag och svensk fast egendom. Av skatterättslig betydelse är följande civilrättsliga fråga. Under vilka förutsättningar kan den ogiltighet läkas som följer av att man inte iakttagit formkraven i den här behandlade fastighetsrättsliga lagstiftningen. Särskilt väsentligt är frågan, hur ogiltigheten skall kunna läkas, om den beror på att köpeskillingen är felaktigt angiven. Om köparen fått lagfart läks ogiltigheten genom *hävd* efter tjugo år. Är han i god tro läks den efter tio år. Om fastigheten överlåts vidare, är det mycket sannolikt att senare köpare är i god tro.

Vad beträffar materiella ogiltighetsgrunder p g a exempelvis jordförvärvslagen eller inskränkningslagstiftningen, finner Bergström att de kan läkas genom att rättshandlingen bekräftas mellan partena, sedan ogiltighetsgrunden bortfallit. Det ursprungliga avtalets innehåll kan då oftast anses gälla retroaktivt mellan parterna, men inte i förhållande till tredje man.

Innebörden av ogiltighetssanktionen är att fastigheten respektive köpeskillingen skall återbördas i ursprungligt skick. Bergström antar att säljarens krav på avkastning då i praktiken kvittas mot köparens krav på ränta.

Vad beskattningen av ogiltiga fastighetsöverlåtelser beträffar visar fallen RÅ 1970 ref 42 och RÅ 1980 Aa not 40 att ogiltiga fastighetsöverlåtelser inte *realisationsvinstbeskattas*. Om realisationsvinstbeskattning ändå skett skall den återgå, ytterst genom resning. Om ogiltighetsgrunden undanröjs och avtalet förnyas mellan parterna anses ett nytt skattepliktigt fång ha skett vid tidpunkten för förnyelsen.

Gällande praxis kritiseras av Bergström, som pekar på att det är ovanligt att skattemyndigheterna får kännedom om att en överlåtelse är ogiltig. Dessutom är det ju möjligt att en ursprunglig ogiltighet sedan kan läkas. Ogiltighet enligt 4:1 JB kan läkas genom hävd, ogiltighet enligt JFL och 1982 års inskränkningslag genom att lagfart meddelas. Bergström anser därför att man som i Västtyskland i stället borde realisationsvinstbeskatta ogiltiga fastighetsöver-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:39

låtelser. Om fastighetsöverlåtelsen verkligen återgår p g a ogiltighet borde skatten kunna återbetalas. Någon ovillkorlig skyldighet att återbetala den borde dock enligt Bergström inte föreligga för att förebygga att de skattskyldiga utnyttjar reglerna. Bergström vill också lagstiftningsvägen lösa problemet att en köpare inte kan få avdrag för ett eventuellt skadestånd till säljaren, RÅ 1982 1:10, eftersom den omständigheten att realisationsvinstbeskattning inte skall ske medför att det inte finns någon förvärvskälla. Köparen borde alltid få avdrag för utgivna skadestånd.

Som nämnts är det normala vid en återgång av ett fastighetsköp p g a ogiltighet att säljarens krav på avkastningen kvittas mot köparens krav på ränta. Enligt KL beskattas normalt ägaren för en fastighets intäkter. När det gäller jordbruksfastighet kan också brukaren beskattas. Värdeminskningsavdrag tillkommer ägaren.

Hur skall då den löpande avkastningen av en fastighet beskattas, där en överlåtelse är ogiltig? Skall köparen beskattas som fastighetens ägare eller ej?

I fallet RÅ 1969 ref 57 ansåg KR och RR beträffande garantibeskattningen att en köpare av en jordbruksfastighet som efter beskattningsårets utgång vägrats förvärvstillstånd enligt jordförvärvslagen skulle anses som fastighetens ägare. I RÅ 1979 1:53 har RR preciserat sin ståndpunkt så att köparen anses som ägare till fastigheten fr o m köpekontraktets upprättande fram till dess köpet blir ogiltigt, i detta fall genom köparen försummat att inom föreskriven tid (6 månader) ansöka om fastighetsbildning i överensstämmelse med köpet.

Bergström kritiserar RR:s praxis främst därför att den inte tar någon hänsyn till om parterna agerar som om avtalet var giltigt även efter ogiltighetens inträde eller ej. Säljaren skall då beskattas som fastighetens ägare även om köparen besitter fastigheten, uppbär dess avkastning och betalar dess kostnader. Bergström anser i stället att köparen borde beskattas som fastighetens ägare fr o m tillträdet så länge parterna agerar som om avtalet var giltigt.

Vad beträffar *förmögenhetsbeskattningen* saknas avgöranden av RR. Det är dock sannolikt att man skulle följa samma principer som vid inkomstbeskattningen dvs att köparen beskattades fr o m kontraktsdagen t o m ogiltighetens inträde. Bergström vill i stället anknyta till de av honom föreslagna reglerna för realisationsvinstbeskattningen. Köparen skulle då förmögenhetsbeskattas för fastigheten fr o m köpekontraktet t o m året före det år, då ogiltigheten akualiseras.

Familjerätt och familjebeskattning

Bergström ägnar ett utförligt kapitel (kapitel 6) åt verkan av ogiltighet inom familjebeskattningen. Inledningsvis behandlas arvsbeskattningen av ogiltiga testamenten. Författaren konstaterar där att huvudprincipen är att ogiltiga testamenten, som kan bli giltiga genom att de inte klandras vid arvsbeskatt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:39

ningen behandlas på samma sätt som giltiga testamenten. Skulle ett sådant testamente sedan bli förklarat ogiltigt, kan den skattskyldige återfå för mycket erlagd skatt eller bli efterbeskattad för den skatt han borde erlägga utöver tidigare betald skatt, 32 § b och 59 § b AGL. Vad beträffar arvsbeskattning av ogiltiga testamenten tillämpas således redan de principer som Bergström gör sig till tolk för inom andra områden.

Vad beträffar föräldrar och barn inleder Bergström med en framställning av de föräldrarättsliga reglerna. Bergström betonar där, att även avtal som står i strid med dessa regler under vissa omständigheter kan bli giltiga. Ett avtal som slutits utan förmyndarens samtycke kan enligt 9:6 FB bli giltigt om det blir behörigen fullgjort eller om det godkänns (ratihaberas) av förmyndaren. Avtalet kan också godkännas av den underåriga själv, när han blivit myndig. Om avtalet på detta sätt godkänns i efterhand, anses det ändå giltigt från det att det ingåtts. Samma princip gäller för de i praktiken vanliga fall att förmyndaren ingått avtal med sin myndling. Enligt 13:2 FB är ett sådant avtal ogiltigt. Vid en sådan transaktion skall den underårige företrädas av god man enligt 18:2 FB. Avtalet kan dock bli giltigt, om det i efterhand godkänns av den underårige, sedan han blivit myndig eller av en senare förordnad god man. Det måste emellertid understrykas att i båda fallen gäller att ett ogiltigt avtal anses förfallet om det förflyter avsevärd tid sedan det ingåtts utan att något efterhandsgodkännande skett.

Få skatterättsliga avgöranden under senare år har väckt större uppseende än Horwitz-målet (NJA 1982 s 493). HD gåvobeskattade där en gåva av aktier i ett familjeföretag trots att man konstaterat att gåvan var ogiltig enligt allmänt förmögenhetsrättsliga regler. HD fann att 36 § 1 st AGL vari stadgades att endast giltiga fullbordade gåvor eller gåvoutfästelser skall gåvobeskattas, endast syftar på gåvor som var ogiltiga enl 8 kap 2 § 2 st GB och 17:3 ÄB. Vad beträffar rättshandlingar som är ogiltiga på förmögenhetsrättsliga grunder är det ”de enskilda parterna som så att säga själva härskar över rättshandlingens giltighet”. Gåvobeskattning borde därför ske.

Bergström anser att HD i sina domskäl överbetonat skillnaden mellan svag ogiltighet p g a förmögenhetsrättsliga regler och stark ogiltighet p g a familjerättsliga regler. Lagstiftningen borde därför ändras så att alla ogiltiga gåvor som av parterna behandlades som giltiga gåvobeskattades. Det borde sedan finnas möjlighet att återbetala gåvoskatten om avtalet verkligen återgått.

För realisationsvinstbeskattningens del rekommenderar Bergström samma princip, d v s beskattning med möjlighet till återbetalning. Vad däremot den löpande beskattningen beträffar anser Bergström mot bakgrund av västtyska erfarenheter och tidigare svensk doktrin, att en annan princip måste införas när det gäller ogiltiga transaktioner mellan föräldrar och barn. Om ogiltiga transaktioner skattemässigt behandlas som giltiga så länge parterna önskar det, erhåller dessa en möjlighet att spekulera i skattesystemets effekter. Man

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:39

skulle exempelvis kunna uppdela familjeinkomsten genom ett ogiltigt kommanditbolagsavtal för att sedan låta det återgå, när barnet blivit myndigt och fått egna inkomster. Bergström anser därför, att en ogiltig bolagsbildning måste bli giltig senast under handläggningen av det årets taxering hos skattemyndigheterna och skattedomstolarna. Om parterna inte tar tillvara denna möjlighet får det inga skatterättsliga effekter vid den löpande inkomstbeskattningen. Det skulle i så fall få giltighet fr o m en eventuell framtida bekräftelse.

När det gäller äkta makar konstaterar Bergström att rättspraxis praktiskt taget saknas. Klart är emellertid att gåvor mellan makar som inte skett på föreskrivet sätt i äktenskapsförordets form inte gåvobeskattas (NJA 1973 s 89). Bergström rekommenderar samma principer för beskattning av ogiltiga transaktioner mellan äkta makar som han föreslagit i motsvarande fall, när det var fråga om föräldrar och barn i syfte att få enhetliga principer.

Aktiebolagsrätt och bolagsbeskattning

I ett associationsrättsligt kapitel (kap 7) behandlar Bergström ett antal aktiebolagsrättsliga och bolagsskatterättsliga problem, som sammanhänger med ogiltighet. Praxis är emellertid sparsam på detta område. Klart är emellertid att en olovlig vinstutdelning beskattas trots att aktieägaren under tio års tid riskerar att tvingas återbära vinstutdelningen.

Även när det gäller ogiltighet på aktiebolagsrättens område föreslår Bergström att mer generella regler införs på skattelagstiftningens område. Realisationsvinster bör beskattas även om överlåtelse är ogiltig. Vid den löpande inkomstbeskattningen bör förvärvaren av aktier beskattas för löpande avkastning. Av skatteflyktsskäl föreslår dock Bergström vissa undantag vad beträffar ogiltighet enligt 1982 års inskränkningslagstiftning. Vad beträffar fåmansföretag förespråkas samma regler som mellan familjemedlemmar.

Bergström behandlar också återgångsklausuler (kap 8). Detta kapitel har dock gjorts synnerligen kortfattat, då professor Anders Hagstedt skriver en bok om detta ämne.

Avslutning

I ett avslutande kapitel (kap 9) sammanfattar Bergström sina förslag. Kapitlet avslutas med ett förslag till lagtext. Bergström föreslår följande text i en för all skattelagstiftning gemensam lag:

> Är eller blir en rättshandling ogiltig, skall den behandlas som giltig vid beskattningen i den mån och så länge parterna agerar som om rättshandlingen vore giltig och låter rättsförhållandets ekonomiska verkningar inträda och bestå. Förekommer det särskilda bestämmelser i de olika skattelagarna, som reglerar denna fråga, gäller de. Överlåtelser i strid mot inskränkningslagstiftningen beaktas endast vid realisationsvinst— arvs— och gåvobeskattningen.
>
> Om ett ogiltigt rättsförhållande återgår, kan erlagd skatt återvinnas eller ytterligare skatt uttas om det framstår som skäligt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:39

I inkomst- och förmögenhetsskattereglerna bör följande bestämmelse införas, som skall gälla om särskilda regler saknas:

Ogiltiga rättshandlingar mellan närstående personer och mellan fåmansaktiebolag och dess aktieägare skall inte beaktas vid beskattningen, förutsatt att parterna skulle kunna uppnå otillbörliga skatteförmåner, om rättshandlingen betraktades som giltig vid beskattningen. Om rättshandlingen gäller mellan parterna från dess tillkomst genom ett efterföljande godkännande, skall rättshandlingen beskattas som om den vore giltig från avtalets tillkomst under förutsättning att detta sker, innan taxeringen vunnit laga kraft då ogiltigheten först upptäckts av den skattskyldige.

Bergströms bok är en nyhet i flera bemärkelser. Författaren har utförligt behandlat ett generellt problem, som tidigare inte behandlats. Arbetet är också nytt i den meningen att en mycket stor del av den rättspraxis, som författaren analyserar och på vilken framställningen i mycket bygger tillkommit under den senaste femårsperioden (NJA 1982 s 493, RÅ 1980 Aa not 40, RÅ 1979 1:53). Det är således en bok med högt aktualitetsvärde.

Som nämnts har Bergström i denna bok ett genomgående de lege ferenda-perspektiv. Syftet är inte endast att beskriva gällande rätt utan att förändra den. Bakgrunden till Bergströms reformförslag utgörs på varje område av en sorgfällig analys av den civilrättsliga ogiltighetens konsekvenser ur skattesynvinkel. Bergström visar här att ogiltighet rent civilrättsligt ofta kan läkas genom exempelvis ett godtrosförvärv eller hävd. Han drar därav slutsatsen att ogiltiga rättshandlingar i stor utsträckning bör beskattas som giltiga. Denna slutsats verkar väl underbyggd. Bergström gör däremot inte någon värdering av ogiltighetssanktionen utifrån de syften den skall fylla. För läsaren verkar det emellertid som om den i stor utsträckning vore ineffektiv och att lagstiftaren borde använda andra medel att förverkliga sina syften.

Ett annat genomgående tema i Bergströms arbete är den västtyska skatterätten och dess reglers eventuella tillämplighet på svenska förhållanden. Man kan möjligen tycka att länderurvalet är något begränsat. Det som utmärker de västtyska reglerna är emellertid att de ingår i en systematiskt genomarbetad lagstiftning av generell karaktär. Den som delar uppfattningen att genom lagstiftning tillkomna generella regler på skatteområdet är att föredra framför en mer kasuistisk rätt tillskapad genom domstolsavgöranden har därför svårt att invända något mot ländervalet.

Vad Bergströms konkreta reformförslag beträffar, verkar det först en aning chockerande att han i så stor utsträckning föreslår olika lösningar för realisationsvinstbeskattning, arvs— och gåvobeskattning å ena sidan och den löpande inkomstbeskattningen å andra. Man skulle vilja se ändå mer generella principer än de som Bergström föreslår. Bergströms förslag verkar emellertid sakligt väl underbyggda. I själva verket är det sannolikt så att realisationsvinstbeskattningen i systematiskt avseende skiljer sig så kraftigt från inkomstbeskattningen i övrigt att det även på andra områden skulle medföra betydande fördelar att reglera den i en egen lagstiftning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:39

Bergström väljer också att i viss utsträckning särbehandla närståendetransaktionerna. Som både den tyska skatterätten och de svenska erfarenheterna visar finns det många skäl för en sådan särbehandling.

Bergströms bok visar på ett övertygande sätt att det är av stort värde att rättsvetenskapsmän engagerar sig i reformarbete på skattelagstiftningens område. Det är svårt att tänka sig att en statlig utredning kommit till bättre underbyggda resultat än Bergström.

BASF DISKETTER TILL LÅGPRIS!
Från 20: — /st . Beställ fullständig prislista.
MINIRÄKNARE I KREDITKORTSFORMAT
Batteridrift 41: — /st.
CASIO SL 800, Solceller, 0,8 mm tjock, 225: — /st.
CASIO SL 750, Solceller, 1,9 mm tjock, 125: — /st. Även med firmatryck.
REKLAMPENNOR
Inkl. tryck, 1,95: — /st.
Alla priser exkl. moms
KLM TRADING
Box 94, 430 31 ÅSA. Tel 0340-561 90

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:39