SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 10 1984

En kommentar till ett skatteflyktsmål

Av docent Sture Bergström

1. Inledning

Skatteflyktslagen i dess nya lydelse av den 1 mars 1983 prövades för första gången av RR den 6/6 1984 (dnr 956-1984). Målet har tidigare presenterats utförligt av Haglund i SN, och jag skall därför begränsa mig till att behandla några principiella frågor, som har aktualiserats av rättsfallet.

Två makar, som i fortsättningen kallas för farföräldrarna, avsåg att skänka 2/3 av sin tomträtt till sina underåriga barnbarn inför en nära förestående försäljning av hela tomträtten. De sökte förhandsbeked bl a om i vad mån de kunde beskattas för hela realisationsvinsten med stöd av skatteflyktslagen, när tomträtten såldes.

För att skatteflyktslagen skall vara tillämplig, krävs att följande rekvisit är uppfyllda. 1. Den skatteskyldige skall direkt eller indirekt ha medverkat i alla rättshandlingar i skatteflyktsförfarandet. 2. Förfarandet skall medföra en inte oväsentlig skatteförmån för *den skattskyldige,* som 3. kan antas vara det huvudsakliga skälet till transaktionerna. 4. Förfarandet skall strida mot lagstiftningens grunder.

RN:s majoritet menade, att skatteflyktslagen skulle tillämpas.

Samtliga RR:s ledamöter ansåg att skatteflyktslagen inte var tillämplig. Majoriteten (tre ledamöter) menade, att varken rekvisit 1 eller2 var tillämpli-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

ga. De tog inte ställning till övriga rekvisit. Minoriteten (två ledamöter) ansåg, att rekvisit 1 och 2, men inte 3, var uppfyllda. Inte heller de tog ställning till rekvisit 4.

2. Den skatteskyldige skall ha medverkat i hela skatteflyktsförfarandet

För att rekvisit 1 skall vara uppfyllt krävs, att farföräldrarna medverkat direkt eller indirekt i samtliga rättshandlingar i skatteflyktsförfarandet, d v s även i barnbarnens framtida försäljning av tomträtten. RR:s majoritet uttalade följande om farföräldrarnas medverkan i barnbarnens försäljning:

"Försäljningen av barnbarnens andelar i tomträtten kommer inte — så långt kan bedömas av de i målet lämnade upplysningarna — att förutsätta någon medverkan, vare sig direkt eller indirekt, från klagandenas sida. De omyndiga barnbarnen kommer vid försäljningen av tomträttsandelarna att företrädas av andra personer än klagandena. En annan sak är att det praktiska genomförandet av försäljningen av de skilda delägarnas andelar i tomträtten kan komma att kräva en viss samordning delägarna emellan i fråga om val av tidpunkt, utformningen av köpehandlingar m m. En samordning av sådant slag är dock inte att jämställa med den direkta eller indirekta medverkan i rättshandling som anges i punkt 1 av 2 §."

Farföräldrarna skänkte inte bort hela tomträtten. Farföräldrarna och barnbarnen måste därför samordna sin försäljning av *hela* tomträtten. Majoriteten betonade emellertid, att detta inte kunde jämställas med att farföräldrarna indirekt eller direkt hade medverkat till barnbarnens försäljning. Det krävs en mer aktiv insats av den skattskyldige för att det första rekvisitet skall vara uppfyllt.[1]

3. Skatteförmånen skall tillkomma den skattskyldige

I förarbetena till skatteflyktslagen i dess ursprungliga lydelse menade några remissinstanser, att lagen även borde kunna tillämpas, om skatteförmånen istället tillkom närstående till den skattskyldige. Departementschefen ansåg emellertid, att skatteflyktslagen endast kunde prövas beträffande den som erhållit skatteförmånen, se prop 1980/81:17 s 27. Detta framgick dock inte uttryckligen av lagtexten. Under förarbetena till den senaste ändringen i lagen instämde departementschefen i sin företrädares uppfattning och betonade dessutom, att det måste anges i lagtexten, att skatteförmånen skall tillkomma den skattskyldige, se prop 1982/83:84 s 17. Detta framgår numera av lagtexten.

Majoriteten ansåg, att skatteförmånen inte hade tillkommit farföräldrarna. Minoriteten menade emellertid, att farföräldrarna fick en skatteförmån själva genom att de slapp att betala realisationsvinstskatten på de bortskänkta andelarna. De betonade samtidigt att farföräldrar fått viss valuta genom att barnbarnen utfärdat reserver till dem.[2]

Majoritetens uppfattning stämmer bäst med lagtexten (och förarbetena). Enligt min mening kan man knappast säga, att man får en skatteförmån genom att man slipper skatta för en tillgång som man inte längre äger eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

disponerar över. Lagtexten måste därför ändras om man vill komma åt denna typ av förfaranden. Det kan t ex ske genom, att rekvisitet får följande lydelse: ''. . .ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige *eller denne närstående''*. Närstående kan exempelvis definieras genom en hänvisning till 35 § 1 a mom sista stycket KL. Enligt min mening måste man skilja mellan, om det är personer i samma hushåll som barnen eller ej, som gynnar barnen. Skatteförmåner som tillkommer andra hushållsmedlemmar kan åtminstone i viss mån komma alla i hushållet tillgodo. Denna fördel hade knappast farföräldrarna i det aktuella målet, eftersom de inte bodde ihop med sina barnbarn.[3] Jag tycker därför, att detta fall är mindre stötande än om barnens föräldrar gjort samma sak. Enligt min mening har farföräldrarna genomfört en skatteplanering, som varit vanlig och accepterad under en lång tid, se t ex RÅ 1974 ref 104. Det enklaste och riktigaste sättet att komma tillrätta med närståendetransaktioner är antagligen att lagstifta mot olika typer av oönskade transaktioner.

4. Skatteförmånen det huvudsakliga skälet

Majoriteten prövade inte rekvisit 3. Minoriteten ansåg dock, att skatteförmånen inte var det huvudsakliga skälet till transaktionerna.

Enligt propositionen och skatteutskottet krävs det, att förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen, för att skatteförmånen skall kunna antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet, se prop 1982/83:84 s 44 och SkU 1982/83:20 s 13. Uttrycket huvudsakligen har uppenbarligen en mycket snävare innebörd enligt förarbetena än vad lagtexten ger intryck av[4].

Minoriteten ansåg, att farföräldrarna vidtagit transaktionerna för att undgå realisationsvinstbeskattning på de bortskänkta tomträttsandelarna. De utvecklade på följande sätt varför skatteförmånen inte utgjorde de huvudsakliga skälet:

''Förfarandet innebär emellertid också att makarna L helt avhänder sig dispositionsrätten till de överlåtna andelarna och att barnbarnen vid en försäljning av tomträtten för dess beräknade marknadsvärde, 340 000 kronor, tillförs ett icke oväsentligt kapital. Barnbarnens gåvoskatt blir härigenom lägre än om de som gåva erhåller motsvarande andelar av köpeskillingen vid försäljningen. Syftet att på detta sätt ge barnbarnen en ekonomisk fördel är inte utan praktisk mening. Den skatteförmån som makarna L kan uppnå genom gåvotransaktionen kan därför inte anses som det huvudsakliga skälet till förfarandet.''

Minoriteten hade rätt i att farföräldrarnas förfarande inte är praktiskt eller ekonomiskt meningslöst, men i det aktuella fallet hade det varit naturligare att skänka en summa pengar till barnbarnen. Farföräldrarna avsåg att sälja sin tomträtt och därigenom berika bl a sina barnbarn. Skattemässigt blir gåvoskatten lägre om man skänker en tomträtt istället för pengar. Samtidigt blir den totala realisationsvinstskatten lägre genom att skatten delas upp på fler

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

skattesubjekt, och dessutom har barnbarnen förmodligen lägre marginalskatt än farföräldrarna. Barnbarnen blev i stort sett bara ett inskjutet mellanled mellan farföräldrarna och deras köpare. I och för sig är det riktigt som minoriteten säger, att gåvan till barnbarnen medförde viktiga praktiska och ekonomiska konsekvenser, men farföräldrarna hade kunnat uppnå samma konsekvenser bortsett från skatteförmånerna på ett enklare sätt genom att skänka pengar till barnbarnen. Om man jämför det valda och det naturliga handlingssättet, så var det förmodligen huvudsakligen skälet att slippa gåvoskatt och realisationsvinstskatt, som låg bakom att farföräldrarna inte skänkte pengar till sina barnbarn. Minoriteten ansåg emellertid inte, att man kan diskutera på detta sätt.[5] Det är oklart hur rekvisitet skall uppfattas. Förhoppningsvis kommer detta att klarläggas i framtiden.

5. Avslutning

Ännu har inte skatteflyktslagen tillämpats i något fall. Målet visar hur svårt det är att använda skatteflyktslagen mot familjetransaktioner. Framställningen visar, att de första tre rekvisiten i skatteflyktslagen är svårtillämpade. RR prövade inte rekvisitet att förfarande skall strida mot lagstiftningens grunder, men troligen hade det varit tillämpligt om övriga rekvisit varit uppfyllda, vilket ju som sagt inte var fallet. Enligt min mening vore det önskvärt att man kunde komma tillrätta med transaktioner av den typ, som var aktuell i målet, och som kännetecknas av att man skjuter in närstående som ett relativt osjälvständigt mellanled i syfte att få skatteförmåner. Mycket talar dock för att dessa förfaranden måste angripas lagstiftningsvägen.

Noter

1. Föräldrar är ofta förmyndare för sina underåriga barn. Förmodligen medverkar inte föräldrarna vare sig direkt eller indirekt i en gåvohandling eller i en efterföljande försäljning bara genom att motta gåvan som förmyndare för barnen, jfr RSV/FB Dt 1982:7 fall I.
2. Reversbeloppen uppgick dock till betydligt lägre belopp än tomtsrättsandelarnas marknadsvärde. I Finland har man i flera fall beskattat föräldrar som strax före en försäljning skänkt tillgångar till sina barn för att få en lägre reavinstskatt. Det gjordes då inte gällande att föräldrarna fått del av försäljningsvinsten, se Tikka, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nummer 3 s 44. Som påpekas ovan är det dock en skillnad mellan farföräldrar och föräldrar. Farföräldrar bor oftast inte ihop med sina barnbarn och kan därför inte själva dra nytta av skatteförmånen.
3. Det är möjligt att man därför bör nöja sig med att låta närståenderekvisitet omfatta endast närstående som bor i samma hushåll, jfr Lindencrona. Festskrift till Eek, Ljungman och Schmidt s 263 ff.
4. I förarbetena sas det även, att vissa, inte närmare definierade, familjerättsliga skäl kunde accepteras, se prop 1980/81:17 s 30. Den skattskyldige kan dock inte åberopa till sitt fredande att det huvudsakliga syftet var att få gåvoskatteförmåner.
5. I norsk skatterätt har Höyesterett betonat, att den skattskyldige kunde ha genomfört ett generationsskifte på ett enklare sätt. Skatteflyktsförfarande kunde bl a därför angripas, se Rt 1971 s 264.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

"Jag väljer Capitex...

de är steget före när det gäller program för privatekonomi till persondatorer"

- ***SKATTEBERÄKNING*** *(Taxering -84)*
- ***KALKYLPROGRAM*** ***(Boendekalkyler)***
- ***REAVINSTBERÄKNINGAR*** ***(Aktier, Fastigheter)***
- ***UC*** *(Kreditupplysningar)*
- ***CFD*** *(Kommunikation med fastighetsdata)*

Vill Du veta mer, ring oss idag!

CAPITEX

LINKÖPING 013-10 21 85 vx KALMAR 0480-174 00 **STOCKHOLM 08-13 09 90**

Kupongen skickas till: CAPITEX AB, S:t Larsgatan 31, 582 24 LINKÖPING

JA TACK, skicka mig mer information om

☐ SKATTEBERÄKNINGAR
☐ KALKYLPROGRAM
☐ UC
☐ CFD
☐ REAVINSTBERÄKNINGAR, aktier
☐ REAVINSTBERÄKNINGAR, fastigheter

Namn: .....
Adress: .....
Postadress: .....
Tel: .....

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30