

Sture Bergström

OGILTIGHET

ur civilrättslig
och skatterättslig
synvinkel

EJ HEMLÅN

Liber

JURIDISKA BIBLIOTEKET
vid Uppsala Universitet

Qafba 346.02 SUE

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv>

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

- Kopiera och vidare distribuera materialet oavsett medium eller format
- Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

- Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.
- Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.
- Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att göra något som licensen tillåter.

Se även information på

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv>



Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel

Sture Bergström

Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel



LiberFörlag Stockholm

11931

Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel

© 1984 Sture Bergström

Liber Förlag, Stockholm

ISBN 91-38-90284-2

Upplaga 1:1

Redaktör Bengt Andersson

Omslag: Bertil Porsfelt

Liber Tryck, Stockholm 1984 302943

Innehåll

FÖRORD 10

Vissa förkortningar 11

1 INLEDNING 13

2 ALLMÄNNA FRÅGOR 16

2.1 Ogiltighetsbegreppet i civilrätten 16

2.2 Olika typer av ogiltighetsgrunder 19

2.3 Nullitet och angriplighet resp starka och svaga ogiltighetsgrunder 20

2.3.1 Inledning 20

2.3.2 Nullitet och angriplighet 21

2.3.3 Lassens kritik och Ussings alt förslag 22

2.3.4 Kännetecken på nullitet och angriplighet resp starka och svaga ogiltighetsgrunder 23

2.3.4.1 Inledning 23

2.3.4.2 Nullitet är självverkande (absolut) (1) 23

2.3.4.3 Nullitet skall beaktas ex officio (2) 24

2.3.4.4 Nullitet kan påtalas av envar (3) 27

2.3.4.5 Nullitet är definitiv (ohjälplig) (4) 29

2.3.4.6 Nullitet gäller även mot godtroende kontrahent (5) 32

2.3.4.7 Kännetecken på angriplighet (6—8) 33

2.3.5 Sammanfattande kritik av indelningen i 2.3.4 33

2.4 Definition av begreppet ogiltighet 39

3 VÄSTTYSK SKATTERÄTT 41

3.1 40 och 41 §§ AO 41

3.2 175 § AO 44

3.3 Sammanfattning 46

6 Innehåll

4 OLIKA LÖSNINGAR I SVENSK SKATTERÄTT 48

4.1 Skenrättshandlingar 48

4.2 Övriga ogiltiga rättshandlingar 48

4.2.1 Inledning 48

4.2.2 SOU 1975:77 49

4.3 Sammanfattning 52

5 FASTIGHETSÄTT 53

5.1 Inledning 53

5.2 Civilrättsliga ogiltighetsregler 54

5.2.1 4:1 JB 54

5.2.2 4:7 JB 58

5.2.3 Jordförvärvslagen 59

5.2.4 1975 års lag om förvärv av hyresfastigheter 60

5.2.5 Inskränkningsslagstiftningen 61

5.2.5.1 Inledning 61

5.2.5.2 1916 års inskränkningsslag m m 61

5.2.5.3 1982 års inskränkningsslagstiftning 64

5.3 Kan ett ogiltigt fång bli giltigt? 65

5.3.1 Inledning 65

5.3.2 Hävd 65

5.3.3 Exstinktiva godtroshävd 66

5.3.4 Lagfart och bekräftelse som läkningsgrunder 69

5.3.4.1 Inskränkningsslagen 69

5.3.4.2 Jordförvärvslagen 72

5.3.4.3 4:1 och 4:7 JB 73

5.4 Innebörden av ogiltighetssanktionen 74

5.4.1 Inledning 74

5.4.2 Allmänt om ogiltighetssanktionen 75

5.4.3 Skadestånd m m 76

5.4.4 Rätt till ersättning för avkastning och ränta m m 79

5.4.5 Köparens kostnader 82

5.5 Sammanfattning 83

5.6 Realisationsvinstbeskattningen 85

5.6.1 Inledning 85

5.6.2 Fondskatteförordningen 85

5.6.3 Gällande rätt 88

5.6.4 Alternativa lösningar 93

5.6.5 Skadestånd 95

5.7 Beskattningen av de löpande inkomsterna 99*5.7.1 Gällande rätt 99**5.7.2 Särskilt om köparens kostnader vid återgång 110**5.7.3 Särskilt om skattskyldighetens inträde för köparen 111**5.7.4 Alternativa lösningar 114***5.8 Förmögenhetsbeskattningen 115****5.9 Sammanfattning 119****6 FAMILJERÄTT 122****6.1 Inledning 122****6.2 Arvsbeskattningen av ogiltiga testamenten 123***6.2.1 Ärvdabalken 123**6.2.2 Arvsskattepraxis 126***6.3 Föräldrar och barn 130***6.3.1 Inledning 130**6.3.2 Föräldrabalken 131**6.3.3 Återgång p g a ogiltighet 137**6.3.4 Gåvobeskattningen av ogiltiga gåvor från föräldrar till barn 140**6.3.4.1 Gåvobeskattningen av ogiltiga gåvor 140**6.3.4.2 Gåvobeskattningen vid ratihabition 147**6.3.4.3 Sammanfattning 150**6.3.5 Den löpande inkomstbeskattningen 151**6.3.5.1 Inledning 151**6.3.5.2 Löpande inkomstskattepraxis 153**6.3.5.3 Alternativa lösningar 159**6.3.6 Realisationsvinstbeskattningen 164**6.3.7 Den löpande inkomstbeskattningen av arrendeavtal mellan föräldrar och barn 166**6.3.8 Sammanfattning 167***6.4 Ogiltiga gåvor mellan makar 169***6.4.1 Formkraven i 8:2 GB 169**6.4.2 Återgång av ogiltiga rättshandlingar mellan makar 171**6.4.3 Gåvobeskattningen 172**6.4.4 Beskattningen av löpande inkomster 175**6.4.5 Realisationsvinstbeskattningen 177**6.4.6 Förmögenhetsbeskattningen av ogiltiga gåvor mellan makar 179*

8 Innehåll

6.5 Sammanfattning 179

7 ASSOCIATIONSRÄTT 182

7.1 Inledning 182

7.2 Rättshandlingar ingångna före aktiebolagets registrering 182

7.2.1 Aktiebolagslagens regler 182

7.2.2 Realisationsvinstbeskattningen av tillgångar förvärvade före registreringen 184

7.2.3 Särskilt om realisationsvinstbeskattningen av aktier 188

7.2.4 Beskattningen av löpande inkomster 189

7.3 Oriktigt registrerade aktiebolag 191

7.3.1 Aktiebolagsrättsliga regler 191

7.3.2 Konsekvenserna av oriktiga registreringsbeslut vid beskattningen 193

7.4 Aktiebolagslagens regler om ogiltiga bolagsstämmobeslut 194

7.5 Skattefrågor i samband med ogiltiga bolagsstämmobeslut 196

7.5.1 Inledning 196

7.5.2 Klanderbara bolagsstämmobeslut 197

7.5.3 Bolagsstämmobeslut som kan klandras utan närmare tidsbegränsning 198

7.5.3.1 Inledning 198

7.5.3.2 ABL:s regler om olovlig vinstutdelning 199

7.5.3.3 Beskattningen av olovlig vinstutdelning 203

7.6 Ogiltiga beslut vidtagna av ställföreträdare för aktiebolaget 207

7.7 Ogiltigt förvärv av egen aktie 208

7.7.1 Aktiebolagslagens regler 208

7.7.2 Beskattningen av ogiltiga förvärv av egen aktie 209

7.7.2.1 Utskiftningsskatteförordningen 209

7.7.2.2 Realisationsvinstbeskattningen 210

7.8 Aktieförvärv i strid mot 1982 års inskränkingslagstiftning 211

7.8.1 1982 års inskränkingslagstiftning 211

7.8.2 Beskattningen av aktieöverlåtelse som skett i strid mot 1982 års inskränkingslagstiftning 212

7.8.2.1 1908 års förordning om fondstämpelavgift 212

7.8.2.2 Realisationsvinstbeskattningen 213

7.8.2.3 Beskattningen av löpande inkomster 214

7.9 Sammanfattning 219

8 ÅTERGÅNGSKLAUSULER 222

8.1 Inledning 222

8.2 Återgångsklausuler i civilrättsliga sammanhang 223

8.3 Västtysk skatterätt 225

8.4 Svensk skatterätt 226

8.4.1 Inledning 226

8.4.2 Skatteflyktslagen 227

8.4.3 Övrig lagstiftning 230

8.5 Sammanfattning 232

9 SAMMANFATTANDE SYNPUNKTER 233

Citerad litteratur 237

Tryckta kommittébetänkanden m m 237

Övrig litteratur 238

Åberopade svenska rättsfall 243

Sakregister 248

Förord

Universitetslektorn Per Thorell har läst i stort sett hela manuskriptet och lämnat mig många värdefulla synpunkter. Docenten Carl Hemström, forskningsassistenten Sven-Åke Bergkvist, jur kand Kjell Adolfsson, professorerna Sten Hillert, Torgny Håstad, Gustaf Lindencrona, Nils Mattsson, samt universitetslektorerna Ulf Göransson och Peter Melz har diskuterat olika delar av boken med mig och gjort åtskilliga viktiga påpekanden. Utkast till flera kapitel i boken har diskuterats på de gemensamma doktorandseminarierna i skatterätt för Stockholms och Uppsala universitet.

Genom tillmötesgående av professorn Klaus Tipke fick jag möjlighet att studera västtysk skatterätt vid Kölns universitet under en vecka i april 1982.

Tingsnotarien Bengt Blom har upprättat sakregistret, och han och min mor, Margareta Bergström, har hjälpt mig med korrekturläsningen. Institutionssekreteraren Anita Kolmodin har renskrivit olika versioner av manuskriptet.

Riksbankens Jubileumsfond har bidragit med ekonomiskt stöd.

Jag framför ett hjärtligt tack alla dem som hjälpt mig under arbetet med boken.

Uppsala i januari 1984

Sture Bergström

Vissa förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (om inte annat anges av den 15 december 1975)
AGL	Lag om arvsskatt och gåvoskatt av den 6 juni 1941
Anv	Anvisningar
Anvp	Anvisningspunkten
AO	Abgabenordnung av år 1977
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BStBl	Bundessteuerblatt
Ds	Departementsstencil
FB	Föräldrabalken av den 10 juni 1949
Fi	Finansdepartementet (i samband med notisfall)
GB	Giftermålsbalken av den 11 juni 1920
GRS	Geijer, Rosenquist och Sterner, Skattehandbok
H	Handelsdepartementet (i samband med notisfall)
HD	Högsta domstolen
HovR	Hovrätt
Inskränkningsslagen	Se kapitel 5
Inskränkningsslagstiftningen	Se kapitel 5
JB	Jordabalken av den 17 december 1970
JBP	Lag om införande av nya jordabalken av den 17 december 1970
JFL	Jordförvärvslagen (om inte annat framgår av sammanhanget av den 3 maj 1979)
JK	Justitiekanslern
Ju	Justitiedepartementet (i samband med departementsstenciler)
JustR:d	Justitieråd

12 *Vissa förkortningar*

KL	Kommunalskattelagen av den 28 september 1928
KR	Kammarrätt
LR	Länsrätt
LSR	Länsskatterätt
Lst	Länsstyrelse
NJA	Nytt juridiskt arkiv avd I
NJA II	Nytt juridiskt arkiv avd II
PN	Prövningsnämnd
Prop	Proposition
RegR:d	Regeringsråd
RFH	Reichsfinanzhof
RH	Rättsfall från hovrätterna
RK	Rättsfall från kammarrätterna
RN	Riksskattenämnden (även dess meddelanden)
RR	Regeringsrätten
RRK	Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna (K står för kammarrättsavgörande)
RStBl	Reichssteuerblatt
RSV	Riksskatteverket (även dess meddelanden)
RSvJT	Svensk juristtidnings rättsfallsavdelning
RSvSkT	Svensk skattetidnings rättsfallshäfte (sidhänvisningen gäller tidskriftsårgången)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Sf	Lag om statlig förmögenhetsskatt av den 26 juli 1947
Si	Lag om statlig inkomstskatt av den 26 juli 1947
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
StAnG	Steueranpassungsgesetz
SvJT	Svensk juristtidning
SvSkT	Svensk skattetidning
TfR	Tidsskrift for Rettsvitenskap
TI	Taxeringsintendent
TL	Taxeringslagen av den 23 november 1956
TN	Taxeringsnämnd
ÄB	Ärverdabalken av den 28 december 1958

1 Inledning

Många regler i svensk rätt är sanktionerade med att ingångna rättshandlingar blir ogiltiga. Vad som avses med ogiltighet är emellertid oklart. Det beror bl a på att inga lagar (eller deras förarbeten) behandlar ogiltighetens närmare innebörd. Rättsfallen från högsta domstolen och regeringsrätten är få. Denna oklarhet medför många problem. Några av dessa kan belysas med hjälp av följande exempel. Enligt 4:1 jordabalken är en fastighetsförsäljning ogiltig, om säljaren och köparen medvetet har angett en oriktig köpeskillning i köpehandlingen. Ogiltigheten anses inträda automatiskt i och med köpet, samt anses gälla mot envar. Fastighetsförsäljningen sägs vara en "nullitet". En utomstående betraktare märker emellertid ingen skillnad mellan en sådan ogiltig försäljning och en giltig fastighetsöverlåtelse. Den angivna köpeskillningen betalas, fastigheten tillträds och lagfart meddelas på vanligt sätt. I praktiken aktualiseras ogiltighetssanktionen endast, om en av de ursprungliga parterna yrkar att avtalet skall återgå. Talan om återgång hänger oftast samman med att säljaren eller köparen upptäcker att köpet inte har utvecklat sig som han räknat med.

Exemplet visar att, så länge parterna agerar som om rättsförhållandet vore giltigt, detta framstår som giltigt ur ekonomisk synvinkel. Parternas agerande styr följaktligen de ekonomiska konsekvenserna. Skatterettsligt innebär detta särskilda problem. Beskattningen anknyter oftast till det ekonomiska utbyte, som olika rättshandlingar ger de skattskyldiga, jfr Bergström [1978] s 13. Å andra sidan har det hävdats att ogiltiga rättshandlingar är civilrättsligt ogiltiga och därför överhuvudtaget inte skall beskattas. Enligt denna uppfattning är det i princip endast giltiga rättshandlingar som skall beskattas. För att anknyta till exemplet inställer sig genast följande besvärliga frågor.

14 Inledning

1. Skall säljaren realisationsvinstbeskattas när han sålt fastigheten, om fånet är ogiltigt? Vad händer om fastigheten säljs vidare, kanske en, två, tre eller flera gånger? Hur skall då de olika säljarna realisationsvinstbeskattas? Vad händer om fånet sedermera blir giltigt, eller om en senare förvärvare gör ett godtrosvärv?
2. Vem skall beskattas för fastighetens avkastning resp dess förmögenhetsvärde under den tid fastighetsöverlåtelsen var ogiltig?
3. Vad händer, om det upptäcks att köpeskillingen var oriktig och fastighetsförsäljningen sedermera återgår. Kan tidigare fastställda taxeringar upphävas eller ändras?

Det finns inga givna svar på dessa frågor! Den skatterättsliga framställningen i detta arbete skall därför försöka ge svar på dessa och liknande frågor. För att klargöra ogiltiga rättshandlingars ekonomiska konsekvenser som är av betydelse för beskattningen, är det nödvändigt att behandla även civilrättslig lagstiftning, praxis och doktrin utförligt. Civilrättens betydelse för framställningen framgår redan av bokens titel: "Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel."

Som modell för beskattningen av ogiltiga rättshandlingar, kan man tänka sig antingen att inte beskatta dessa alls, eller att beskatta alla eller åtminstone vissa typer av ogiltiga transaktioner. En expertgrupp inom företagsskatteberedningen föreslog år 1975, att ogiltiga rättshandlingar skulle beskattas "efter sin verkliga innebörd och ekonomiska verkningar", se SOU 1975:77 s 11. Förslaget har ännu inte lett till lagstiftning, se prop 1980/81:17 s 15 f och prop 1982/83:84 s 12 f. Likartade, men mer utvecklade regler finns sedan länge i västtysk skatterätt. Jag skall naturligtvis även undersöka vilka principer som gäller i svensk skattepraxis. I den utsträckning jag upptäcker, att denna praxis leder till mindre tillfredsställande resultat, undersöker jag i vad mån något av de presenterade förslagen vore en bättre lösning.

Min terminologi i fortsättningen kräver några förklaringar. Ogiltighetssanktionen sägs sudda ut rättshandlingen. Ogiltigheten verkar tillbaka till den tidpunkt då överenskommelsen tillkom. Någon rättshandling anses överhuvudtaget inte ha skett. Detta förhållande kallas i denna framställning för att ogiltighets-sanktionen *gäller* fr o m tidpunkten för rättshandlingens ingåen-

de. I vissa situationer inträder emellertid rättsverkningarna av ogiltigheten senare, t ex när en myndighet genom ett lagakraftvunnet beslut avslagit en ansökan om förvärvstillstånd. Jag talar då om, att ogiltighetssanktionen *inträder*, när förvärvsfrågan slutgiltigt avgjorts, samtidigt som ogiltigheten *gäller* fr o m avtalstillfället. Att någon gör ogiltigheten gällande kallas i fortsättningen för att denna *aktualiseras*. Termen återgång används ibland i litteraturen både för att beteckna återgång p g a hävning och p g a ogiltighet, se t ex Karlgren [1976] s 100 ff och Bramsjö [1950] s 1 ff. Jag har därför valt att tala om *återgång p g a ogiltighet* för att undvika förväxlingar.

Framställningen är disponerad på följande sätt. I kapitel tre avhandlas ogiltighetsbegreppet i civilrätten. I de två följande kapitlen behandlas västtysk skatterätt och olika förslag om hur ogiltiga rättshandlingar skall beskattas som framförts i svensk skatterätt. I de tre följande kapitlen avhandlas skatteproblem i samband med fastighetsrättsliga, familjerättsliga och associationsrättsliga ogiltighetsregler. Bristen på skatterättslig praxis har tvingat mig att begränsa mig till dessa områden. Framställningen belyser inte varje tänkbar ogiltighetsregel, utan den är inriktad på att behandla sådana regler som varit aktuella i skatterättslig praxis eller som innehåller intressanta skatterättsliga problem. Ämnet är för stort och obearbetat för att det skall vara möjligt att behandla alla ogiltighetsregler. Efter dessa kapitel behandlas återgångsklausuler kortfattat. Framställningen avslutas med en mera allmän sammanfattande diskussion om hur ogiltiga rättshandlingar bör beskattas.

2 Allmänna frågor

2.1 Ogiltighetsbegreppet i civilrätten

Obligationsrättskommittén uttalade, att ogiltiga rättshandlingar är "viljeförklaringar, som av en eller annan anledning icke medföra avsedd rättsverkan".¹ Denna definition, eller rättare sagt beskrivning, av ogiltighetsbegreppet är intetsägende. Inte heller i litteraturen är man helt överens, om vad ogiltighetsbegreppet omfattar.² Jag har därför valt att undvika att ge mig in i denna diskussion. Istället är min ambition i denna framställning att försöka bestämma vad som i grova drag skall avses med ogiltighet.

Det är vanligt att man ställer vissa minimikrav på en ogiltig viljeförklaring för att den överhuvudtaget skall kunna kallas för ogiltig. Någoting måste ha hänt som gör att rättshandlingen är ogiltig. Obligationsrättskommittén krävde att förfarandet skulle *framstå* som en rättshandling, även om den var behäftad med väsentliga brister. Kommittén nämnde som exempel på detta förfalskade eller inte utgivna skuldebrev.³ Enligt min mening är detta krav ändamålsenligt och skall därför upprätthållas i denna framställning.

I allmänhet brukar man endast kalla sådana rättshandlingar för ogiltiga, som är behäftade med fel som finns hos rättshandlingen vid dess tillkomst. Felet skall vidare innebära att rätts-

¹ Se NJA II 1915 s 232. Obligationsrättskommittén kallade såväl giltiga som ogiltiga viljeförklaringar för rättshandlingar, se t ex rubriken till 3 kap avtalslagen "Om rättshandlingars ogiltighet" och NJA II 1915 s 232. Även om det är mest logiskt att kräva att en viljeförklaring skall vara giltig, för att den skall betecknas som en rättshandling, använder jag i fortsättningen av praktiska skäl avtalslagens terminologi.

² En relativt utförlig och samlad presentation av olika uppfattningar om ogiltighetsbegreppet återfinns i Adlercreutz [1982] s 178 ff.

³ Se NJA II 1915 s 232 ff, särskilt s 264 f. Även Adlercreutz inbegriper sådana rättshandlingar under sitt ogiltighetsbegrepp, se Adlercreutz [1982] s 178.

handlingen inte kan göras gällande enligt sitt innehåll. Förfaranden som blir ogiltiga p g a senare inträffade händelser, kallas oftast för överksamman.¹ I denna framställning behandlas inte överksamman rättshandlingar av utrymmesskäl.

Kontraktsbrott som från början föreligger kan ge köparen rätt att häva köpet. Exempel på detta är fel i godset eller ursprunglig omöjlighet att leverera avtalad vara, jfr 21 — 24 och 42 §§ köplagen. Karlgren talar här om ogiltighet p g a ursprungligt kontraktsbrott, se t ex Karlgren [1965] s 121 f och [1976] s 100 ff. Han motiverar detta med, att det är svårt att skilja mellan hävning p g a ursprungligt kontraktsbrott och ogiltighet, eftersom rättsverkningarna blir desamma, se Karlgren [1965] s 122. Adlercreutz anser, att gränsen mellan ursprungligt kontraktsbrott och ogiltighet i viss mån är konventionell. Han betonar samtidigt att dessa påföljder principiellt bör hållas isär, se Adlercreutz [1982] s 178. Även om rättsverkningarna av "ursprungligt kontraktsbrott" är likartade dem som följer vid återgång p g a ogiltighet, är det inte svårt att rent definitionsmässigt hålla isär dessa återgångsanledningar. I denna framställning räknas inte "ursprungligt kontraktsbrott" till ogiltighetsgrunderna.

I svensk doktrin brukar begreppet ogiltighet ofta definieras både från rättsfaktum- och rättsföljdssidan samtidigt. Om en ogiltig rättshandling återgår, anses part endast kunna kräva att bli försatt i samma ekonomiska situation som rådde innan rättshandlingen ingicks. Ersättning kan då högst uppgå till *negativa kontraktsintresset*. Ersättning för utebliven vinst, *positiva kontraktsintresset*, anses förutsätta att avtalet var giltigt, men sedermera av olika skäl inte fullföljts.²

Almén är skeptisk till värdet av denna distinktion eller åtminstone till dess praktiska värde och uttalar fortsättningsvis följande:

... men även om densamma icke skulle kunna helt och hållet undvåras, finna vi det beklagligt, om ett avtal skulle behöva betecknas såsom ogiltigt därför, att det "endast" giver upphov till anspråk på det s k negativa intresset, ehuru detta faktiskt kan sammanfalla med eller till och med överstiga det positiva. (Almén [1960] s 280 i not 44.)

¹ Se närmare därom Adlercreutz [1982] s 178. Se även Karlgren [1954] s 10 och jfr NJA II 1930 s 326.

² Se Lassen [1899] s 42 och [1920] s 71 f, Ussing [1945] s 117 f. Jfr Rodhe [1956] s 479 och [1979] s 196 och s 200 f samt Almén [1960] s 280 not 44.

Nial betonar, att det förhållandet att ersättning kan utgå med högst negativa kontraktsintresset vid återgång p g a ogiltighet kan slå hårt mot godtroende part. Denne bör därför behandlas välvilligt. Nial är kritisk mot distinktionen och anser, att det är tvivelaktigt om begreppet negativt kontraktsintresse kan förväntas bli erkänt av domstolarna, se Nial TfR 1936 s 20 f.

Karlgren ifrågasätter värdet av, att inte beteckna en rättshandling som ogiltig, därför att ersättning, motsvarande positiva kontraktsintresset, kan utgå vid en eventuell återgång. Han påpekar, att lagstiftaren förutsatt att ersättning, motsvarande positiva kontraktsintresset, kan utgå vid återgång av arrendeavtal p g a ogiltighetsregeln i (nuvarande) 8:3 JB.¹ Arrendator som tillträtt en jordbruksfastighet utan att skriftligt avtal kommit till stånd, utan arrendatorns förskyllan, kan erhålla skadestånd, motsvarande positiva kontraktsintresset, se NJA II 1944 s 166 ff (särskilt s 166). Denna reglering tillkom för att skydda den svagare parten, arrendatorn, och för att påverka jordägaren att inte sluta avtal i strid mot den tvingande regeln i (nuvarande) 8:3 JB. Denna sanktion är förmodligen ett mycket starkt påtryckningsmedel på jordägaren att följa tvingande lagstiftning. Det förefaller därför naturligt att betrakta 8:3 JB som en stark ogiltighetsregel.²

Adlercreutz uttalar, att det är vanligt att inte räkna en rättshandling som ogiltig, när part kan ådömas att ersätta positiva kontraktsintresset. Samtidigt betonar han, att även sådana fall inbegripes under gängse definition av ogiltighet, se Adlercreutz [1982] s 178.

Det är inte möjligt att här avgöra, om ersättning motsvarande

¹ Se Karlgren [1951] s 265 i not 19. I Karlgren [1954] s 10 f anser han, liksom Lassen och Ussing, att det är lämpligt att inte tala om ogiltighet, om ersättning motsvarande positiva kontraktsintresset kan utgå. I Karlgren [1965] s 122 i not 23 b uttalar han ånyo, att man kan tala om ogiltighet även om fullt skadestånd, dvs motsvarande positiva kontraktsintresset, kan utgå.

² Grönfors [1966] s 212 har emellertid kritiserat denna bestämmelse. Han menar, att ersättning motsvarande positiva kontraktsintresset endast skall utgå, om avtalet hade kunnat fullföljas, dvs om det hade varit giltigt. I och med att ersättning kan utgå som om avtalet vore giltigt, anser han att ogiltighetssanktionen upphävs: "Man frågar sig verkligen, om lagstiftaren har haft klart för sig, vilken egendomlig hybrid mellan ogiltighet och ogiltighet man åstadkommit." Å andra sidan har Grönfors tidigare uttalat i samband med jordförvärvslagens ogiltighetsregler, att distinktionen mellan positiva och negativa kontraktsintresset inte förefaller givande. Det är istället viktigare att analysera hur starka ersättningsanspråken bör vara, för att man skall kunna realisera ändamålet med förvärvsförbudet för icke önskvärda förvärvare av jordbruksfastigheter, se Grönfors SvJT 1955 s 549.

positiva kontraktsintresset kan utgå vid ogiltighet eller ej. Framställningen visar, att oenighet råder i denna fråga. Jag har valt att lösa detta på följande sätt. Enligt min mening är det inte lämpligt att begreppet ogiltighet definieras från både rättsfaktum och rättsföljdssidan samtidigt. Det är bakvänt att först definiera vad som krävs för att rättsföljden ogiltighet skall inträda, för att därefter undersöka i vad mån en önskad rättsföljd kan inträda. Om detta kan ske, är det inte längre fråga om ogiltighet. Det är då mer praktiskt och lätthanterligt att definiera ogiltighet enbart från rättsfaktumsidan såsom Adlercreutz gör:

Såsom ogiltig betecknas här en rättshandling, då den på grund av något fel *inte kan göras gällande enligt sitt innehåll eller med de rättsverkningar den typiskt innefattar*. (Adlercreutz [1982] s 178.)

Denna beskrivning måste sedan kompletteras och preciseras på det sätt som tidigare gjorts i detta avsnitt. Jag skall senare återvända till hur begreppet ogiltighet skall definieras från rättsfaktumsidan.

2.2 Olika typer av ogiltighetsgrunder¹

Man kan konstatera, att en rättshandling är ogiltig, om det är fråga om fel som inte kan betraktas som kontraktsbrott och som finns från början. Det kan vara fråga om olika typer av fel.

Felet kan bestå i att rättshandlingen är ofullständig. Det saknas då ett eller flera av de rekvisit som krävs, för att en rättshandling skall anses kunna föreligga. Som exempel kan nämnas att rättshandlingar ingåtts av en person som hade bristande rättshandlingsförmåga. Denne var t ex omyndig eller försatt i konkurs eller i avsaknad av erforderlig fullmakt. Rättshandlingen kan också vara helt eller delvis tillkommen för skens skull. En annan viktig grupp är rättshandlingar behäftade med formfel, t ex att köpeskillingen är oriktigt angiven vid fastighetsköp, se 4:1 JB.

Avtalet kan också vara ogiltigt p g a särskilda omständigheter vid rättshandlingens tillkomst. Part hade t ex psykiska defekter vid avtalets ingående, se t ex 1924 års lag om verkan av avtal som slutits under inflytande av rubbad själsverksamhet.² Andra exem-

¹ Framställningen bygger i stort sett på Adlercreutz [1982] s 181 ff.

² Även 33 § avtalslagen, "stridande mot tro och heder", inbegriper enligt förarbetena och praxis, men inte i och för sig enligt sin lydelse, lindrigare nedsättning av den psykiska kapaciteten o dyl, se t ex Adlercreutz [1982] s 192.

pel är reglerna i 28—35 §§ avtalslagen, (råntvång, utpressning, svek och ocker m m).¹

Rättshandlingar kan också bli ogiltiga p g a oriktiga förutsättningar vid avtalets ingående. Denna ogiltighetsgrund har diskuterats ingående i nordisk doktrin i samband med den s k förutsettningsläran, se närmare därom Adlercreutz [1982] s 217 och där hänvisad litteratur.

En annan stor och viktig grupp är rättshandlingar som strider mot tvingande lagstiftning eller goda seder. Det är vanligt att rättshandlingar som ingåtts i strid mot tvingande lagstiftning blir ogiltiga. Från den fortsatta framställningen kan nämnas fastighetsköp i strid mot jordförvärvslagens eller inskränkingslagstiftningens förvärvsförbud.

Framställningen kommer att behandla ogiltighetsgrunden från alla dessa olika, visserligen delvis överlappande grupper. Det kan i och för sig gå för sig att räkna återvinning i konkurs till ogiltighetsgrunderna, se Adlercreutz [1982] s 179 i not 1. I denna framställning behandlas dock inte återvinning i konkurs av utrymmes-skäl. Ovanstående indelning är emellertid mindre funktionell, p g a att sakligt likartade ogiltighetsgrunder hamnar i olika grupper. I litteraturen indelas därför ogiltigheten i olika undergrupper, där man istället skiljer mellan sakligt olikartade ogiltighetsgrunder. I nordisk litteratur brukar man vanligen dela in ogiltighet i undergrupperna nullitet och angriplighet eller starka och svaga ogiltighetsgrunder. Dessa indelningar skall diskuteras i nästa avsnitt.

2.3 Nullitet och angriplighet resp starka och svaga ogiltighetsgrunder

2.3.1 Inledning

Ogiltighetsbegreppet brukar som sagt delas in antingen i nullitet och angriplighet eller i starka och svaga ogiltighetsgrunder. Vid beskattningen är det av avgörande betydelse att veta vad som sker när ogiltigheten inträder eller aktualiseras. I detta avsnitt skall jag framför allt diskutera vad som händer sedan ogiltigheten inträtt,

¹ 36 § avtalslagen är delvis en jämningsregel, delvis en ogiltighetsregel, där hela eller del(ar) av avtalet kan bli förklarat ogiltigt p g a oskäligen avtalsvillkor, se Adlercreutz [1982] s 230.

men innan rättshandlingen återgått p g a ogiltighet. Vad som sker eller kan ske, när ett avtal återgår p g a ogiltighet skall diskuteras mera i detalj i samband med praxisgenomgången i kapitel 5 och följande kapitel.

Syftet med framställningen är att undersöka vilka slutsatser man kan dra av att en ogiltighetsgrund betecknas som nullitet eller angriplighet resp som stark eller svag. Av särskilt intresse är att utreda om denna indelning kan vara till hjälp i de situationer, då parterna agerar som om rättsförhållandet vore giltigt. Ogiltigheten har då inträtt, men parterna undviker, åtminstone under en längre tid, att aktualisera ogiltighetssanktionen.

I de nu följande avsnitten skall jag mera generellt diskutera de ekonomiska och rättsliga konsekvenserna av att ogiltigheten inträtt. I kapitel 3 och 4 skall jag sedan presentera olika skatterättsliga lösningar på hur ogiltiga rättshandlingar skall beskattas.

2.3.2 Nullitet och angriplighet

Ogiltighet brukar delas in i nullitet och angriplighet. Denna lära utvecklades under 1800-talet av Savigny och Windscheid. De ansåg, att denna indelning gällde i romersk rätt. Det är dock tveksamt, om det verkligen förhöll sig på det sättet.¹ Savigny's, av Windscheid senare utvecklade idéer, påverkade Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) i Västtyskland som tillkom år 1896. Där skiljer man mycket konsekvent mellan nullitet (Nichtigkeit) och angriplighet (Anfechtbarkeit).² Denna indelning har haft mycket stor betydelse för svensk rätt. I svensk rätt har Karlgrens uppsats "Ett gammalt tvisteämne: nullitet och angriplighet" haft stort inflytande, se Karlgren [1951] s 247 ff. Hans uppfattning om den klassiska ogiltighetsläran står nära i samklang med BGB:s begreppsbildning, se närmare om den senare i t ex Lassen [1899] s 27 ff. Karlgren utvecklar den gängse uppfattningen om skillnaden mellan nullitet och angriplighet på följande sätt:

Ogiltigheten har nullitets natur, när ifrågavarande rättsärende överhuvud icke frambringar de åsyftade rättsverkningarna. Någon sär-

¹ Lassen anser exempelvis, att romarna inte utvecklade någon egen ogiltighetslära och kritiserar Savigny's och Windscheids idéer mycket kraftigt. Enligt Lassen arbetade romarna istället mer kasuistiskt och utvecklade varje ogiltighetsgrund för sig, se Lassen [1899] s 3 ff.

² Se t ex Lassen [1899] s 28 ff om BGB:s lydelse vid dess tillkomst och Soergel-Sieberts [1967] kommentar till 124—144 §§ BGB i dess nuvarande lydelse.

skild reaktion mot rättsärendet, under åberopande av det fel som förelupit, är således icke betingelse för den rättsliga effektens utblivande. Förekommer emellertid sådan reaktion, kan den härröra icke blott från den ene eller den andre kontrahenten utan i princip även från utomstående, från vilken tredje man som helst. Ogiltigheten måste av domstolen beaktas *ex officio*. Den är definitiv och ohjälplig. — Angripligheten kännetecknas åter av att det förlupna felet visserligen icke hindrar rättsverkningarnas omedelbara inträde men öppnar möjlighet för deras undanröjande, nämligen genom att angrepp riktas mot det felaktiga rättsärendet. Detta angrepp måste emanera från viss eller vissa bestämda intressenter. Vid det angripliga rättsärendet föreligger under sådana förhållanden särskilda utsikter till att felet ”läkes”: genom vederbörande intressents (utomprocessuella) passivitet efter rättsärendets tillkomst, genom hans underlåtenhet att i rättegång göra invändning om ogiltigheten, genom att han i form av ett efterföljande och med tillbakaverkande kraft utrustat (även formlost) godkännande avhänder sig angreppsmöjligheten. (Karlgrén [1951] s 248.)

Av Karlgréns beskrivning framgår, att nulliteten är *självverkande* eller absolut (1), att den beaktas *ex officio* (2), att den kan göras gällande av *envar* (3), att den är *definitiv* och *ohjälplig* (4). Ett annat kännetecken som Karlgrén inte uttryckligen nämner är att nulliteten även verkar mot kontrahent i god tro (5), se t ex Adlercreutz [1982] s 179.

Angriplighet kännetecknas av, att rättshandlingen måste angripas av part eller annan intressent (6), att felet kan avhjälpas genom passivitet eller ratihabition (7), samt att den inte kan göras gällande mot part i god tro (8).¹

Sedan jag i nästa avsnitt presenterat Ussings indelning i starka och svaga ogiltighetsgrunder, skall ovanstående krav (1–8) diskuteras.

2.3.3 Lassens kritik och Ussings alt förslag

Lassen kritiserade år 1899 indelningen i nullitet och angriplighet, se Lassen [1899] s 38 ff. Vid sin undersökning av dansk rätt fann han, att ogiltighetsgrunder som kallades nullitet inte kännetecknades av de ovan beskrivna rekvisiten 1–5. Han upptäckte vidare, att rekvisiten 6–8 inte alltid var betecknande för angriplighet. Han menade sammanfattningsvis, att en ogiltighetsgrund

¹ Det sistnämnda kravet framgår inte uttryckligen av Karlgréns definition, men anses vara ett typiskt kännetecken på angriplighet, se t ex Adlercreutz [1982] s 180.

som kunde vara att betrakta som svag i ett eller flera hänseenden mycket väl kan vara förbunden med styrka i andra avseenden, se Lassen [1899] s 78. Hans framställning visar, att nullitetsregler i förmögenhetsrätten aldrig, eller möjligen endast i något undantagsfall, kännetecknas av rekvisiten 1–5. Han uttalar vidare, att det inte med säkerhet kan sägas att någon förmögenhetsrättslig ogiltighetsgrund utesluter varje rättsverkan av rättshandlingen, se Lassen [1899] s 84.

Lassen ansåg, att skillnaden mellan nullitet och angriplighet var konstlad och berodde på en missuppfattning av den romerska rätten, jfr ovan i avsnitt 2.3.2. Distinktionen led enligt honom av den väsentliga bristen, att det inte är rationella skäl som styr, om en ogiltighetsgrund hör till den ena eller den andra gruppen. Det fanns därför ingen anledning att använda denna indelning för förmögenhetsrättens del, se Lassen [1899] s 83 f och [1920] s 73.

Senare lanserade Ussing starka och svaga ogiltighetsgrunder i linje med de tankar som Lassen hade framfört, se Ussing [1945] s 123 f och Lassen [1899] s 82 ff. Ussing skiljer mellan starka ogiltighetsgrunder som gäller även mot godtroende kontrahent, och svaga ogiltighetsgrunder som inte gäller mot part i god tro, se Lassen [1945] s 123. Denna indelning har haft stor betydelse för debatten i svensk doktrin, se t ex senast Adlercreutz [1982] s 180. Ussings indelning skall därför diskuteras i nästa avsnitt.

2.3.4 Kännetecknen på nullitet och angriplighet resp starka och svaga ogiltighetsgrunder

2.3.4.1 Inledning

I detta avsnitt skall jag diskutera de olika kännetecknena 1–8 på nullitet och angriplighet resp starka och svaga ogiltighetsgrunder, som presenterades i avsnitt 2.3.2.

2.3.4.2 Nullitet är självverkande (absolut) (1)

Det anses vara typiskt för nullitet att den är självverkande eller absolut. Rättsförhållandet frambringar då inte de åsyftade rättsverkningarna. Det är inte nödvändigt med någon särskild reaktion mot rättshandlingen, för att de rättsliga effekter som kännetecknar motsvarande giltiga rättshandlingar skall utebli. Avtalet sägs vara icke bindande. Det kan frånträdas av båda parter, se

Karlgren [1951] s 248 och s 258 f. En rättshandling anses överhuvudtaget inte ha företagits och kan därför aldrig medföra några rättsverkningar, jfr Lassen [1899] s 28. Som Lassen påpekat är det dock orealistiskt att tänka sig, att ogiltiga rättshandlingar aldrig skall kunna medföra några som helst rättsverkningar, se Lassen [1899] s 84. Karlgren anser, att man inte ens vid de starkaste formerna av ogiltighet (nullitet) kan förutsätta frånvaron "av varje som helst med det felaktiga rättsärendet förbunden rättsverkan," se Karlgren [1951] s 260.

Vid beskattningen är det viktigt att veta om nullitet utesluter varje som helst ekonomisk rättsverkan av rättshandlingen. Svaret måste bli nekande. Om parterna är överens om att en ogiltig rättshandling skall anses som giltig dem emellan, är det svårt att se hur man skall kunna hindra den "ogiltige" ägaren från att exempelvis uppbära egendomens avkastning. Rodhe har visat, att nullitetsregler inte är något effektivt medel för att motverka av samhället oönskade fastighetsförvärv. Han anser, att ogiltigheten inte får någon större praktisk betydelse, om parterna agerar som om avtalet vore giltigt, se Rodhe [1941] s 309 ff.

Sammanfattningsvis kan konstateras att rekvisit (1) i den klassiska definitionen inte ger någon riktig bild av starka ogiltighetsgrunder i svensk rätt. Alla ogiltiga rättshandlingar kan förmodligen medföra ekonomiska rättsverkningar. Det är därför åtminstone teoretiskt möjligt att beskatta parterna för det ekonomiska utbyte som den ogiltiga rättshandlingen gett.

2.3.4.3 Nullitet skall beaktas ex officio (2)

Karlgren anser, att domaren i allmänhet inte ex officio skall beakta ogiltighet som inte har åberopats av part i dispositiva tvistemål med hänsyn till 17:3 RB. Av denna bestämmelse framgår, att domen i dispositiva tvistemål inte får grundas på omständighet som inte åberopats av part i målet. Karlgren anser, att detta gäller för sådana typiska nullitetsgrunder såsom formfel vid fastighetsköp (se numera 4:1 JB) och aktiebolagslagens bestämmelser till skydd för tredje man, se Karlgren [1951] s 258 ff. Karlgren utesluter dock inte, att de starkaste ogiltighetsgrunderna skall kunna beaktas ex officio. Han utvecklar detta på följande sätt:

De fall som nu åsyftas äro sådana, där ogiltigheten är markerat offentligrättsligt präglad, så att den kan sägas uppehållen i hela samhällets intresse (icke blott för den eller den kontrahenten, den eller den tredje mannen eller tredje manskretsens skull). Det rör sig t ex om en ogiltighet grundad på att ett avtal avser främjande av straffbart eller mot goda seder stridande handlande eller på att avtalet innefattar åtaganden, som på grund av sin natur icke böra vara föremål för rättsliga sanktioner (se Ussing a a s 240 f). Andra och praktiskt viktiga fall äro, att ogiltigheten är statuerad i en av utpräglat offentligrättsliga skäl förestavad förbudslagstiftning. Hithörande fall torde med hänsyn till tendensen i nutida lagstiftning — även den privaträttsliga — bli allt vanligare.¹

Karlgren anser, att hela samhället kan sägas vara engagerat för att upprätthålla de starkaste typerna av ogiltighet. Domaren måste därför rimligen beakta ogiltigheten oberoende av om den åberopas eller ej, se Karlgren [1951] s 260. Han uttalar vidare, att detta inte framgår av ordalagen i 17:3 RB, ”men måste enligt min mening följa av grunderna för stadgandet”, se Karlgren [1951] s 261.

Även Vahlén är inne på liknande tankegångar. Formfel vid fastighetsköp behöver inte oundgängligen beaktas ex officio, utom när lagfartsansökan prövas.² Han uttalar fortsättningsvis följande:

Den gällande formföreskriften synes icke vara uppburen av så starka allmänna intressen, att detta ter sig oundgängligen nödvändigt. Det stämmer icke heller väl överens med tendensen i senare praxis, att domstolarna av eget initiativ ingripa med ogiltighetsförklaring i anledning av formfel. För att möjlighet därtill skall föreligga torde åtminstone böra fordras att rättegången gäller frågan, huruvida fastighetsköpet är bindande just för den part vars förklaring icke avgivits i vederbörlig form; jfr således NJA 1935 s 157 och 1938 s 35 . . . Spörsmålet har veterligen ännu icke ställts på sin spets i något i rättsfalls-samlingarna återgivet fall. (Vahlén [1951] s 55 i not 40.)

Boman anser, att det finns vissa indispositiva moment i dispositiva mål, som skall beaktas av domstolen utan åberopande. Boman menar, att detta beror på, att man inte bör tillåta att somliga

¹ Karlgren [1951] s 260. Jfr Ussing [1945] s 239 f och Arnholm [1949] s 361 f samt jfr Bramsjö [1950] s 28 f i not 1.

² Vahlén [1951] s 55 i not 40. Det sistnämnda framgår numera av 20:6 JB.

tvingande bestämmelser kan få kringgå genom process, se Boman [1964] s 67. Han uttalar fortsättningsvis följande:

Antag exempelvis, att en jordbrukare sålt sitt hemman till en person, som icke har utsikt att erhålla förvärvstillstånd. Den senare instämmer nu säljaren med yrkande om bättre rätt till fastigheten. Som grund åberopar han köpeavtalet. Säljaren medger käromålet. Om domstolen då bifölle köparens yrkande utan att beakta ogiltighetsgrunden i 8 § jordförvärvslagen, kunde de åsyftade verkningarna av denna lag nästan helt omintetgöras. Dessa ogiltighetsgrunder måste därför beaktas även utan åberopande. Frågan om äganderätten i övrigt har däremot dispositiv karaktär.¹

Det råder enighet i doktrinen om, att domstol normalt inte skall beakta ogiltighet ex officio i dispositiva tvistemål p g a regeln i 17:3 RB. Såvitt jag kunnat utröna saknas det HD-praxis, där denna fråga ställts på sin spets.²

Förmodligen är det sällsynt, att svaranden inte åberopar ogiltigheten i ett dispositivt tvistemål. Mot denna bakgrund är det antagligen främst en teoretisk, men inte ointressant fråga, om domstolarna beaktar ogiltighet ex officio eller ej. I doktrinen är man överens om att endast starkt offentlighetsrättsligt motiverad ogiltighet skall kunna beaktas ex officio. Ogiltighet skall följaktligen endast kunna beaktas av domstolarna utan åberopande i rena undantagsfall.

Rättsläget är oklart i brist på praxis. I praktiken är det antagligen svårt för domstolarna att få kännedom om att ett rättsförhållande är ogiltigt, om parterna döljer det rätta förhållandet. Enligt 20:6 JB skall domstolen ex officio pröva om ett fastighetsköp är ogiltigt, när lagfartsansökan prövas. Om ogiltighetsgrun-

¹ Boman [1964] s 67. Jfr även Olivecrona [1960] s 194. Ekelöf tycks anse, att man inte skall kunna kringgå jordförvärvslagstiftningen genom process. Han tar dock inte uttryckligen ställning till om domstolen verkligen beaktar sådan ogiltighet ex officio. Han ställer istället slutligen följande fråga, utan att besvara den: "Käranden yrkar att svaranden skall förpliktas avflytta från en fastighet och åberopar till stöd härför ett *muntligt* försäljningsavtal. Svaranden medger käromålet. Skall detta bifallas på grund av medgivandet eller ogillas på grund av att parterna ej iakttagit det i JB 4:1 stadgade formkravet?" Se Ekelöf [1980 a] s 43.

² Av hovrättspraxis framgår, att parterna tillåtits förlikas inför hovrätten som avskrivit målet från vidare handläggning, när tingsrätten på kärandens talan förklarar fastighetsköp ogiltigt p g a oriktig köpeskillning (4:1 JB), se t ex Svea Hovrätts 3:e avd:s beslut den 18/10 1979 i mål T 448/79 och hovrätten för Nedre Norrlands 2 avd:s beslut den 28/1 1980 i mål T 141/79. Dessa beslut följer de allmänna reglerna för parternas handlingsfrihet i dispositiva tvistemål, se närmare därom Ekelöf [1980 b] s 129.

den inte framgår av handlingarna, har inskrivningsmyndigheten oftast ingen reell möjlighet att få kännedom t ex om att köpeskillingen är oriktigt angiven i köpehandlingen, se 4:1 JB. Rekvisitet "Nullitet skall beaktas ex officio" framstår därför som relativt betydelslöst i praktiken.

2.3.4.4 Nullitet kan påtalas av envar (3)

Typiskt för nullitet anses vara att den kan påtalas av envar. Det finns dock exempel på "nullitetsgrunder", där part inte kan frånträda avtalet under viss tid och under vissa förutsättningar. Antag, att en person medvetet ingått ett avtal med en underårig. Den förstnämnde kan då inte frånträda avtalet under den tid som krävs, för att förmyndaren skall kunna godkänna det ogiltiga avtalet. Om den underårige tagit anställning utan erforderligt samtycke, kan arbetsgivaren inte frånträda avtalet så länge detta fullgörs av den underårige, se 9:6 FB. Huvudregeln är dock, att rättshandlingar, ingångna i strid mot nullitetsregler eller mot starka ogiltighetsgrunder, genast kan frånträdas av part. Detta gäller exempel vid ogiltiga fastighetsköp som ingåtts i strid mot JB:s, jordförvärvslagens eller inskränkingslagstiftningens tvingande regler, jfr t ex Karlgren [1951] s 259 ff.

En annan mer kontroversiell fråga är, om ogiltigheten kan påtalas av envar, dvs även av sådana som står utanför rättsförhållandet.

Karlgren anser, att huvudregeln är att ogiltighet inte kan åberopas av tredje man.¹ Han anser dock, att tredje man under vissa omständigheter kan påtala, att den starkaste typen av ogiltighet som är motiverad av offentlighetsrättsliga motiv föreligger. Han utvecklar detta på följande sätt:

Mera ovisst är, huruvida för denna särskilt utpräglade form av nullitet kan anses karakteristiskt, att ogiltigheten med hänsyn till hela samhällets intresse av dess upprätthållande principiellt får, på ett sätt som icke har någon motsvarighet vid ogiltighet i övrigt, åberopas av tredje man. Att vilken tredje man som helst skulle äga göra nulliteten gällande är under alla omständigheter oantagligt. Endast till en tredje man som har 'rättsligt intresse' (vad nu detta skall betyda) av ogiltigheten lär hänsyn kunna tagas. Då nu omvänt även vid andra ogiltighets-

¹ Han hänvisar även till Ussing [1945] s 242 som anser att endast tredje man som har rättsligt intresse av saken får åberopa ogiltigheten.

gradationer åtminstone vissa tredje män måste kunna åberopa det fel som vidlåter rättsväsendet, blir distinktionen i fråga icke särdeles klar. Möjligen står dock så mycket kvar av densamma, att kretsen av tredje män, som i nu avsedda nullitetsfall äga göra sig ogiltigheten tillgodo, blir vidsträcktare än eljest. (Karlgrén [1951] s 261. Jfr Ussing [1945] s 241 f.)

Såvitt jag funnit saknas det i Sverige helt HD-praxis, som belyser frågan om tredje man äger rätt att föra talan om en rättshandlings ogiltighet. Detta behöver i och för sig inte betyda, att tredje man saknar denna möjlighet. Karlgrén gör dock endast gällande att talerätt *borde* kunna föreligga i rena undantagsfall. Han anser då de fall där ogiltighetssanktionen är motiverad av starka offentlig-rättsliga skäl. Karlgrén påpekar dock, att rättsläget är oklart. Det förefaller därför vara osäkert, om tredje man kan föra talan om ogiltighet. I vart fall har förmodligen få tredje män hittills åberopat sin eventuella rätt. Här skall fortsättningsvis diskuteras i vad mån offentlig myndighet äger rätt att föra talan om ogiltighet.

Enligt praxis anses offentlig myndighet endast ha talerätt, när den intar partsställning eller när det finns specialregler som ger myndigheten denna rätt.¹

1925 års bulvanlag ger åklagare möjlighet att ingripa mot bulvanförhållanden som tillkommit för att undvika bl a jordförvärvslagens ogiltighetssanktioner. Det är emellertid inte ovanligt i praktiken, att parterna inrättar sig som om ett fastighetsköp vore giltigt, trots att fångat är ogiltigt enligt tvingande lagstiftning, jfr Bergström [1978] s 130 ff.

¹ Se SOU 1964:27 s 512. Det har föreslagits, att det skulle tillsättas särskilda partsrepresentanter för att bevaka det allmännas intressen på de områden, där det erfarenhetsmässigt finns behov av att få beslut prövade i högre instans, se SOU 1964:27 s 39 f och SOU 1981:75 s 153 f. Förslagen vänder sig emellertid inte speciellt mot ogiltiga rättshandlingar. Enligt 3 § i förordningen (1975:345) med instruktion för justiekanslern åligger det justiekanslern att under regeringen bevaka statens rätt: "I mål som rör statens rätt skall han om det ej ankommer på annan myndighet, föra eller låta föra statens talan och enligt särskilda föreskrifter besluta om fullföljande av talan." (Reglerna utreds för närvarande, se Ds Ju 1983:5). Bestämmelsen uppfattas vitt, men omfattar inte allmänna intressen överhuvudtaget. Med statens rätt avses dess ekonomiska intressen och möjligen även dess säkerhet, se SOU 1964:27 s 519 f och SOU 1978:59 s 89. Även om offentlig myndighet saknar rätt att påtala inträdd ogiltighet, är det tveksamt om JK skulle kunna göra detta. Det finns i vart fall ingen praxis, såvitt jag kunnat finna, jfr dock 73 § föreningslagen som stadgar att rätten på talan av ombud utsett av JK eller länsstyrelse kan förklara att en förening skall träda i likvidation, om den driver en verksamhet som strider mot de förutsättningar varunder den registreras.

Framställningen visar, att det är ovisst om personer som står utanför det ogiltiga rättsförhållandet kan påtala ogiltigheten. Det har endast påståtts, att så skulle kunna ske i rena undantagsfall. I de flesta fall kan ogiltigheten endast påtalas av rättsförhållandets parter eller dess rättsägare. Detta gäller oftast såväl i praktiken som i teorin. Rekvisitet, att nullitet kan påtalas av envar, förefaller vara föga relevant för svensk rätts del.

2.3.4.5 Nullitet är definitiv (ohjälplig) (4)

Nullitet anses kännetecknas av att ogiltigheten är definitiv och ohjälplig. Därmed avses, att ett ogiltigt fång inte kan bli giltigt från början genom ratihibition (1) eller passivitet (2).¹

(1) Ratihibition

Av 184 § BGB framgår, att vissa ogiltiga rättshandlingar kan bli giltiga mellan parterna från början, om de godkänns i efterhand (ratihaberas). Ratihibitionen påverkar dock inte den rätt tredje man förvärvat under mellantiden. Denna bestämmelse gäller bl a för handlande utan fullmakt och för avtal ingångna av underåriga, se Soergel-Sieverts [1967] kommentar till 184 § och jfr Lassen [1899] s 30 f.

Likartade regler återfinns t ex i avtalslagen. Av 25 § avtalslagen framgår indirekt, att en rättshandling som företagits i annans namn utan erforderlig fullmakt kan godkännas av den i vars namn rättshandlingen ingåtts. Rättshandlingen blir då gällande för denne från avtalets ingående, och under vissa förutsättningar även för motparten, se NJA II 1915 s 223.

I förarbetena till (nuvarande) föräldrabalken betonades uttryckligen, att reglerna om förmyndarens ratihibition stod i överensstämmelse med BGB:s regler, se NJA II 1924 s 339.² Av 9:6 FB

¹ Det finns numera likartade "läkningsgrunder" införda genom lagstiftning. Om inskrivningsmyndigheten begår ett misstag och meddelar lagfart trots att fångat är ogiltigt på grund av offentligrättsliga tvingande regler, gäller lagfarten enligt 1:7 lagen om utländska förvärv av fast egendom och 13 § jordförvärvslagen. Detta har motiverats med att den enskilde inte skall bli lidande på att offentlig myndighet gör fel vid sin prövning, se t ex prop 1981/82: 135 s 71.

² Hur stor direkt påverkan BGB:s och möjligen dess föregångare, Allgemeines Preussisches Landrechts (från 1794), regler och principer om underårigas avtal haft på föräldrabalkens regler är naturligtvis svårt att säga, jfr NJA II 1924 s 336 ff. Detta är inte heller nödvändigt att klarlägga, eftersom sådana samband inte har någon omedelbar relevans för denna framställning.

framgår uttryckligen, att ett avtal som en underårig ingått utan förmyndarens erforderliga samtycke, kan bli giltigt, om förmyndaren ratihaberar överenskommelsen. Om avtalet blir giltigt, blir det gällande för parterna från dess tillkomst. Detta påverkar dock inte den eventuella rätt, som tredje man förvärvat under mellantiden, se NJA II 1924 s 341 f och jfr Walin [1979] s 242. I förarbetena klarläggs vidare, att även avtal, där god man inte förordnats eller överförmyndarens samtycke inte infordrats i strid mot FB:s regler, kan ratihaberas, se NJA II 1924 s 355 f och 477.

I doktrinen har det påpekats, att ratihibition även kan ske av rättshandling som anses som en nullitet. Vahlén anser, att det är klart i gällande rätt att formkravet vid fastighetsköp inte hindrar att en materiell ogiltighetsgrund kan ratihaberas formlost enligt allmänna rättsregler, se Vahlén [1960] s 86 f som hänvisar till Vahlén [1951] s 68 f i not 50. Däremot är det enligt Vahlén, tvivelaktigt, om en formbrist — t ex att köpehandlingen vid fastighetsköp inte är undertecknad av parterna — verkligen skall kunna botas genom formlost handlande överhuvudtaget, se Vahlén [1960] s 87 och Vahlén [1951] s 54 f i not 40. Karlgren har gett uttryck för en likartad uppfattning, se Karlgren [1951] s 265 i not 21.

Från praxis kan nämnas, att den ursprungliga köpehandlingen ansetts kunna ligga till grund för lagfart, sedan ogiltighetsgrunden (förvärv i strid mot 1916 års inskränkningsslag) undanröjts och avtalet godkänts av parterna.¹

Ogiltiga avtal om förmögenhetsordningen i äktenskap, t ex äktenskapsförord som skett i strid mot GB:s tvingande regler, blir enligt Gunvor Wallin gällande först fr o m den tidpunkt då formkraven uppfyllts, se Gunvor Wallin [1958] s 229.

Framställningen visar, att rättshandlingar som kan betecknas som en nullitet, och som ingåtts t ex utan erforderlig fullmakt eller av underårig eller i strid mot jordförvärvslagsregler kan bli giltiga från början genom ratihibition, eller genom undanröjande av ogiltighetsgrunden och ett efterföljande godkännande, jfr även Karlgren [1954] s 75. Det är emellertid svårt att redan här

¹ Se NJA 1941 s 457 och jfr NJA 1931 s 667. Rättsfallen är kommenterade nedan i avsnitt 5.3.4.1.

säga, hur ofta detta förekommer i praktiken. Karlgren menar emellertid att det finns starka ogiltighetsgrunder som inte kan rätthaberas. Det är endast dessa som förtjänar att kallas för nullitet. Han nämner som exempel ogiltighet p g a formfel och offentlighetsrättsligt motiverade ogiltighetsregler, se Karlgren [1951] s 258 ff. Nial har en likartad uppfattning, se Nial TfR 1936 s 15 f.

Framställningen visar dock, att det inte är uteslutet att även mycket starka ogiltighetsgrunder kan rätthaberas. Nial uttalar om dessa fall:

Men rätthabitionen innebär då företagande av en ny rättshandling, som visserligen parterna emellan kan tilläggas samma betydelse som den ogiltiga rättshandlingen skulle haft, därest den var giltig, men som icke kan inverka på tredje mans under tiden förvärvade rätt. (Nial TfR 1936 s 15 f.)

Även Karlgren anser, att det nya avtalet har tillbakaverkande kraft kontrahenterna emellan, se Karlgren [1951] s 265 i not 22. Nial och Karlgren har velat betona, att tredje mans mellankommande rätt inte påverkas av att rättshandlingen rätthaberas. När det gäller förhållandet mellan parterna, förefaller både Nial och Karlgren anse, att avtalet kan tillåtas gälla retroaktivt fr o m rättshandlingens tillkomst.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att ogiltighet p g a rekvisitet, att en nullitetsregel inte skall kunna rätthaberas med tillbakaverkande effekt, inte tycks följas konsekvent i svensk lagstiftning eller praxis. I kapitlen 5, 6 och 7 skall jag mera noggrant undersöka i vad mån olika giltiga rättshandlingar kan bli retroaktivt giltiga mellan parterna genom rätthabition.

(2) *Passivitet*

Cervin konstaterar, att passivitet i allmänhet kan medföra att angripliga rättshandlingar blir giltiga, även om det finns undantag, se t ex Cervin [1960] s 250. Han sammanfattar rättsläget beträffande nullitetsregler på följande sätt:

En lagregel, som anses tvingande såtillvida att handling vidtagen i strid med den är att anse såsom en nullitet, utesluter praktiskt taget undantagslöst passivitetsverkan. Endast enstaka undantag, så t ex Uddevalla-fallet (NJA 1949 s 305. Min anmärkning), kan påvisas från denna huvudprincip. (Cervin [1960] s 249 f.)

Karlgren och Vahlén har likartade uppfattningar, se Karlgren [1965] s 110 ff i not 8 och Vahlén [1960] s 86 f.

I förarbetena till 1975 års ABL uttalades emellertid, att aktieägare kan förlora sin rätt att föra talan mot ett bolagsstämmobeslut som är en nullitet:

Längre tids passivitet från aktieägarens sida kan enligt allmänna rättsregler ha den verkan att de förlorar sin rätt att föra talan mot beslutet. (Prop 1975:103 s 412. Uttalandet är hämtat från aktiebolagsutredningens betänkande SOU 1971:15 s 245.)

Från praxis kan t ex nämnas, att HD ansett, att underårig, för vars räkning en fastighetsförsäljning skett i strid mot FB:s regler, inte blivit bunden av rättshandlingen, trots att han inte reagerat under längre tid sedan han blev myndig, se NJA 1951 s 468 kommenterat bl a av Vahlén [1960] s 86.

Sammanfattningsvis kan konstateras att nullitet i allmänhet inte anses kunna läkas genom parts eller tredje mans passivitet. Framställningen visar dock, att det finns åtminstone smärre undantag från denna huvudregel.

2.3.4.6 Nullitet gäller även mot godtroende kontrahent (5)

Det anses vara typiskt för nullitet att den gäller även mot part i god tro. Angriplighet kännetecknas av att den endast kan göras gällande mot ondtröende kontrahent, jfr t ex 29—31 §§ avtalslagen.

Ussing skiljer istället mellan starka och svaga ogiltighetsgrunder. En ogiltighetsgrund är stark om den gäller mot godtroende kontrahent och svag om den endast gäller mot ondtröende motpart, se Ussing [1945] s 123 f.

Ovanstående kännetecken på nullitet och angriplighet resp starka och svaga ogiltighetsgrunder är konventionell och uttrycker något väsentligt. Adlercreutz anser, att indelningen i starka och svaga ogiltighetsgrunder utan tvivel är av grundläggande betydelse, se Adlercreutz [1982] s 180. Problemet är snarare det att det finns ogiltighetsgrunder som gäller mot godtroende kontrahent, men som samtidigt visar andra kännetecken som är typiska för angriplighet. Exempel på detta 6:4 GB och 9:6 FB. Exemplen skall diskuteras nedan, se avsnitt 2.3.5.

2.3.4.7 Kännetecken på angriplighet (6—8)

Adlercreutz beskriver gängse uppfattning om angriplighet på följande sätt:

Redan i uttrycket *angriplighet* ligger, att det för ogiltighetens inträde krävs en reaktion, vilken vanligen måste utgå från en av parterna. Detta slags ogiltighet är således inte självverkande. Ogiltigheten är 'relativ' också såtillvida, att den ofta kan göras gällande endast av ena parten, att felet kan avhjälpas, ofta genom passivitet, exempelvis utebliven reklamation eller på grund av att den eljest inte gjorts gällande *inom viss tid* eller i *viss ordning* (t ex genom anhängiggörande av talan vid domstol). Typiskt är också att sådan ogiltighet inte kan göras gällande mot part i god tro. (Adlercreutz [1982] s 179 f.)

Kännetecknen 6—8 på angriplighet har diskuterats ovan, och det finns därför inte anledning att upprepa vad som framförts. Exempel på angriplighet är reglerna i 29—33 §§ avtalslagen. Ett annat exempel är 9:17 ABL (med undantag av tredje stycket) som stadgar att bolagsstämmbeslut skall klandras av vissa intressenter inom tre månader från dagen för beslutet. I annat fall blir beslutet giltigt. I nästa avsnitt skall jag diskutera gränsdragningen mellan nullitet och angriplighet resp starka och svaga ogiltighetsgrunder. Framställningen är inriktad på att visa, att det är vanligt med övergångsformer mellan olika grupper av ogiltighet.

2.3.5 Sammanfattande kritik av indelningen i 2.3.4

Den tidigare framställningen visar, att det knappast finns några nullitetsgrunder som uppfyller alla uppställda krav på nullitet. Åtminstone de flesta ogiltiga rättshandlingar kan medföra rättsverkningar mellan parterna. Ogiltigheten är beroende av hur parterna eller eventuell senare förvärvare agerar. Här skall närmare diskuteras, om det är möjligt att modifiera indelningen i nullitet och angriplighet. Vidare skall även distinktionen starka och svaga ogiltighetsgrunder granskas.

Inledningsvis skall några övergångsformer mellan nullitet och angriplighet resp starka och svaga ogiltighetsgrunder diskuteras.

Av 6:4 GB följer, att, om make avhänder sig fast egendom som är hans giftorättsgods utan andra makens samtycke, denna försäljning är ogiltig även om motparten är i god tro, om fånget klandras inom viss tid, jfr även 18:3 3 p JB. Det är praktiska

överbägganden som ligger bakom regeln i 6:4 GB. I förarbetena betonades det, att en fastighetsavyttring medför så genomgripande förändringar i familjens levnadsförhållanden, att en sådan avyttring inte bör få ske utan andra makens samtycke, se NJA II 1921 s 68 ff. Motsvarande regel beträffande lös egendom i 6:5 GB gäller endast mot ondtröende part. I förarbetena menade man, att det inte var möjligt att låta ogiltigheten gälla mot godtröende part, dels p g a det rättsskydd godtrosförvärv av lös egendom åtnöjt i svensk rätt, dels p g a att en sådan ordning kunde "ej blott leda till rättsförluster för tredje man utan rentav fresta makarna till missbruk", se NJA II 1921 s 76.

6:4 och 6:5 GB är en stark, respektive en svag ogiltighetsgrund. 6:4 GB företer åtminstone ett av nullitetens viktigaste kännetecken, nämligen att den gäller även mot godtröende motkontrahent. I övrigt framstår 6:4 GB liksom 6:5 GB som en angräplighetsregel. 6:4 GB har fått en annan utformning än 6:5 GB bl a av praktiska skäl. Det finns ingenting som tyder på, att det är principerna om nullitet och angräplighet eller starka och svaga ogiltighetsgrunder som påverkat lagstiftningens utformning.

Adlercreutz diskuterar i vad mån ogiltighetsreglerna i 9 kap FB, och då framför allt 9:6 FB, (som behandlas närmare i avsnitt 6.3.2) är av nullitets eller angräplighets natur, resp är starka eller svaga ogiltighetsgrunder:

Anlägges distinktionen nullitet/angräplighet eller stark/svag på dessa ogiltighetsregler, finner man drag av bådaderna. Det är fråga om den starkare ogiltighetstypen såtillvida, att ogiltigheten inträder oberoende av god tro hos medkontrahenten, och sannolikt bör ogiltigheten beaktas ex officio. Å andra sidan kan ogiltighet inte utan vidare göras gällande av motparten — rättsläget är i viss utsträckning svävande — och det finns stora möjligheter att *avhjälpa* felet. Redan förmyndarens underlåtenhet att göra invändning om ogiltighet kan innefatta en ratihabition. Avsikten är att skydda den omyndige men att inte göra det så osmidigt, att det hindrar eller alltför mycket försvårar för honom att företaga rättshandlingar som kan vara honom till nytta. (Adlercreutz [1982] s 185.)

Adlercreutz visar mycket klart, att en ogiltighetsgrund kan vara "stark" i vissa hänseenden och samtidigt vara "svag" i andra avseenden. 9:6 FB uppvisar både kännetecknen som är typiska för nullitet resp angräplighet. Regeln är uppenbarligen ett exempel på en stark ogiltighetsgrund, samtidigt som den företer en del

drag som är typiska för svaga ogiltighetsgrunder. Exempelvis kan inte ogiltigheten utan vidare göras gällande av motparten. Ogiltigheten kan avhjälpas t ex genom att förmyndaren godkänner rättshandlingen i efterhand.

Karlgren har försökt att modifiera gränsdragningen mellan nullitet och angriplighet. Han menar, att distinktionen har ett stort värde, trots att det finns övergångsformer mellan nullitet och angriplighet. Enligt hans mening finns det en fundamental olikhet mellan en typ av ogiltighet som är svävande, villkorlig till sin natur, och en annan mer definitiv och obetingad ogiltighet. Den förstnämnda betecknar han som angriplighet och den sistnämnda som nullitet, se Karlgren [1951] s 249. Han menar, att angriplighet kan uppträda i olika former. Ogiltigheten måste i vissa fall göras gällande inom viss tid och ofta på visst sätt. Man kan då tala om en slags latent resolutivt villkorad giltighet, se Karlgren [1951] s 249 f. Han påpekar emellertid, att det finns en annan form av svagare, svävande eller villkorlig ogiltighet som inte bör betecknas som nullitet:

Här syftas på de fall då en kontrahent är i *viss* utsträckning bunden av det felaktiga rättsärendet men definitivt bundenhet icke kommer att åvila honom, med mindre visst positivt faktum ytterligare tillkommer. Uteblir detta faktum, står ogiltigheten fast. Inträffar åter detsamma, är allt i sin ordning. Rättsärendet kan här sägas vara *suspensivt* villkorat, icke såsom vid angripligheten resolutivt. (Karlgren [1951] s 253.)

Som exempel på sådan form av ogiltighet nämner Karlgren följande.

- 1) Det krävs godkännande av rättshandlingen av motparten eller hans representant. Exempel på detta är, att förmyndaren skall godkänna den underåriges handlande.
- 2) För att ett avtal skall bli giltigt krävs godkännande av viss tredje man eller införande i ett offentligt register eller överhuvudtaget någon åtgärd från offentlig myndighet, se Karlgren [1951] s 253 ff.

Han fortsätter:

En avhändelse av andel i en ekonomisk förening kan t ex bli utan verkan, om ej föreningen godtager förvärvaren som medlem; överlå-

telse av en omyndigs fastighet resp överlåtelse av fastighet till en utlänning saknar giltighet utan domstols resp Kungl Maj:ts tillstånd; föryttring av visst till gränserna bestämt område blir måhända ej bestående med mindre området genom laga delning skiljes från den fastighet vartill det hör [jfr 4:8 i lagberedningens nya förslag till jordabalk och SvJT 1945 rf s 22. (Se numera 4:7 JB, min anmärkning)]; ett äktenskapsförord är ej, ens mellan parterna, 'gällande' förrän det ingivits till rätten (8:12 GB). Ha nu bäge kontrahenterna medvetet ställt avtalets bestånd i beroende av nämnda faktum, torde visserligen avtalet icke böra betecknas som ogiltigt. Men ha de icke gjort detta, måste väl ett slags ogiltighet, av här åsyftade suspensiva natur, anses vara förhanden. (Karlgrén [1951] s 255 f.)

Karlgréns framställning visar klart, att det är mycket vanligt med övergångsformer mellan nullitet och angräplighet. Vissa nullitetsgrunder vill han kalla för angräplighet. Exempel på detta är ogiltiga gåvor mellan makar eller ogiltiga rättshandlingar vidtagna av omyndiga. Han vill inte heller kalla ogiltighet i strid mot jordförvärvslagens eller 1916 års inskränkningsslags förvärvsförbud för nullitet. Nackdelarna med Karlgréns indelning är flera. Angräplighet blir ett icke enhetligt begrepp, som omfattar både suspensivt (t ex att köpets giltighet är beroende av myndighets tillstånd) och resolutivt (t ex att köpet blir ogiltigt om det klandras) verkande ogiltighet. Detta är dock kanske en mindre viktig invändning. Allvarigare är emellertid, att termen nullitet då betecknar ett mycket litet antal av de klassiska nullitetsgrunderna. En annan vägande invändning är, att Karlgrén kallar några av våra starkaste offentlighetsrättsligt motiverade ogiltighetsregler för angräplighet. Exempel på detta är jordförvärvslagens och inskränkningsslagstiftningens ogiltighetsregler. Sätillvida har Karlgrén rätt, att rättsverkningarna i dessa fall ofta inträder som vanligt till dess giltighetsfrågan avgjorts. Den tidigare framställningen pekar emellertid på att det är svårt att finna några ogiltiga rättshandlingar, där inga rättsverkningar kan inträda. I vart fall är det mindre lämpligt, att några av de starkaste ogiltighetsgrunderna i svensk rätt inte omfattas av nullitetsbegreppet.

Karlgrén har dock inte påstått, att hans indelning i nullitet och angräplighet är invändningsfri och heltäckande. Han gör egentligen endast gällande, att det finns ett par dominerande realiteter i den klassiska ogiltighetsläran som det kan vara av värde att ta fasta på ur rättssystematisk synpunkt:

Den större överskådligheten — fördelen att icke enbart vara hänvisad till en detaljerad analys rörande ogiltighetens innebörd i ett otal skilda relationer — utgör som sådan ett värde. (Karlgrén [1951] s 249.)

Karlgréns analys av begreppen nullitet och angriplighet är intressant och skarpsinnig. Hans indelning lider dock av den svagheten att nästan alla, och även mycket starka, ogiltighetsgrunder hör till gruppen angriplighet. Denna indelning är relativt intetsägande och är redan av detta skäl inte särskilt lämplig i denna framställning.

Av framställningen framgår, att det förmodligen är tveksamt om det finns någon typ av ogiltighet som är självverkande (absolut) och som inte kan medföra några som helst rättsverkningar. Vid fastighetsöverlåtelse i strid mot jordförvärvslagens eller inskränkningsslagens ogiltighetsregler, förflyter fånget som ett vanligt giltigt fastighetsköp intill dess ogiltigheten inträder. Förmodligen får fånget även fortsättningsvis ekonomiska verkningar, om parterna agerar som om rättsförhållandet är giltigt, och om ogiltighetssanktion inte aktualiseras på annat sätt. Vid fastighetsköp som är ogiltiga p g a att köpeskillingen är oriktigt angiven (4:1 JB) kan myndigheterna normalt inte upptäcka ogiltigheten, så länge parterna eller deras rättsägare inte aktualiserar den. Så småningom kan fånget dessutom bli giltigt p g a hävd, se närmare därom i avsnitt 5.3.2. Domstols möjlighet att beakta ogiltigheten ex officio är inskränkt i dispositiva tvistemål. Det är osäkert i vad mån domstolarna beaktar ogiltighet i sådana mål utan åberopande. Praxis är obefintlig. Denna möjlighet förefaller ha begränsad praktisk betydelse. Å andra sidan har offentlig myndighet möjlighet att bryta upp bulvanförhållanden, varigenom parterna försöker undvika verkningarna av en tvingande lagstiftnings ogiltighetssanktioner. En hel del sådana fall tycks dock inte komma till myndigheternas kännedom.

Det förefaller ofta finnas goda möjligheter att få ogiltiga rättshandlingar att bli giltiga genom ratihibition. Det gäller emellertid inte vid alla ogiltighetsregler.

Trots att jag inte gjort någon heltäckande inventering av olika ogiltighetsgrunder, pekar framställningen klart på att vid så gott som samtliga ogiltighetsgrunder, avtalets återgång är beroende av parts eller rättsägares intresse och vilja av att åberopa ogiltigheten. I de situationer, där parterna är överens om att den ogiltiga

rättshandlingen skall betraktas som giltig dem emellan, pekar framställningen på att rättsverkningarna i stort sett blir desamma parterna emellan som om avtalet vore giltigt så länge ogiltigheten inte har aktualiserats. Detta talar möjligen för, att man borde behandla alla sådana ogiltiga rättsförhållanden som giltiga vid beskattningen. Detta skulle då gälla oberoende av, om ogiltigheten är av nullitets eller angräplighets natur, resp stark eller svag. Denna preliminära hypotes skall undersökas närmare senare i denna framställning i samband med genomgången av svensk praxis.

Av den tidigare framställningen framgår bl a följande som har betydelse för den fortsatta skatterättsliga framställningen.

Rättshandlingar som måste klandras inom viss, ofta en kortare tid, är i allmänhet lättare att handha vid taxeringen än sådana ogiltiga transaktioner, där ogiltigheten kan göras gällande under en längre tid. Det beror på, att det finns möjlighet att avvakta om beslutet klandras. Det förflyter ju ett och ett halvt år fram till dess tiden för ordinarie besvär för TI gått ut. Denne är skyldig att föra talan till den skattskyldiges förmån. Vid beskattningen är det därför viktigt att känna till, om ett beslut måste angripas inom viss tid för att bli ogiltigt.

En annan viktig iakttagelse är, att nullitetsregler och starka ogiltighetsregler kan åberopas mot godtroende part. Är en ogiltighetsgrund svag kan den endast åberopas mot ondtroende kontrahent. Överlättes egendom, där en tidigare överlåtelse är behäftad med en svag ogiltighetsgrund, är möjligheten stor att denne förvärvare, eller möjligen en senare förvärvare gjort ett exstinktivt godtrosförvärv. Överlåtelsen är då giltig. Beträffande de starka ogiltighetsgrunderna är det inte säkert att ny förvärvare tillåts göra ett exstinktivt godtrosförvärv, jfr 18:3 JB och 17 § skuldebrevslagen. Om exempelvis den ursprunglige säljaren begär att återfå fastigheten, återgår alla senare överlåtelser. Detta är en besvärlig situation vid beskattningen, eftersom dessa överlåtelser ofta är beskattade och dessa taxeringar har vunnit laga kraft. I samband med genomgången av svensk skatterättslig praxis skall denna problematik undersökas ingående.

Ussings indelning i starka och svaga ogiltighetsgrunder är betydelsefull även vid beskattningen. En stark ogiltighet kan ofta vara besvärligare att hantera än en svag vid taxeringen. Det är

viktigt att komma ihåg att Ussings indelning inte är invändningsfri. Det finns övergångsformer mellan stark och svag ogiltighet. Indelningen har ett skiljande rekvisit, nämligen i vad mån ogiltigheten kan åberopas mot godtroende kontrahent eller ej. Man skulle behöva flera mer nyanserade rekvisit, om man vill minimera antalet övergångsformer. För denna framställning är emellertid en sådan indelning inte nödvändig. Det räcker att veta, att, om en ogiltighetsgrund är stark, man måste vara mer uppmärksam vid beskattningen än om en ogiltighetsgrund är svag. Ussings terminologi har stora fördelar och skall därför användas i denna framställning. Som tidigare sagts, är indelningen i nullitet och angriplighet mindre lämplig att användas. Jag har därför valt att använda Ussings terminologi.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att varken indelningen i nullitet och angriplighet eller i starka och svaga ogiltighetsgrunder ger några säkra mer allmängiltiga beskrivningar av vad som menas med ogiltighet i olika situationer. Det beror antagligen på, att dessa indelningar inte helt slagit igenom i svensk lagstiftning eller praxis. Övergångsformer förekommer. Ussings indelning har dock den fördelen, att den är enkel och utsäger något väsentligt.

Indelningen i nullitet och angriplighet är varken enkel eller rättvisande för svensk rätts del. Den skall därför inte användas här.

Framställningen visar, att det inte är tillräckligt vid beskattningen att känna till om en ogiltighetsgrund är stark eller svag. Ussings karakteristik är ju relativt intetsägende. Den närmare innebörden av ogiltigheten i varje regel måste därför undersökas mer i detalj vid genomgången av praxis.

2.4 Definition av begreppet ogiltighet

- ✱ För att *rättsföljden* (återgång p g a) ogiltighet skall kunna inträda, krävs det, att det föreligger ett fel som inte kan hänföras till kontraktsbrott i vidsträckt bemärkelse eller till ursprunglig omöjlighet enligt den definition som används här. Felet skall kunna hänföras till rättshandlingens tillkomst, se närmare därom i avsnitt 2.1. Detta är en rättsfaktumbeskrivning av ogiltighet, och dessa kärnrekvisit måste alltid föreligga för att man skall kunna

tala om ogiltighet, se närmare om denna typ av definition i Bergström [1978] s 70 ff.

Framställningen visar, att det ofta måste föreligga även en eller flera andra skiftande omständigheter, för att ogiltigheten skall kunna inträda.¹ Bl a har Karlgren påvisat detta mycket klart, se avsnitt 2.3.5. Han talar bl a om resolutivt villkorad ogiltighet. Vissa ytterligare villkor än de som föreligger vid rättshandlingens tillkomst måste inträffa för att rättshandlingen skall bli ogiltig. Han påpekar även, att det finns en typ av suspensivt villkorad ogiltighet där t ex avtalets giltighet förutsätter att myndighet lämnar tillstånd.² Detta pekar på att tilläggsrekvisiten som ofta är olika vid tillämpningen av skilda regler kan vara både positiva och negativa. Något måste antingen inträffa eller inte inträffa, för att ogiltigheten skall inträda.

Det är tillräckligt att konstatera att ogiltighet definieras på detta sätt. Föreligger ogiltighet kan olika rättsverkningar inträda. Framställningen visar, att det inte är klart vilka dessa kan vara. Det är omdiskuterat i vad mån skadestånd motsvarande positiva kontraktsintresset eller enbart negativa kontraktsintresset kan utgå, se avsnitt 2.1. Vid genomgången av rättspraxis skall jag därför närmare undersöka vilka rättsföljder som inträder eller kan inträda vid ogiltighet. Betydelsen av den definition, som gäller i den fortsatta framställningen skall naturligtvis inte över-skattas. Vid taxeringen har viss tid förflutit sedan rättshandlingen tillkom, och det är då ofta relativt klart om ogiltigheten inträtt eller ej. Definitionen är avsedd att ge en mera allmän karakteristik av de ogiltiga rättshandlingar som behandlas i denna bok.

¹ Den teoretiska bakgrunden till denna typ av definition har jag utvecklat i Bergström [1978] s 76 ff. Se även där hänvisad litteratur och Grönfors [1961] s 305 f. Jag skall inte upprepa vad som uttalas där, utan läsaren hänvisas till denna litteratur.

² Karlgren pekar på, att rättshandlingen ibland t o m kan vara både suspensivt och resolutivt villkorat, se Karlgren [1951] s 256.

3 Västtysk skatterätt¹

3.1 40 och 41 §§ AO

I västtysk skatterätt finns det uttryckliga regler i 1977 års Abgabenordnung (AO), om hur ogiltiga rättshandlingar skall beskattas. Liknande regler har funnits i (väst)tysk skatterätt sedan mycket lång tid tillbaka.

Av 40 § AO framgår, att verksamhet som strider mot lag eller goda seder inte utesluter beskattning. Det motiveras med, att illegal handel inte skall kunna verka under bättre villkor än som gäller för dem som följer lagstiftningen, se Tipke [1981] s 104.

I 41 § AO regleras beskattningen av ogiltiga rättshandlingar. Bestämmelsen lyder:

- (1) Ist ein Rechtsgeschäft unwirksam oder wird es unwirksam, so ist dies für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Dies gilt nicht soweit sich aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt.
- (2) Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung unerheblich. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung massgebend.

Av 41 § 2 st AO framgår hur skenrättshandlingar skall beskattas. I enlighet med det ekonomiska betraktelsesätt, "die wirtschaftliche Betrachtungsweise", som gäller i Västtyskland, beskattas endast skenrättshandlingar i den utsträckning de verkliga medför några ekonomiska effekter, se närmare om "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" i Bergström [1978] s 32 ff. Det verkliga rättsförhållandet som transaktionen döljer ligger sedan till grund för beskattningen.

¹ Beträffande de västtyska ogiltighetsreglerna i BGB, jfr avsnitt 2.3.

41 § 1 st AO gäller såväl till fördel som till nackdel för de skattskyldiga och är i stort sett en överflyttning av tidigare bestämmelser i 5 § Steueranpassungsgesetz. Regeln ger, liksom 40 § AO, uttryck för "die wirtschaftliche Betrachtungsweise", se Beker [1969] s 22 ff. Bestämmelsen innebär, att man utgår ifrån rättsförhållandets verkliga ekonomiska verkningar mellan parterna. Om parterna låtit rättshandlingens ekonomiska verkningar inträda på samma sätt som om rättsförhållandet vore giltigt, skall rättshandlingen beskattas som om den vore giltig så länge denna situation består. Om inga ekonomiska verkningar (ännu) inträtt, är alltså 41 § 1 st AO inte tillämplig. Ogiltiga avtal som inte efterlevs av parterna omfattas inte av 41 § 1 st AO, se Beker [1969] s 55 och Tipke/Kruses kommentar till 41 § AO s 33. 41 § 1 st AO gäller generellt över hela skatteområdet, såvida inte de olika skattelagarna innehåller avvikande regler, se beträffande sådana specialbestämmelser Tipke/Kruses kommentar till 41 § AO s 35.

Av Bundesfinanzhofs praxis framgår, att 41 § AO inte är tillämplig på ogiltiga transaktioner mellan närstående och mellan fåmansföretag och deras dominerande ägare, se t ex Lauer [1981] s 66. BFH gör ingen skillnad mellan, om det är fråga om transaktioner mellan myndiga eller underåriga barn och deras föräldrar eller mellan mera avlägsna släktingar, se Rönitz Finanz — Rundschau 1977 s 513 och Tipke/Kruses kommentar till 41 § AO s 43. BFH har gjort följande uttalande, om hur dess praxis skall uppfattas:

Der BFH hat in früheren Entscheidungen die Unanwendbarkeit des § 5 Abs 3 StAnpG (motsvarar 41 § 1 st AO. Min anmärkning.) in Fällen von Vereinbarungen unter nahen Familienangehörigen darauf gestützt, dass die Einhaltung der vom bürgerlichen Recht vorgeschriebenen Formen mit Rücksicht auf den Grundsatz erforderlich sei, dass zwischen Familienangehörigen klare Verhältnisse geschaffen sein müssen, wenn sie steuerlich anerkannt werden sollen . . . [BStBl 1973 del II s 287.]

Ogiltiga bolagsbildningar mellan föräldrar och barn beskattas enbart hos den egentlige rörelseidkaren, dvs föräldern. BFH har betonat, att endast civilrättsligt giltiga bolagsbildningar skall tillerkännas skatterättslig relevans och har motiverat detta på följande sätt:

... weil aus einem zivilrechtlich unwirksamen Gesellschaftsverhältnis, das in Vollzug gesetzt ist, zwar möglicherweise dem Minderjährigen gewisse Rechte, keinesfall aber irgendwelche gesellschaftsrechtlichen Pflichten erwachsen können. (BStBl del II 1973 s 307.)

Bolagsavtal som är ogiltiga p g a att man inte har iakttagit föräldrarättsliga regler beaktas i princip inte vid beskattningen.¹ Undantagsvis kan det dock visa sig, att avtalet var allvarligt menat trots formfelet. Hübschmann anser, att avtalet då kan beskattas som om det vore giltigt, se Hübschmanns kommentar till 41 § AO s 8. Om formfelet läks, gäller bolagsbildningen endast fr o m denna tidpunkt skatterättsligt, även om avtalet gäller retroaktivt från avtalets ursprungliga tillkomst, se Tipke/Kruses kommentar till 41 § AO s 43.

Följande förutsättningar måste vara uppfyllda, för att närståendetransaktioner skall beaktas vid beskattningen:

1. Det måste vara fråga om allvarligt menade, civilrättsligt giltiga rättshandlingar.
2. Den civilrättsliga utformningen av rättsförhållandet måste vara klar och entydig.
3. Bestämmelserna i avtalet måste fullföljas.
4. Rättshandlingen måste vara utformad på ett sådant sätt, att en utomstående i en motsvarande situation hade kunnat uppnå samma villkor som de inblandade, se t ex Kruse [1973] s 83 och Rönitz Finanz — Rundschau 1977 s 512 f.

BFH anser, att endast en giltig rättshandling mellan närstående är allvarligt menad. Om rättshandlingen är ogiltig, är det svårt att skilja föräldrarnas och barnens förmögenhet åt och det föreligger därför risk för att barnen i verkligheten inte blivit rikare, när de uppnår myndighetsdagen, jfr Schmidt [1978] s 49. Föräldrarna har ju möjlighet att när som helst påfordra, att rättshandlingen återgår p g a ogiltighet, jfr Kruse Österreichische Steuer-Zeitung 1977 s 196.

¹ Se Tipke/Kruses kommentar till 41 § AO s 43, Hübschmanns kommentar till 41 § AO s 6 ff och Rönitz Finanz — Rundschau 1977 s 515. I senare praxis finns det ett mindre undantag från denna huvudregel. Exempelvis upprätthåller man inte längre kravet på att god man skall förordnas för underåriga barn, för att rättshandlingen skall kunna godtas vid beskattningen, se närmare därom Hübschmanns kommentar till 41 § AO s 7.

BFH:s uppfattning, att 41 § AO inte är tillämplig på närstående-transaktioner, har kritiserats hårt av Kruse. Han menar, att 41 § AO inte ger utrymme för att behandla närstående på annat sätt än andra. Enligt hans mening är det inte någon skillnad mellan ogiltiga rättshandlingar som ingåtts av närstående eller av oberoende parter. Det är ingen garanti för att ett avtal är allvarligt menat, om det är giltigt. BFH har enligt hans mening inte förstått, att även ogiltiga transaktioner kan vara klara och entydiga.¹

3.2 175 § AO

Om en ogiltig rättshandling som beskattats enligt 41 § AO senare återgår, blir rättshandlingen ogiltig från början med tillbakaverkande effekt och parterna skall återbära sina gjorda prestationer. Denna situation är reglerad i 175 § AO som har följande lydelse.

Ein Steuerbescheid ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, . . .

2. soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat.

In den Fällen des Satzes 1 Nr 2 beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem des Ereignis eintritt.

175 § 1 st 2 p AO är tillämplig, om parterna har låtit rättshandlingens ekonomiska verkningar inträda och bestå, trots att rättshandlingen är ogiltig, och senare bestämt sig för att rättshandlingen skall återgå, se Tipke/Kruses kommentar till 175 § AO s 71. För beskattningen är det avgörande, vilka ekonomiska konsekvenser upplösningen av rättsförhållandet medfört för den skattskyldige. Har återgången inte medfört några ekonomiska förändringar av skatterättslig betydelse, kan 175 § 1 st 2 p AO inte tillämpas, se Beker [1969] s 124 och Potthast [1952] s 17 f.

175 § 1 st 2 p AO tillämpas i praxis i sådana situationer, där beskattningen är direkt knuten till den ogiltiga rättshandlingen såsom vid arvs- och gåvobeskattningen och vid realisationsvinstbeskattningen, se Hübschmanns kommentar till 175 § AO s 16. Den erlagda skatten betalas tillbaka oberoende av hur lång tid

¹ Se Kruse i Tipke/Kruses kommentar till 41 § AO s 41. Kruse påpekar dock på samma ställe, att Bundesverfassungsgericht funnit att BFH:s praxis står i överensstämmelse med den västtyska grundlagens bestämmelser, om att alla skattskyldiga skall behandlas lika.

som förflutit sedan den ogiltiga rättshandlingen tillkom, om talan väckts inom viss tid sedan avtalet återgick, se 175 § sista stycket AO.

175 § 1 st 2 p AO tillämpas i allmänhet inte vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Det beror på, att det i allmänhet finns särskilda bestämmelser i inkomstskattelagen som reglerar vad som händer, om en ogiltig rättshandling återgår och part tvingas att återbetala intäkter som han tidigare har beskattats för, eller om han återfår medel som han tidigare betalt och dragit av. En sådan regel finns i 11 § inkomstskattelagen. Reglerna om beskattningsårets slutenhet i 11 § inkomstskattelagen innebär, att inkomsterna resp utgifterna beskattas i sin helhet under det år, då de betalats tillbaka eller uppburits, se närmare om detta i Herrman/Heuers kommentar till 11 § Einkommensteuergesetz. Denna skatteregel tillämpas då istället för 175 § 1 st 2 p AO, se t ex Tipke/Kruses kommentar till 175 § AO s 68 f.

I BStBl del II s 184 har BFH förklarat, att en skattskyldig som betalat tillbaka räntor som hon inte var berättigad till och som hon beskattats för fick avdrag för denna kostnad under det år hon betalade tillbaka räntorna. BFH har inte ansett, att den då gällande motsvarigheten till 175 § 1 st 2 p AO var tillämplig.

I BStBl 1965 del III s 67 beskattades en skattskyldig för återvunna, felaktiga utgivna utgifter som belöpte på tidigare beskattningsår under det år då pengarna betalades tillbaka. (Se även BStBl 1968 del II s 740.)

För rörelseidkare är det avgörande om ogiltigheten aktualiserats i samband med bokslutstidpunkten eller ej. Om en ogiltig rättshandling återgår senare än i nära anslutning till bokslutstidpunkten, påverkar detta inte detta beskattningsårs resultat, utan rörelseidkaren får i allmänhet avdrag för förlusten (eller beskattas för inkomsten) under det beskattningsår, då rättshandlingen återgår. Inte heller i sådana situationer tillämpas 175 § 1 st 2 p AO i praxis.¹

175 § 1 st 2 p AO tillämpas i rena undantagsfall vid inkomstbeskattningen. Det beror på, att olika skattelagar reglerar beskattningen vid återgång p g a ogiltighet.

¹ Se BStBl 1959 del III s 250. Von Beckerath Deutsches Steuerrecht 1963 s 743 ff behandlar dessa frågor närmare. Se även t ex Tipke/Kruses kommentar till 175 § AO s 68 och Hübschmanns kommentar till 175 § AO s 16.

Vid förmögenhetsbeskattningen är rättsfallet RStBl del II 1936 s 116 fortfarande vägledande.¹

En skattskyldig hade år 1930 sålt en fastighet. Köpet var ogiltigt och återgick år 1934. Den skattskyldige begärde då att få sin förmögenhets-taxering ändrad. Han ville ta upp fastighetens taxeringsvärde vid förmögenhetsberäkningen istället för den erhållna köpeskillingen. Det berodde på att fastighetens taxeringsvärde var lägre än köpeskillingen.

RFH förklarade, att den dåtida motsvarigheten till 175 § 1 st 2 p AO 5 § 5 st StAnpG) inte var tillämplig vid förmögenhetsbeskattningen och att de skattskyldiga inte hade rätt att få sin förmögenhetsskatt nedsatt. Domstolen betonade, att avgörande för beskattningen var om köpet hade återgått eller ej per den 31/12 under beskattningsåret. RFH uttala-de sedan bl a, att ett annat synsätt skulle medföra praktiska svårigheter för skattemyndigheterna särskilt, om det hade förflutit lång tid sedan det ursprungliga avtalet tillkom. Därefter uttalade RFH följande:

Jedenfalls hat am Stichtag (13/12 beskattningsåret. Min kommentar.) der Steuerpflichtige über das Wirtschaftsgut, das er durch das nichtige oder anfechtbare Rechtsgeschäft erworben hatte, verfügen und mit ihm arbeiten können. Solche oder ähnliche Gründe sind es wohl auch gewesen, die dazu geführt haben, die Berichtigung der Veranlagung im Falle des Eintritts einer bei laufend veranlagten Steuern auszu-schliessen.

RFH ansåg, att köparen kunde förfoga över fastigheten som ägare i ekonomiskt hänseende den 31/12 under de aktuella be-skattningsåren. Detta förhållande förändrades inte genom att köpet senare återgick p g a att ogiltigheten aktualiserades. Avgö-rande vid förmögenhetsbeskattning är m a o, om köparen kan disponera ekonomiskt över fastigheten vid beskattningsårets ut-gång som en ägare eller ej. Detta avgörande ligger i linje med det ekonomiska betraktelsesätt, "die wirtschaftliche Betrachtungs-weise", som gäller i västtysk skatterätt.

3.3 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan följande konstateras. Osedliga och olagliga rättsförhållanden kan beskattas med stöd av 40 § AO. Ogiltiga rättshandlingar, som efterlevs av parterna och som ur ekonomisk synpunkt kan jämföras med en giltig transaktion,

¹ Se t ex Potthast [1952] s 42 f. Tipke/Kruses kommentar till 175 § AO s 68 f. Hübschmanns kommentar ansluter till RFH:s domskäl, även om det inte finns någon direkt hänvisning till rättsfallet, se Hübschmanns kommentar till 175 § AO s 16.

beskattas med stöd av 41 § AO så länge ogiltigheten inte aktualiserats. 41 § AO tillämpas dock inte på närståendetransaktioner och rättshandlingar mellan dominerande ägare och deras fåmansföretag. Om en ogiltig rättshandling som beskattats med stöd av 41 § AO återgår, har de skattskyldiga möjlighet att få taxeringen upphävd eller ändrad. Detta gäller främst vid arvs- och gåvo- samt vid realisationsvinstbeskattningen. Vid förmögenhetsbeskattningen kan parterna inte få sina taxeringar ändrade, om en rättshandling återgår. 175 § 1 st 2 p AO tillämpas endast i undantagsfall vid inkomstbeskattningen. Det beror på, att det finns särskilda bestämmelser i inkomstskattelagen som reglerar beskattningen vid återgång p g a ogiltighet.

4 Olika lösningar i svensk skatterätt

4.1 Skenrättshandlingar

I skatterättslig doktrin anses termen skenrättshandling ha samma innebörd i skatterätten som i civilrätten, se Bergström [1978] s 98 ff och där hänvisad litteratur. Skenrättshandlingar kan bli beskattade, om de döljer ett verkligt rättsförhållande, exempelvis om en tillgång säljs för en lägre köpeskilling än som angetts, se Bergström [1978] s 98 ff. Denna lösning ligger i linje med den västtyska lösningen i 41 § 2 p AO, se kapitel 3.

4.2 Övriga ogiltiga rättshandlingar

4.2.1 Inledning

Beskattningen av ogiltiga rättshandlingar har inte diskuterats mera generellt i någon större utsträckning i svensk skatterättslig doktrin.

Welinder har följande uppfattning i frågan:

Detta innebär givetvis inte, att man ej skall acceptera en formellt ogiltig rättshandling, när denna svarar mot en ekonomisk realitet. Har en person förvärvat en fastighet genom ett muntligt avtal, men sedan agerar som ägare av denna, kan han beskattas för densamma. (Welinder II [1981] s 242.)

I samband med ogiltiga kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och barn uttalar Lindencrona, att rättsordningens enhet talar för att man skall upprätthålla den civilrättsliga ogiltigheten även i skatterätten, se Lindencrona SvJT 1979 s 194 och jfr t ex Lindencrona [1974] s 295 f.

Hermanson anser i en artikel om ogiltighetspåföljden enligt jordförvärvslagen, att det inte kan komma ifråga att låta ett

ogiltigt fastighetsköp bestå i skatteavseende med hänsyn till ogiltighetspåföljdens allmänna syfte och innebörd, se Hermanson SN 1962 s 385.

Sandström anser, att köparen kan beskattas som ägare till en fastighet trots att köpet är ogiltigt. Han motiverar detta på följande sätt:

Det synes befogat antaga, att för skatterättens vidkommande medför den omständigheten, att köpeavtal rörande fast egendom blir ogiltigt eller häves genom dom, ej annan verkan än att äganderätten till den fasta egendomen därmed får anses ha frångått köparen och återgått å säljaren från och med den tidpunkt, då avtalet blivit ogiltigt eller hävts. De taxeringar, vilka tidigare verkställts med utgångspunkt från att köparen då varit ägare till den fasta egendomen, böra följaktligen ej påverkas av ogiltigheten eller hävandet utan kvarstå oförändrade. (Sandström SN 1968 s 172.)

Meningarna är delade i doktrinen, om ogiltiga rättshandlingar skall beskattas eller ej. Sandström och Welinder är inte främmande för att beskatta även ogiltiga transaktioner. Hermanson och Lindencrona anser att beskattning av ogiltiga rättshandlingar inte bör ske med hänsyn till ogiltighetssanktionernas syften.

4.2.2 SOU 1975:77

Den expertgrupp som lade fram betänkandet SOU 1975:77 föreslog, att man skulle reglera beskattningen av skenrättshandlingar och övriga ogiltiga rättshandlingar genom lagstiftning i de situationer, där parterna inrättar sig som om avtalet vore giltigt, se SOU 1975:77 s 56 och s 87 ff.

2 § i expertgruppens förslag till lag om skatteflykt reglerade beskattningen av skentransaktioner och övriga ogiltiga rättshandlingar och hade följande lydelse:

Vid bestämmande av skatt eller taxering till skatt skall avtal eller annan rättshandling bedömas efter sin verkliga innebörd och sina ekonomiska verkningar. (SOU 1975:77 s 11.)

Expertgruppen menade, att skenrättshandlingar bedöms efter sin verkliga innebörd i praxis och att det var viktigt att kodifiera detta genom lagstiftning, se SOU 1975:77 s 55 f.

Departementschefen betonade, att en lagstiftning mot skenrättshandlingar inte löser några nya problem. Uttrycket ”verklig

innebörd" skulle istället aktualisera vissa gränsdragnings- och tolkningsproblem. Någon lagstiftning mot skenrättshandlingar genomfördes därför inte.¹

Övriga ogiltiga rättshandlingar skulle bedömas enligt sina "ekonomiska verkningar" enligt 2 § i expertgruppens lagförslag. Man utvecklade detta på följande sätt:

En rättshandlings verkliga innebörd kommer i regel till uttryck i dess ekonomiska verkningar. Det är de senare som läggs till grund för beskattningen. Fall kan emellertid förekomma då sådan överensstämmelse inte föreligger utan vidare. Ett avtal kan vara ogiltigt på grund av ett formfel men ändå efterlevas av parterna. Avtalet har ekonomiska verkningar men kan inte ligga till grund exempelvis för lagfart; det kan också ogiltigförklaras vid tvist mellan parterna. I praxis har, som den efterföljande rättsfallsöversikten visar, viss tvekan framträtt hur sådana fall skall bedömas. Regeringsrätten har sålunda bedömt ett arrendeavtal som köp när genom avtalet alla en ägares befogenheter överflyttats på arrendatorn. Däremot har en köpare av jordbruksfastighet, som inte fått förvärvstillstånd, behandlats som nyttjanderätts-havare och inte som ägare under den tid som han innehaft fastigheten i avbidan på tillståndsfrågans avgörande. Han har dock under den tiden utövat alla en ägares befogenheter. Högsta domstolen å sin sida har icke ansett skattepliktig gåva föreligga när en man utan äktenskapsförord skänkt sin hustru teckningsrätter och hon med deras hjälp tecknat och förvärvat aktier. Också i det fallet lände avtalet trots formfelet till efterlevnad mellan parterna. Hustrun behandlades av övriga berörda parter som obestridd ägare av aktierna.

I samtliga dessa fall har alltså avtalen haft ekonomiska verkningar i överensstämmelse med sitt innehåll trots att äganderättsövergången varit civilrättsligt ogiltig. Enligt vår mening bör, i anslutning till tysk doktrin och praxis rörande "die wirtschaftliche Betrachtungsweise", beskattningen också bestämmas i överensstämmelse med de ekonomiska verkningarna. Denna effekt synes kunna uppnås om det i nu ifrågakvarande stadgande fastslås, att avtal eller annan rättshandling vid beskattningen skall bedömas efter sin verkliga innebörd och/eller sina ekonomiska verkningar. Vi har utarbetat förslaget i överensstämmelse härmed.²

Expertgruppen uttalade, att med uttrycket "ekonomiska verkningar" avsågs endast de verkningar som direkt följde av att parterna bortsåg ifrån, att avtalet var ogiltigt, se SOU 1975:77 s 88. Man uttalade sedan:

¹ Prop 1980/81:17 s 15 f. Vid 1983 års ändringar i skatteflyktslagen uttalade departementschefen, att han delade denna uppfattning, se prop 1982/83:84 s 12 f.

² Se SOU 1975:77 s 56. Jfr även s 87 ff. Se beträffande "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" i tysk doktrin och praxis, Bergström [1978] s 23 ff.

Tillämpningsområdet för 2 § begränsas också till främst sådana fall där parterna disponerar över ogiltigheten, eller denna följer av att myndighets tillstånd till exempelvis en försäljning inte erhållits. (SOU 1975:77 s 88.)

I betänkandet betonade man vidare, att man inte var ute efter sådana fall där ogiltighet förelåg p g a att man åsidosatt en formföreskrift utan att detta inverkat på det ekonomiska skeendet, se SOU 1975:77 s 89.

Expertgruppen tycks ha ansett, att det inte var nödvändigt att införa bestämmelser som reglerar vad som händer om ogiltigheten aktualiseras och rättshandlingen återgår. Expertgruppen berör endast problemet på ett ställe, nämligen beträffande ogiltiga gåvor mellan makar som inte har skett i äktenskapsförordets form. Expertgruppen ansåg, att det var en rent teoretisk situation att avtalet återgick p g a ogiltigheten, bortsett från möjligheten att givaren går i konkurs, se SOU 1975:77 s 88.

Remissinstanserna riktade stark kritik mot expertgruppens förslag, se prop 1980/81:17 s 89 f.¹ Näringslivets skattedelegation uttalade: "Att alltid beskatta ogiltiga rättshandlingar under den tid de upprätthålles har icke motiverats genom en grundlig studie." Utredningen om säkerhetsåtgärder m m i skatteprocessen menade, att följderna av en reglering var svåra att överblicka och förordade, att regeln inte skulle införas i lagen mot skatteflykt.

Departementschefen uttalade i propositionen med förslag till lag mot skatteflykt, att expertgruppens förslag låg vid sidan av den egentliga skatteflyktsproblematiken: "Frågan om behandlingen av sådana avtal bör därför inte tas upp i detta sammanhang," se prop 1980/81:17 s 16. Departementschefen var inte heller villig att införa någon sådan regel i samband med 1983 års ändring i skatteflyktslagen, se prop 1982/83:84 s 13.

Man kan konstatera, att expertgruppen inte diskuterat de västtyska bestämmelserna i 40, 41 och 175 §§ A0 som har likartat innehåll och som dessutom reglerar vad som händer vid en ogiltig rättshandlings återgång, jfr SOU 1975:77 s 36 ff. De ekonomiska verkningarna av ogiltighet är även i övrigt alltför knapphändigt utredda av expertgruppen. Det är därför svårt att få något mera

¹ Remissinstansernas redovisade uttalanden är hämtade från deras ingivna remissyttranden.

klart begrepp om konsekvenserna av expertgruppens förslag, vilket flera remissinstanser för övrigt påpekade. Expertgruppens förslag är dock intressant, eftersom det är det enda mer allmängiltiga förslag som framförts om hur ogiltiga avtal skall beskattas i svensk rätt. Det är därför viktigt att undersöka i vad mån detta förslag är en lämplig lösning att mera generellt lösa beskattningen av ogiltiga rättshandlingar. Eftersom expertgruppen anser, att dess förslag nära knyter an till västtysk doktrin och praxis, är det lämpligt att även pröva de mer utvecklade västtyska lösningarna som tillämpats under många år, se SOU 1975:77 s 56. Detta skall göras i samband med genomgången av svensk skatterättslig praxis i kapitlen 5, 6 och 7.

4.3 Sammanfattning

I svensk skatterätt råder delade meningar om hur ogiltiga rättsförhållanden som efterlevs av parterna skall beskattas. Enligt en uppfattning skall beskattning överhuvudtaget inte ske. På så sätt anses att syftet med ogiltighetssanktionen bäst upprätthålles. Andra anser att ogiltiga rättshandlingar skall beskattas enligt sina ekonomiska verkningar.

En expertgrupp lade fram ett förslag 1975 som innebar att ogiltiga rättshandlingar skulle beskattas enligt sina ekonomiska verkningar. Detta förslag har ännu inte lett till lagstiftning. I den fortsatta framställningen skall undersökas, dels i vad mån någon av ovanstående lösningar kan spåras i gällande rätt, dels hur ogiltiga rättshandlingar bör beskattas de lege ferenda.

5 Fastighetsrätt

5.1 Inledning

Vad ogiltighet innebär i olika situationer är relativt sparsamt behandlat i förarbeten, litteratur och praxis. I litteraturen har man i allmänhet utgått ifrån att rättsverkan ogiltighet p g a olika fastighetsrättsliga ogiltighetsregler i allmänhet skall ha samma innebörd, se t ex Nial TfR 1936 s 1 ff och Grönfors SvJT 1955 s 449 ff. Framställningen har påverkats av detta. Jag har först valt att presentera de ur skattesynpunkt viktigaste ogiltighetsreglerna i 4:1 och 4:7 JB, jordförvärvslagen och inskränkningsslagen, var för sig. Dessutom presenteras 1975 års lag om förvärv av fastigheter. Därefter behandlas olika viktiga principiella frågor gemensamma för de olika ogiltighetsreglerna, och i den utsträckning det finns skillnader mellan de olika ogiltighetsreglerna skall även detta behandlas.

Det viktigaste syftet med detta kapitel är att undersöka hur ogiltiga fastighetsöverlåtelser, där säljaren och köparen i samråd agerar som om avtalet vore giltigt även sedan ogiltigheten inträtt, skall beskattas.

Det är ont om svensk skatterättslig praxis som rör beskattningen av ogiltiga fastighetsöverlåtelser. Rättsfall som rör en ogiltighetsregel får därför av naturliga skäl även stor betydelse för andra ogiltighetsregler. Mot denna bakgrund är det naturligt och nödvändigt att i stor utsträckning behandla olika fastighetsrättsliga ogiltighetsregler tillsammans i detta kapitel.

Kapitlet avslutas med en sammanfattande diskussion, där jag även i viss mån diskuterar beskattningen vid ogiltighet p g a andra fastighetsrättsliga regler än dem som behandlats tidigare.

5.2 Civilrättsliga ogiltighetsregler

5.2.1 4:1 JB

En köpehandling skall enligt 4:1 JB bl a uppfylla följande formkrav. Köpehandlingen skall vara skriftlig och underskriven av säljare och köpare. Den skall ange den riktiga köpeskillingen och innehålla en förklaring av säljaren, att egendomen överlåtits på köparen.¹ Om något av dessa formkrav inte är uppfyllt, är köpet ogiltigt, se närmare om dessa formkrav i Westerlind [1971] s 273 ff.

Används både köpekontrakt och köpebrev skall båda dessa köpehandlingar uppfylla formkraven i 4:1 JB, se 4:2 JB. Köpehandling som inte uppfyller formkraven är utan verkan. Det innebär, att ett giltigt köpebrev kan ligga till grund för en överlåtelse, även om köpekontraktet inte uppfyller formkraven, se NJA II 1972 s 64 f.

Vid beskattningen av fastighetsköp är det särskilt problematiskt, om köpeskillingen är oriktigt angiven. Det beror på, att ogiltigheten oftast inte upptäcks alls eller först efter lång tid. Om ogiltigheten inte påtalas blir fånet giltigt genom tjugo- eller tioårig hävd förutsatt att lagfart meddelats köparen (eller senare förvärvare), se 16:1 JB som behandlas i avsnitt 5.3.2. Övriga ogiltighetsgrunder i 4:1 JB upptäcks oftast redan vid lagfartsansökan och medför därför i praktiken oftast inte motsvarande problem vid beskattningen.² Här skall därför endast ogiltighets-

¹ Liknande regler gäller sedan den 1/7 1982 vid överlåtelse av bostadsrättsandel, se 12 a § bostadsrättslagen och prop 1981/82:169 s 87. Regeln har mig veterligt ännu inte prövats i praxis.

² Ett annat problem, som inte behandlas i fortsättningen, är att bedöma om en fastighetsöverlåtelse är giltig, om köparen (eller ev säljaren) inte är den verkliga ägaren utan t ex bulvan för denne. Denna fråga berörs i NJA 1983 s 550. En kvinna hade köpt en fastighet för både sin och sin samboendes räkning. Hon blev sedan ensam lagfaren ägare till fastigheten. Mannen gjorde gällande, efter en brytning i förhållandet, att de ägde fastigheten med samäganderätt. Kvinnan invände då, att hennes köp var ogiltigt p g a 4:1 JB, eftersom mannen inte var angiven i köpehandlingen. HD uttalade sammanfattningsvis följande i denna fråga: "I detta sammanhang må framhållas att enligt före JB gällande rätt ett avtal om att annan person än den i köpehandlingen angivne skulle vara den verkliga köparen torde ha lett till köpehandlingens ogiltighet (NJA II 1972 s 59, Vahlén, Formkravet vid fastighetsköp s 57 f). Detta förhållande har ju emellertid inte hindrat, att i tvist mellan t ex makar eller samboende prövats förhandenvaron av ett dolt samäganderättsförhållande.

Lisbeths B:s invändning mot det påstådda samäganderättsförhållandet på nu anförd grund kan sålunda ej vinna bifall."

HD hade tidigare slagit fast, i NJA 1980 s 705, NJA 1981 s 693 och NJA 1982

grunden oriktig köpeskillning behandlas närmare.

Före 1970 års jordabalks ikraftträdande den 1/1 1972 var ett fastighetsköp giltigt, även om köpeskillningen var oriktigt angiven, se Westerlind [1971] s 279. Numera är som sagt köpet ogiltigt om köpeskillningen är oriktig. I det remitterade förslaget år 1966 uttalade departementschefen bl a följande:

Är den verkliga köpeskillningen högre kan avsikten vara att undgå full lagfartsstämpel eller undvika realisationsvinstbeskattning hos säljaren. Är köpeskillningen lägre kan meningen t ex vara att vilseleda arrendator, som äger förköpsrätt till den försålda fastigheten, eller staten, som vid avslag på köparens ansökan om förvärvstillstånd enligt jordförvärvslagen kan förpliktas lösa fastigheten. Vare sig den verkliga köpeskillningen är högre eller lägre torde avsikten vara att i något avseende vilseleda tredje man eller myndighet.

Enligt min mening talar starka skäl för att man bör upprätthålla formkravet med stränghet i fråga om alla typklausuler och alltså även när det gäller uppgift om köpeskillningen. Har denna uppgift lämnats för skens skull bör alltså köpet på talan av part kunna förklaras ogiltigt. (NJA II 1972 s 59.)

Under riksdagsbehandlingen ansåg flera riksdagsmän, att kravet på riktig köpeskillning inte skulle upprätthållas med sådan stränghet som departementschefen förordade. Man vände sig mot att köpet kunde förklaras ogiltigt på talan av part, om köpeskillningen var oriktig. Part hade då möjlighet att utöva utpressning mot motparten. Tredje lagutskottet betonade dock, att det är viktigt att köpeskillningen angavs rätt i köpehandlingen. Utskottet fann att farhågorna var överdrivna. Samtidigt betonade utskottet, att de påtalade, icke tilltalande, konsekvenserna av regeln fick godtas med hänsyn till de fördelar formkravet medförde i andra avseenden, se tredje lagutskottets utlåtande 1970:80 s 198.

Även om praxis hittills är ytterst tunn kan man förmodligen utgå ifrån, att köpeavtal kan förklaras ogiltiga såväl på talan av säljaren som köparen.¹

s 589, att dold samäganderätt kan hävdas mot den lagfarne ägaren av den andre maken eller samboenden, jfr Bergström SN 1983 s 273 ff, där även de skatterättsliga aspekterna på dessa frågor behandlas. Hur det förhåller sig med övriga bulvanförhållanden o dyl efter JB:s ikraftträdande är mer osäkert i brist på praxis.

¹ Se t ex HD:s beslut den 22/11 1977 (ST 1862), (T 331/76) och Örebro tingsrätts dom den 30/9 1976, DT 440. Jfr Svea hovrätts 4 avd:s dom den 18/5 1979, DT 20, Hovrätten för nedre Norrlands slutliga beslut den 28/1 1980 (T 141/79) och Svea hovrätts 3 avd:s beslut den 18/10 1979 (T 448/79).

Vad som avses med oriktig köpeskillning är oklart. I det remitterade förslaget år 1966 uttalade departementschefen följande:

I regel erbjuder väl bestämmandet av köpeskillningens belopp inte några svårigheter. Ibland kan det dock råda tvekan, såsom när köparen utfäst sig att erlagga visst ytterligare belopp under något mer eller mindre osäkert framtida villkor. Det lär t ex förekomma att köpare av mark för bostadsbebyggelse får förbinda sig att erlagga ytterligare belopp för den händelse han låter bebygga fastigheten utöver en viss angiven grad. Dessa och liknande spörsmål vid bestämmande av köpeskillningens storlek är emellertid närmast av skatterättslig natur. Någon anledning att i JB ta upp en regel om att köpeskillningen skall vara bestämd på visst sätt finner jag inte föreligga. (NJA II 1972 s 59.)

Lagrådet uttalade år 1969 följande:

Ordalagen i §:n synes närmast ge vid handen, att det skall krävas att köpeskillningen anges med ett visst bestämt belopp. Ett så strängt krav kan emellertid icke gärna upprätthållas och torde heller icke ha varit avsikten. Enligt lagrådets mening bör det vara till fyllest, om i köpehandlingen upptages grunderna för beräkning av köpeskillningen, t ex genom angivande av visst pris per kvadratmeter för ett till läge och gränser bestämt område. Det sagda bör gälla, även då området skall uppmätas först senare (jfr NJA I 1941 s 376). Likaså bör formkravet anses fyllt, om köpehandlingen visserligen är dunkelt formulerad men köpeskillningen kan fastställas genom en tolkning av avtalet. (NJA II 1972 s 60.)

Departementschefen yttrade sedan följande i jordabalkspropositionen år 1970:

I likhet med lagrådet anser jag det vara tillfyllest, om i köpehandlingen tas upp grunderna för beräkning av köpeskillningen, t ex genom angivande av visst pris per kvadratmeter för ett till läge och gränser bestämt område. Från formkravets synpunkt bör det räcka att vad parterna i ett sådant och i liknande fall avtalat av betydelse för köpeskillningens beräkning tillräckligt noggrant redovisas i köpehandlingen. (NJA II 1972 s 61.)

I detta uttalande instämde sedan tredje lagutskottet, se NJA II 1972 s 62 f.

I praktiken förekommer det, att köpeskillningen helt eller delvis inte kan beräknas exakt, när köpehandlingen tillkom eller när lagfartsansökan skall bedömas. Exempel på detta är, att säljaren tillförsäkras en livränta, att ytterligare köpeskillning skall utgå om

vissa omständigheter inträffar o s v. I praxis har denna fråga ställts på sin spets i Svea hovrätts 6 avd:s dom den 20/12 1979, DT 50.

I köpekontraktet daterat den 2/1 1978, hade det på köparens begäran tagits in en klausul av följande lydelse:

Köparen äger rätt att få köpesumman anpassad till det försäljningsvärde som råder på fastighetsmarknaden för fastigheter under tiden januari—februari 1980. Denna rätt gäller ej efter den sista februari.

Säljaren yrkade, att köpet skulle återgå p g a att köpeskillingen var oriktigt angiven. Klausulen ansågs dock inte innebära att köpet var ogiltigt.

Av köpehandlingen framgick grunderna för hur köpeskillingen skulle beräknas. Detta är tillräcklig förutsättning för att köpeskillingen skall anses riktigt angiven enligt förarbetena till jordabalken. Livräntebetalningar o dyl strider därför i allmänhet inte mot formkraven i 4:1 JB, jfr NJA 1983 s 405 behandlat i not 1 i avsnitt 5.6.1.

Lagstiftaren förefaller ha utgått ifrån att en oriktig köpeskillning enligt 4:1 JB förutsätter, att parterna i samråd medvetet anger en oriktig köpeskillning i köpehandlingen, jfr NJA II 1972 s 58 ff. Det framgår emellertid inte av lagtexten, att det krävs ett "illojalt" syfte hos båda parter för att köpeskillingen skall anses oriktigt angiven. Under lagtexten faller också det fallet att parterna av misstag angett en för låg köpeskillning. I vad mån köpet då är ogiltigt har mig veterligt inte varit föremål för prövning i praxis.¹ Det kan diskuteras om ogiltighetssanktionen skall drabba sådana fall, där parterna saknat illojalt syfte. Med hänsyn till att bestämmelsen tar sikte på de illojala fallen är detta inte uteslutet. Gällande rätt är dock osäker.

En annan viktig fråga är, om ogiltigheten skall beaktas ex officio av domstolar och andra myndigheter. Av 20:6 2 p JB framgår, att inskrivningsmyndigheten skall avslå en lagfartsan-

¹ I praxis har dock en annan närliggande fråga varit föremål för prövning betr. tomträtt i NJA 1982 s 691. Enligt 13:7 JB är emellertid reglerna i 4:1 JB tillämpliga även vid överlåtelse av en tomträtt. Ett byggföretag hade medvetet utfärdat ett köpebrev som upptog en oriktig köpeskillning i syfte att köparen skulle kunna erhålla lagfart. Köparen ansågs dock inte ha varit medveten om, att köpeskillingen var oriktigt angiven i köpekontraktet. Säljaren yrkade, att köparen skulle betala den riktiga köpeskillingen. HD ansåg dock, att säljaren var bunden av köpebrevet och säljarens talan bifölls därför inte.

sökan, om köpehandlingen inte uppfyller formkraven i 4:1 JB. I övrigt saknas det bestämmelser som reglerar denna fråga. Tredje lagutskottet uttalade följande i förarbetena till JB:

Enligt utskottets uppfattning torde det ankomma på de tillämpande myndigheterna att ex officio beakta, att föreskrifterna i 1 § är uppfyll-
da i varje särskilt fall. (NJA II 1972 s 63.)

Tredje lagutskottets uttalande är oklart. Utskottet avsåg förmodligen att även andra myndigheter än inskrivningsmyndigheterna skulle pröva om fånet är giltigt, se Westerlind [1971] s 281 i not 3. Betydelsen av utskottets oklara uttalande skall inte överskattas. Det saknas andra förarbetsuttalanden som belyser detta. Förmodligen prövar dock t ex fastighetsbildningsmyndigheterna ex officio om överlåtelsen är giltig, jfr NJA 1976 s 483. Det spelar dock mindre roll om domstolen ex officio prövar om köpeskillingen är oriktigt angiven eller inte, eftersom det i praktiken oftast är mycket svårt för domstolen att upptäcka att köpeskillingen är oriktigt angiven.¹

5.2.2 4:7 JB

Enligt 4:7 JB är köp av ej avstyckad del av fastighet giltig endast under förutsättning, att fastighetsbildning sker i överensstämmelse med köpet genom förrättning som sökts senast sex månader efter det att köpehandlingen upprättades.

Tredje lagutskottet uttalade bl a följande, om hur sexmånadersfristen skulle beräknas:

Bruket av dubbla köpehandlingar aktualiserar en fråga, som knyter an till bestämmelserna i 7 § om arealförvärv. För giltigheten av ett sådant förvärv är bl a sambandet mellan fånet och ansökningsen avstyckning avgörande. Frågan blir då från vilken tidpunkt ansökan om avstyckning skall räknas: från dagen för upprättandet av den första eller den sista köpehandlingen. När dubbla, formellt oangrip-
liga köpehandlingar i form av köpekontrakt och köpebrev har använts, bör enligt utskottets uppfattning den i 7 § angivna sexmånadersfristen räknas från köpebrevets dag, om i köpekontraktet tagits in en bestämmelse av innehåll att köpets fullbordan är beroende av ett

¹ Jfr avsnitt 2.3.4.3. Som tidigare visats, har olika hovrätter avskrivit mål från vidare handläggning på parternas begäran, sedan tingsrätten på talan av part förklarar ett köp ogiltigt p g a oriktig köpeskillning, se not 4 i avsnitt 2.3.4.3.

framtida faktum, t ex att köpebrev senare utfärdas. Skulle å andra sidan köpekontraktet inte innehålla en sådan bestämmelse torde tidsfristen böra räknas från köpekontraktets dag. Om enligt lag eller annan författning särskilt medgivande fordras, t ex av äkta make eller myndighet, och medgivandet föreligger först efter köpet torde enligt utskottets mening fristen inte böra i något fall räknas från dagen för medgivandet. Detta förhållande kan göra det nödvändigt att ansöka om avstyckning, innan det är alldeles klart att köpet verkligen blir av, dvs innan medgivandet föreligger. (NJA II 1972 s 78.)

Tredje lagutskottet ansåg, att tidsfristen normalt skulle räknas från köpebrevets upprättande om dubbla köpehandlingar användes. I annat fall, vilket är sällsynt, skall tidpunkten för köpekontraktets upprättande gälla.¹ Köpekontraktet är emellertid den första och mest utförliga köpehandlingen. Köpebrevet är visserligen också en köpehandling, men har mera en funktion att vara ett kvitto på köpeskillingen och ligga till grund för lagfart. Det finns emellertid inget avgörande i praxis, som klargör om fristen skall räknas från köpekontraktets eller köpebrevets upprättande. Om köpet blir ogiltigt, kan parterna bekräfta köpet och ny ansökningsfrist börjar då förmodligen att löpa, jfr t ex avsnitt 5.3.4.

Av 4:7 JB framgår, att man måste ansöka om fastighetsbildning även om köpet är beroende av förvärvstillstånd enligt JFL eller enligt 1982 års inskränkningsslag, jfr här NJA 1976 s 483 och tredje lagutskottets ovan refererade uttalande.

5.2.3 Jordförvärvslagen

Enligt 1979 års JFL krävs tillstånd till förvärv av jordbruksfastighet, såvida tillstånd inte skall sökas enligt bl a 1982 års inskränkningsslag. Enligt 2 § JFL behöver inte maka eller makarnas avkomlingar tillstånd. I 2 § JFL finns ett flertal andra undantag från skyldigheten att söka förvärvstillstånd som inte behandlas här.

Förvärvstillstånd skall sökas hos lantbruksnämnden inom tre månader från det förvärvet skedde, se 12 § JFL. Denna regel är överflyttad från tidigare lagstiftning och regelns innehåll är oförändrat, se prop 1978/79:85 s 49 f. Avyttringen (eller enligt tidigare lagstiftning fånget) anses ske i och med att köpekontraktet

¹ I NJA 1976 s 483 hade avstyckning sökts av säljaren före köpeavtalets upprättande. Köparen insände köpeavtalet till fastighetsbildningsmyndigheten mer än sex månader efter dess upprättande. Överlåtelsen ansågs dock giltig.

upprättas, se NJA 1955 s 449 och NJA 1976 s 268. Det har påpekats, att starka praktiska skäl talar för att fristen börjar löpa redan i och med köpekontraktet, även om köpet är beroende av villkor:

Det allmänna har intresse av att tillståndsfrågans avgörande icke skall kunna förhalas genom villkorsbestämmelser i köpekontraktet. En avveckling av kontrahenternas mellanhavande för den händelse tillstånd vägras torde också i allmänhet kunna genomföras lättare ju förr besked erhålles. (Se JustR:t Nordströms särskilda yttrande i NJA 1955 s 449 på s 461.)

Enligt 13 § JFL blir förvärvet ogiltigt, om inte ansökan görs i tid eller på föreskrivet sätt eller om tillstånd vägras. Men om parterna bekräftar avtalet, exempelvis genom att utfärda köpebrev, börjar förmodligen ny ansökningsfrist löpa, även om den ursprungliga köpehandlingen blivit ogiltig under mellantiden.¹ I förarbetena till 1965 års JFL uppmärksammades problemet med att parterna på detta sätt i princip kunde få en oändlig ansökningsfrist att löpa. Något förslag till lösning på problemet har inte föreslagits vare sig då eller senare.²

5.2.4 1975 års lag om förvärv av hyresfastigheter

Enligt 3 och 3 a §§ 1975 års lag om förvärv av hyresfastigheter måste köp av hyresfastigheter anmälas till kommunen. Denna kan inom viss tid påkalla, att hyresnämnden prövar, om köparen skall få förvärvstillstånd. Hyresnämnden förelägger då förvärvaren att söka förvärvstillstånd inom en månad. Det finns också möjlighet för kommunen att utöva förköpsrätt till aktierna eller andelarna i vissa fastighetsbolag, se 8 § ff. Bakgrunden till lagstiftningen är osund bostadsspekulation från oseriösa hyresvärdar, se vidare Corell [1980] s 11 ff.

¹ Se Grönfors SvJT 1955 s 454. I NJA 1976 s 268 uttalar HD, att köparen skall söka förvärvstillstånd inom tre månader från det att köpekontraktet upprättades. HD yttrade sedan följande: "Såvitt visats i målet har icke förekommit någon omständighet som kan anses innebära att H och Å förnyat köpet." Jfr även NJA 1953 s 703. Detta skulle möjligen peka på, att en förnyelse av köpekontraktet kan ske tämligen formlost. Det skulle inte vara nödvändigt med en ny formellt riktigt upprättad köpehandling. Syftet med formkravet är ju att parterna skall betänka sig innan de skriver under köpehandlingen. Detta syfte anses då uppfyllt redan genom den första köpehandlingen, se t ex före JB:s ikraftträdande NJA 1962 s 641, Grönfors SvJT 1955 s 453 f och Ljungman — Stjernquist [1966] s 105. Jfr NJA 1980 s 326.

² Se SOU 1961:49 s 47. Åklagaren har dock möjlighet att bryta upp rättsförhållandet för framtiden med stöd av 1925 års bulvanlag om ett bulvanförhållande anses föreligga, se närmare därom Bergström [1978] s 130 ff.

Enligt 3 § 1975 års lag om förvärv av hyresfastigheter måste förvärvare av hyresfastighet anmäla köpet till kommunen inom tre månader från det fångtet skedde. Corell anser, att förvärvsfristen skall räknas från köpekontraktet. Om köpebrev senare utfärdas, anser han, att ny frist börjar löpa i och med köpebrevets utfärdande: "Att tre månader har förflutit från det köpekontraktet upprättades kan nämligen inte medföra att köpebrevet är utan verkan som fångeshandling." (Corell [1980] s 67.) Corell åberopar och stödjer sig bl a på Grönfors artikel om motsvarande frågor beträffande jordförvärvslagstiftningen, se närmare därom ovan.

Enligt 5 § 1975 års lag om förvärv av hyresfastigheter blir ett köp av en hyresfastighet ogiltigt i följande tre fall.

1. Förvärvet har inte anmälts till kommunen inom föreskriven tid.¹
2. Köparen gör inte en ansökan om förvärvstillstånd i enlighet med föreläggandet från hyresnämnden.
3. Förvärvstillstånd vägras genom lagakraftvunnet beslut.

Köpet är bindande för parterna så länge tremånadersfristen för köparens anmälan till kommunen inte gått ut, eller om frågan om förvärvstillstånd ännu inte är slutgiltigt avgjord, se Corell [1980] s 69.

5.2.5 Inskränkningstagstiftningen

5.2.5.1 Inledning

1916 års lag om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom m m (i fortsättningen kallad 1916 års inskränkningstag) har nyligen ersatts av 1982 års lag om utländska förvärv av fast egendom m m och 1982 års lag om utländska förvärv av svenska företag m m. Av naturliga skäl behandlar praxis och doktrin endast 1916 års inskränkningstag. Det är därför nödvändigt att presentera 1916 års inskränkningstag relativt utförligt.

5.2.5.2 1916 års inskränkningstag m m

1916 års inskränkningstag hade bl a till syfte att begränsa utländska intressens möjligheter att få inflytande över fast egendom i Sverige. Utländska fysiska och juridiska personer måste därför söka tillstånd för att kunna få förvärva fast egendom i Sverige. Även vissa svenska juridiska personer omfattades av lagstiftningen, om de stod eller kunde tänkas riskera att stå under utländskt

¹ Denna regel gäller inte, om förvärvaren fått meddelande från kommunen, om att denna inte begär att frågan om förvärvstillstånd skall prövas, se 5 § 1 p. I vissa, mer ovanliga fall, kan hyresnämnden pröva förvärvstillståndsfrågan innan förvärvet skett, se 3 §.

inflytande i framtiden. Dessa var enligt 2 § 1916 års inskränkingslag svenskt handelsbolag med utländska delägare, svensk ekonomisk förening och svenska aktiebolag, vars aktier var ställda till innehavaren. Lagstiftaren ville därigenom förhindra att utlänningar utan tillstånd indirekt skaffade sig tillgång till fast egendom i Sverige, se NJA II 1917 s 218 ff. De subjekt som måste söka tillstånd kallas fortsättningsvis för *kontrollsubjekt*.

Ett kontrollsubjekt skall söka om tillstånd till förvärvet inom tre månader från det fångat skedde. I annat fall var köpet ogiltigt, se 5 § 1916 års inskränkingslag. I RÅ 1966 ref 44 tog RR ställning till, när fångat skulle anses ha skett när dubbla köpehandlingar användes.

Ett aktiebolag som saknade utlänningsförbehåll hade köpt en fastighet av en kommun. Sedan avtalet godkänts av kommunalfullmäktige, stadsplan för industriområdet upprättats och godkänts, avstyckningsförrättningen avslutats och bolaget bl a fått tillstånd enligt 1916 års inskränkingslag, skulle köpebrev överlämnas till köparen.

Bolaget ansökte om tillstånd till förvärvet hos länsstyrelsen bl a enligt 1916 års inskränkingslag. Köpebrev hade ännu inte utfärdats när målet avgjordes.

LSt uttalade, att ansökningen hade inkommit mer än tre månader efter det att fångat hade skett. Köpet var därför ogiltigt enligt 5 § 1916 års inskränkingslag.

RR:s majoritet (tre ledamöter) uttalade:

Köpeavtalet upptager villkor, av vars fullgörande säljarens bundenhet vid avtalet gjorts beroende. Vid sådant förhållande kan det fångat ansökningen avser icke anses ha skett genom köpeavtalet, utan fångat äger rum först i och med att köpebrev utfärdas.

Enär fångat således inte är ogillt jämlikt det av LSt åberopade lagrummet, men det bör ankomma på LSt att i första hand pröva ansökningen i andra avseenden, prövar RegR lagligt att, med undanröjande av LSt:s resolution, visa målet åter till LSt för ny behandling.

Två ledamöter var av skiljaktig mening och uttalade, att köpebrev skulle utfärdas sedan bolaget bl a hade fått förvärvstillstånd enligt 1916 års inskränkingslag. Det fanns därför ingen annan utgångspunkt för att kunna beräkna tidsfristen än att utgå från köpekontraktets datum. De skiljaktiga ledamöterna ansåg, att, eftersom ansökan hade kommit in mer än tre månader från den tidpunkt då avtalet slöts, fångat var ogiltigt bl a enligt 5 § 1916 års inskränkingslag.

RR:s majoritet betonade, att köpet var beroende av villkor. Fånga-
et ansågs då ske först i och med att köpebrev utfärdats. Eftersom
inget köpebrev ännu hade upprättats, hade skyldighet att söka
förvärvstillstånd ännu inte inträtt. Detta gällde oberoende av att
flera år förflutit sedan köpekontraktet tillkom. Det är vanligast
att parterna använder dubbla köpehandlingar som i RÅ 1966 ref
44. Konsekvensen av RR:s dom blir att ett kontrollsobjekt inte
behöver söka förvärvstillstånd i de flesta fall så länge köpebrev
inte utfärdats. Normalt utfärdas köpebrev, när köpeskillingen
betalts och fastigheten tillträtts. I och för sig kan det framstå som
naturligt, att ansökningsfristen börjar löpa först i och med att
köparen disponerar över fastigheten. Parterna kan dock utnyttja
detta t ex genom att komma överens om, att del av köpeskillingen
skall betalas någon gång i en avlägsen framtid, då köpebrev skall
utfärdas. Detta är tillåtet, se 4:4 2 st JB. På så sätt kan ett kontroll-
subjekt disponera över en fastighet, samtidigt som fristen för
förvärvstillstånd börjar löpa först någon gång långt fram i tiden.
Detta står uppenbarligen i strid mot inskränkningsslagens syfte att
försvåra för utländska intressen att utöva inflytande över fast
egendom i Sverige.

Av den tidigare framställningen framgår, att motsvarande frist
enligt jordförvärvslagen räknas fr o m köpekontraktets tillkomst,
se avsnitt 5.2.3. Det har där betonats, att det är viktigt att förvärvs-
frågan avgörs så snabbt som möjligt. Jordförvärvslagen och in-
skränkningsslagen har likartade syften, vilket talar för att samma
lösningar borde gälla även vid tillämpningen av de båda lagarna.
Frågan är inte berörd i förarbetena till 1982 års inskränkningsslag-
stiftning. Betydelsen av detta prejudikat skall inte överskattas.
Målet avgjordes med knapp majoritet (tre för och två ledamöter
mot). Det är därför osäkert när fångaet skall anses ha skett vid
tillämpningen av inskränkningsslagen.

Svenskt aktiebolag, vars aktier var ställda till viss man, omfat-
tades inte av 1916 års inskränkningsslag, om bolaget infört ett s k
utlänningsförbehåll i sin bolagsordning, som innebar att mindre
än 40 % av aktiekapitalet som dock högst fick motsvara mindre
än 20 % av röstetalet fick förvärfvas av kontrollsobjekt. Resteran-
de aktier kallas för bundna aktier. Utlänningsförbehållet fick inte
ändras utan särskilt tillstånd, se 2 § 2 st 1916 års inskränkningsslag
och (numera) 17:1 ABL. Förvärv i strid mot detta förbehåll var

ogiltigt enligt 3 § 1916 års inskränkningsslag, se därom NJA II 1917 s 223 jfrd med 216 ff. Det fanns ingen möjlighet för kontrollsubjekt att få tillstånd att förvärva bundna aktier. Sedermera stoppade man möjligheterna att kringgå denna regel genom förvärv av aktiebolagets rörelse, se 5 a § 1916 års inskränkningsslag.

Enligt 1968 års lag om vissa inskränkningar i rätten att sluta handelsbolag m m fick inte utländsk fysisk eller juridisk person utan särskilt tillstånd ingå som delägare i svenskt handelsbolag. Avtal som ingicks i strid mot detta förbud var ogiltigt, se 3 §.

5.2.5.3 1982 års inskränkningsslagstiftning

1916 års inskränkningsslag och 1968 års lag om vissa inskränkningar i rätten att sluta svenskt handelsbolag m m har numera ersatts av 1982 års lag om utländska förvärv av svenska företag m m och 1982 års lag om utländska förvärv av fast egendom m m. De nya lagarna överensstämmer i stort sett med tidigare lagstiftning.

Kretsen av svenska subjekt som utgör kontrollssubjekt är i stort sett oförändrad mellan 1916 och 1982 års lagar, se 3 § 1982 års lag om förvärv av svenska företag m m. Reglerna om utlänningsförbehåll återfinns i 4 § och är i stort sett desamma.¹ Det är fortfarande inte möjligt att få dispens från förbudet att förvärva aktier i strid mot ett utlänningsförbehåll, se närmare därom prop 1981/82:135 s 42 f.

Reglerna om förvärvstillstånd i 7 § lyder:

Kontrollssubjekt får inte utan tillstånd (förvärvstillstånd) för varje särskilt fall förvärva

1. så många aktier i svenska aktiebolag att genom förvärvet förvärvarens andel av aktiekapitalet eller röstetalet för samtliga aktier i bolaget kommer att överskrida något av gränsvärdena tio, tjugo, fyrtio eller femtio procent,
2. andelar i svenska handelsbolag,
3. äganderätt eller nyttjanderätt till rörelse som drivs här i landet eller delar av sådana rörelser.

Punkten 1 saknar motsvarighet i 1916 års inskränkningsslag. En nyhet är även, att tillståndskravet gäller oberoende av om det

¹ Äldre utlänningsförbehåll enligt 1916 års lag (enligt dess lydelse enligt SFS 1934:238) godtas, se 5 § lag om införande av lagen om utländska förvärv av svenska företag m m och lagen om utländska förvärv av fast egendom m m.

bolag vars aktier skall förvärfvas har utlänningsförbehåll i sin bolagsordning eller ej, se prop 1981/82:135 s 59. Förvärvstillstånd krävs numera, när bolagets andel av aktiekapitalet överstiger något av gränsvärdena tio, tjugo, fyrtio eller femtio procent. Detta är en väsentlig utvidgning av möjligheterna att förvärva bundna aktier, även om tillståndet måste sökas.

Enligt 10 § skall förvärvstillstånd sökas före förvärvet, eller senast en månad från det förvärvet skedde. Om tillstånd inte söks inom föreskriven tid eller inte sker på föreskrivet sätt, eller om tillstånd vägras, är köpet ogiltigt, se 11 § (och beträffande köp av handelsbolagsandelar 12 §).

Av 13 § framgår, att förvärv i strid mot utlänningsförbehåll är ogiltiga. Enligt 14 § blir aktiebolag som inte omfattas av lagstiftningen och som förvärvat aktier som är bundna av utlänningsförbehåll skyldigt att söka förvärvstillstånd, om bolaget sedermera övergår till att bli ett kontrollssubjekt.

1982 års lag om utländska förvärv av svenska företag m m kompletteras av 1982 års lag om utländska förvärv av fast egendom m m (i fortsättningen kallad 1982 års inskränkningsslag). Enligt 1982 års inskränkningsslag måste kontrollssubjekt söka förvärvstillstånd inom tre månader från det fångtet skedde för att få köpa fast egendom i Sverige, se 1:1 och 4 §§. I annat fall blir förvärvet ogiltigt.

5.3 Kan ett ogiltigt fång bli giltigt?

5.3.1 Inledning

I detta avsnitt skall först diskuteras i vad mån ogiltiga fastighetsöverlåtelse senare kan bli giltiga genom hävd. Sedan behandlas reglerna om godtroshet förvärv. Slutligen diskuteras i vad mån felaktigt meddelad lagfart "läker" ogiltigheten eller i vad mån en bekräftelse av avtalet innebär att det blir giltigt.

5.3.2 Hävd

Reglerna om hävd i 16 kap JB sätter i de flesta fall en yttersta gräns, för hur länge köpet kan förbli ogiltigt i de fall där köparen fått lagfart.

16:1 JB lyder:

Om någon erhållit lagfart på fast egendom, som kommit ur rätte ägarens hand, och därefter under tjugo år i följd med äganderättsanspråk innehaft egendomen utan att talan om bättre rätt till egendomen väckts mot honom, har han på grund av hävden rätt till egendomen framför den andre.

Om innehavet grundas på överlåtelse och innehavaren varken ägde eller bort äga kännedom om att överlåtaren icke var rätt ägare, gäller första stycket fastän tiden för innehavet uppgår till endast tio år.

Om egendomen under hävdetiden innehafts av flera efter varandra, äger första och andra styckena motsvarande tillämpning, varvid kravet på lagfart gäller endast den förste innehavarens förvärv. Vid tillämpning av andra stycket gäller villkoren om att innehavet grundas på överlåtelse och att innehavaren var i god tro endast den förste innehavaren.¹

Den ursprungliga köparen blir rätt ägare till fastigheten efter tjugo års innehav sedan han erhöll lagfart, se 16:1 1 st JB.² Vid flera överlåtelser räknas tiden för hävd från den förste förvärvarens lagfart. Senare förvärvare behöver inte ha lagfart, se 16:1 3 st JB.

Om den ursprungliga köparen säljer fastigheten, kan hans köpare bli ägare till fastigheten genom hävd redan efter tio års innehav, om den sistnämnde var i god tro vid sitt förvärv, se 16:1 2 st JB.

Hävdereglerna innebär, att köparen blir rätt ägare till fastigheten efter ett tjugorårigt innehav räknat från tidpunkten för lagfarten. Om fastigheten överlåtes vidare, kan godtroende förvärvare erhålla hävd tidigast tio år efter det lagfart meddelats.

5.3.3 Exstinktiva godtrosförvärv

En nyhet i 1970 års jordabalk är att fast egendom kan bli föremål för godtrosförvärv. Förutsättningarna är bl a, att säljaren var lagfaren ägare till fastigheten, att dennes eller tidigare förvärva-

¹ Det finns ingen motsvarighet till institutet urminnes hävd i JB. Om någon besitter en fastighet utan lagfart och har utövat en ägares befogenheter under denna tid, omfattas inte denna situation av hävdereglerna. I de situationer där köparen besitter en fastighet som en ägare, trots att fånget är ogiltigt t ex p g a inskränkningslagens eller JFL:s regler kan köparen aldrig bli betraktad som rätt ägare i fastighetsrättsligt avseende.

² Köparen får dock inte tillgodoräkna sig någon innehavstid före JB:s ikraftträdande, se 55 § JBP.

res fång var ogiltigt och att köparen var i god tro beträffande att säljaren inte var rätt ägare, se 18:1 JB. Regeln har emellertid flera undantag som framgår av 18:3 JB som har följande lydelse:

Bestämmelserna i 1 och 2 §§ äger ej tillämpning, om

1. handling på vilken äganderätten grundats är förfalskad eller på den rätte ägarens vägnar utfärdad av någon som saknade behörighet därtill eller är ogiltig såsom tillkommen under sådant tvång som avses i 28 § lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område,
2. rätte ägaren, när han utfärdade den handling på vilken äganderätten grundats, var i konkurs eller omyndig eller handlande under inflytande av rubbad själsverksamhet,
3. förvärvet enligt lag är ogiltigt, enär det icke skett i föreskriven form eller med iakttagande av andra föreskrivna villkor eller med samtycke av någon vars rätt berördes eller med stöd av tillstånd eller annan åtgärd av domstol eller annan myndighet.

I förarbetena betonades, att bestämmelsen motsvarade 17 § skuldebrevslagen, men att bestämmelsen även innehåller en del andra undantag, se NJA II 1972 s 440 f. Godtrosförvärv kan ske om ogiltighetsgrunden är svag, vilket innebär att ogiltigheten inte kan göras gällande mot godtroende motkontrahent, se t ex 29—31 och 33 §§ avtalslagen. Men det är inte möjligt att göra ett godtrosförvärv, om en stark ogiltighetsgrund är för handen. Har fastighetsköpets formkrav åsidosatts eller är avtalet ogiltigt p g a 1982 års inskränkningsslag eller JFL, kan inte något godtrosförvärv ske, se 18:3 3 p JB och NJA II 1972 s 441.¹

Om parterna medvetet angett en oriktig köpeskilling i köpehandlingen, kan köpehandlingen vara en skenrättshandling. Frågan är då om en godtroende förvärvare kan åberopa köpehandlingen till skydd för sitt förvärv. Departementschefen uttalade följande om detta i det remitterade förslaget år 1966:

Enligt min mening talar starka skäl för att man bör upprätthålla formkravet med stränghet i fråga om alla typklausuler och alltså även när det gäller uppgift om köpeskillingen. Har denna uppgift lämnats för skens skull bör alltså köpet på talan av part kunna förklaras ogiltigt. En annan fråga är hur rättsförhållandet kommer att gestalta sig om köparen överlåtit fastigheten vidare till någon som äger åbe-

¹ Av 18:4 framgår emellertid, att den rätte ägaren har rätt till ersättning från staten under vissa förutsättningar, om fastigheten frånhänts honom genom ett exstinktivt godtrosförvärv.

ropa 34 § avtalslagen till skydd för sitt förvärv. Denna fråga får lösas i rättstillämpningen. (NJA II 1972 s 59. Jfr även Westerlind [1971] s 279.)

Det finns inte något svar i praxis på frågan, om godtroende förvärvare kan åberopa 34 § avtalslagen till stöd för att hans fång skulle vara giltigt. Departementschefens uttalande ger i alla fall en klar vink om att det inte är uteslutet att 34 § avtalslagen skulle kunna tillämpas. I sådant fall skulle ogiltighet p g a oriktig köpeskilling läkas så snart fastigheten överlåtits vidare till en godtroende förvärvare. En ny förvärvare är förmodligen i allmänhet i god tro. Ogiltighetssanktionen vid oriktig köpeskilling skulle då framför allt få betydelse mellan de ursprungliga parterna. En sådan lösning förefaller onekligen mest praktiskt. Det är inte särskilt tilltalande, att den ursprunglige säljaren, eller köparen, skall kunna få köpet att återgå under en längre tid genom talan mot en godtroende förvärvare. Ett syfte med ogiltighetssanktionen är att förmå parterna att ange den riktiga köpeskillingen i köpehandlingen. Lagstiftaren ville därigenom bl a komma åt försök att begå skattebrott genom att ange för låg köpeskilling vid stämpel- och realisationsvinstbeskattningen. Denna sanktion förstärks knappast, om säljaren eller köparen kan få köpet att återgå om de finner detta fördelaktigt ur t ex ekonomisk synpunkt.¹ Enligt min mening vore det mest effektivt och materiellt tilltalande att låta reglerna i 34 § avtalslagen gälla mot de ursprungliga parterna. Ur det allmännas synpunkt har denna regel påtagliga fördelar. Materiellt stötande processer om återgång p g a oriktig köpeskilling undviks, om fastigheten sålts vidare.

Denna lösning förefaller praktisk och ändamålsenlig, men det är tveksamt om lagstiftaren verkligen avsett att 34 § avtalslagen

¹ Det kan ifrågasättas om konstruktionen med ogiltighet vid oriktig köpeskilling är helt lyckad ur straffrättslig synpunkt. Frågan är, om säljaren verkligen gjort sig skyldig till skattebedrägeri el dyl. Något köp har ju inte kommit till stånd och säljaren har därigenom inte undandragit staten någon skatt, vilket är en förutsättning för att ett skattebrott skall föreligga. Möjligen föreligger inte heller försök till skattebedrägeri o dyl, eftersom staten i princip inte går miste om några skatteintäkter, om överlåtelsen återgår. Det ligger därför nära till hands att göra gällande, att varken skattetillägg, eller ev någon straffrättslig påföljd skall kunna komma ifråga. Jag har emellertid inte funnit någon praxis som belyser detta problem. Stämpelskatten skall återbetalas, om lagfarten undanröjes, se 42 § 1 mom b stämpelskattelagen. Inte heller här har den skattskyldige undandragit staten någon skatt.

skall kunna vara tillämpliga i denna situation. Ovanstående uttalande från departementschefen skulle då ses som ett olycksfall i arbetet. För denna uppfattning talar, att godtrosreglerna i 18 kap JB inte är tillämpliga om överlåtelse i något led skett mot en oriktig köpeskilling. Det förefaller då irrationellt, att en köpare istället skulle kunna åberopa 34 § avtalslagen till skydd för sitt förvärv. Den sistnämnde är ju i praktiken i en liknande situation som den som gjort ett godtrosvärv. Det mest logiska är naturligtvis, att konkurrensen mellan reglerna i 18 kap JB och 34 § avtalslagen, löses på det sätt att 18 kap JB tillämpas före 34 § avtalslagen. Frågan är emellertid inte löst i praxis. Vid en framtida översyn av JB är det önskvärt, att man tar ställning till om det inte vore mest ändamålsenligt att en ny köpare skulle kunna åberopa 34 § avtalslagen för att freda sitt köp.

5.3.4 Lagfart och bekräftelse som läkningsgrunder

5.3.4.1 Inskränkningsslagen

En fastighetsöverlåtelse i strid mot 1916 års inskränkningsslags förvärvsförbud blev inte giltig, om lagfart meddelades köparen. Av rättssäkerhetsskäl ändrades detta i och med 1982 års inskränkningsslag, se prop 1981/82:135 s 71. Den enskilde skall inte bli lidande av att inskrivningsmyndigheten av förbiseende felaktigt meddelar lagfart. Motsvarande regler finns i 13 § 2 st JFL och 5 § 2 st 1975 års lag om förvärv av hyresfastigheter.

Om ett svenskt kontrollsobjekt inför ett utlänningsförbehåll i sin bolagsordning, är bolaget inte längre ett kontrollsobjekt och kan i framtiden förvärva fastigheter utan tillstånd. En intressant fråga är, om tidigare fastighetsköp som skett i strid mot inskränkningsslagen då blir giltiga. Om så inte är fallet, är det betydelsefullt att veta vilka konsekvenser en bekräftelse av det ursprungliga köpeavtalet kan få. Dessa frågor har varit föremål för prövning i NJA 1931 s 667 och NJA 1941 s 457. Man bör dock observera, att meddelad lagfart inte läkte inträdd ogiltighet enligt 1916 års inskränkningsslag som var tillämplig i målen.

I NJA 1931 s 667 hade ett aktiebolag som saknade utlänningsförbehåll köpt en fastighet av en aktieägare, W, år 1921. Först sedan mer än tre månader förflutit därefter intogs ett utlänningsförbehåll i bolagsordningen som registrerades den 31/4 1922. Den 1/5 1922 sökte säljaren, W,

lagfart för bolagets räkning på grundval av ett köpebrev som utfärdats innan utlånningsförbehållet togs in i bolagsordningen. Lagfarten beviljades, trots att förvärvstillstånd inte hade sökts enligt 1916 års inskränkingslag.

Sedan W hade försatts i konkurs fem år senare, stämde säljarens konkursbo aktiebolaget och yrkade, att konkursboet skulle förklaras vara rätt ägare till fastigheten och att lagfarten för aktiebolaget skulle undanröjas. Till stöd för sin talan åberopade konkursboet, att köpet var ogiltigt p g a 5 § 1916 års inskränkingslag.

Samtliga domstolar ogillade konkursboets talan.

HD uttalade:

Enär i målet är utrett, att W för bolagets räkning på grund av köpebrevet sökt lagfart d. 1 maj 1922 eller således efter det beslut om ändring i bolagsordningen, varigenom däri intagits förbehåll enligt ovannämnda 2 §, blivit i vederbörlig ordning registrerat, samt det med hänsyn till vad sålunda och eljest i målet förekommit får anses som om köpeavtalet blivit mellan köpare och säljare vederbörligen bekräftat efter registreringen; alltså och utan avseende å vad konkursboet i övrigt anfört prövar jag rättvist fastställa HovR:ns domslut.

HD betonade särskilt, att säljaren fick anses ha bekräftat avtalet genom att söka lagfart för köparens räkning. Vid denna tidpunkt var bolaget inte längre ett kontrollsobjekt, eftersom bolaget hade infört en utlånningsklausul i sin bolagsordning. Av domskälen framgår, att fånget inte blev automatiskt giltigt i och med att köparen sedermera blev förvärvskapabel. Det krävs även, att köpeavtalet bekräftas av parterna efter registreringen.

I NJA 1941 s 457 erhöll ett aktiebolag som saknade utlånningsförbehåll lagfart på tomtmark år 1917, trots att förvärvet var ogiltigt enligt 5 § 1916 års inskränkingslag. Detta fel upptäcktes år 1938. Säljarna gjorde då en anteckning på köpehandlingen, bevitnat av två personer, om att de bekräftade avtalet, varefter länsstyrelsen godkände bolagets förvärv med stöd av 4 och 5 §§ 1916 års inskränkingslag. Tomten lades sedan samman med andra fastigheter som var lagfarna för bolaget till en tomt. Bolaget ansökte om lagfart cirka två år senare och åberopade bl a, att lagfarten var utan verkan. Bolaget uppgav, att orsaken till att det ånyo sökte om lagfart var att det vägrades lån med säkerhet i tomten så länge lagfartsfrågan var svävande.

Inskrivningsdomaren och HovR ansåg, att ny lagfart inte var nödvändig och avlog lagfartsansökan. Bolaget fullföljde sin talan och sökte i andra hand resning i 1917 års lagfartsbeslut.

HD: Enär K.B. — efter det genom tillägget å köpehandlingen bekräftelse skett av köpet, vars ogiltighet dessförinnan icke gjorts gällande

mot bolaget — enligt 4 och 5 §§ ovannämnda lag godkänt bolagets förvärv av den i köpehandlingen och tillägget avsedda fastigheten, samt följaktligen verkan icke numera kan på grund av bestämmelserna i omförmälda lag fränkännas köpet; alltså och då lagfarten för bolaget d 29 maj 1917 måste anses gälla köpet såsom det bekräftats och godkänts, fastställes det slut vartill HovR:n kommit i målet.

HD lämnade samtidigt bolagets ansökan om resning utan avseende.

HD konstaterade att köpet numera var giltigt, eftersom säljarna bekräftat avtalet, varefter länsstyrelsen hade gett bolaget förvärvstillstånd. HD ansåg, att lagfarten år 1917 fick anses gälla köpet såsom det bekräftats och godkänts år 1938. Blev avtalet därigenom gällande i och med bekräftelsen eller redan genom det ursprungliga avtalet. Karlgren har kommenterat detta på följande sätt:

Rättsfallet är belysande för de svårigheter, som möta om den ogiltighet, som drabbar ett avtal, i visst läge skall anses vara av nullitets natur. Visserligen kunna ju parterna även här, sedan den ogiltigrundande faktorn bortfallit, 'bekräfta' eller 'godkänna' avtalet genom att upprepa detsamma. Men enligt härskande uppfattning — åtminstone när det gäller rättsverkningar gentemot tredje man, varom det ju principiellt vid lagfart är fråga — bedömas på samma sätt, som om parterna vid bekräftelsetidpunkten inge ett helt nytt avtal. Härav skulle då föränledas en upprepning även av lagfarten, vilket ju praktiskt förfaller som en onödig formalitet, särskilt om in casu hänsyn till tredje mans mellankommande rätt icke behöver tagas. HD fann också ny lagfart obehövlig, under åberopande av att den tidigare lagfarten 'måste anses gälla köpet jämväl såsom det bekräftats och godkänts' (efter orden närmast en fiktion?), låt vara att man genom föreskrift om anteckning av utslaget i fastighetsböckerna väl i realiteten kan sägas ha föranstaltat om en ny lagfartsprocedur i anledning av bekräftelseakten. (Karlgren SvJT 1944 s 410 f.)

Karlgren anser, att bekräftelsen innebar att ett nytt avtal ingåtts, åtminstone när det gäller förhållandet till tredje man. Han menar, att det inte var nödvändigt med ny lagfartsprövning, eftersom detta numera var en onödig formell procedur p g a att överlåtelsen blivit giltig.

Grönfors anser dock, att rättsfallet "tyder dock snarast på att man åtminstone i lagfartshänseende konstruerat bekräftelsen såsom medförande en återupplivning av det gamla avtalet", se SvJT 1955 s 454.

HD:s domskäl är oklara. HD poängterar, att ogiltigheten inte

gjorts gällande av tredje man innan avtalet blev giltigt. Detta skulle då peka på att avtalet i vart fall inte avstänger tredje man ifrån att göra den rätt gällande som han förvärvat från säljaren under den tid fånet var ogiltigt. Karlgren är för övrigt inne på dessa tankegångar.

Men fråga är om bekräftelsen måste uppfylla formkraven för fastighetsköp. I NJA 1931 s 667 skedde bekräftelsen inte i de för fastighetsköp stadgade formerna. Avtalet ansågs bekräftat genom att säljaren sökte lagfart för köparens räkning. Vahlén gör gällande, att fastighetsköp som ingåtts med iakttagande av formkravet men som varit ogiltigt på annan materiell grund har ansetts bindande om det senare godkänns genom en formlös förklaring av den part som ägt åberopa ogiltigheten, se Vahlén [1968] s 129 med vidare hänvisningar till praxis och doktrin och jfr NJA 1962 s 641. Karlgren har i försiktigare ordalag gett uttryck för uppfattningen, att läkning av inträdd ogiltighet kan ske på enklare sätt än genom att ingå ett helt nytt formenligt avtal, se Karlgren [1951] s 259. Syftet med formkravet är bl a att parterna skall betänka sig innan de ingår ett avtal, jfr Grönfors SvJT 1955 s 453. Det skulle då räcka om detta syfte uppfylls första gången avtalet ingås.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att en felaktigt meddelad lagfart numera läker ogiltighet. Om ett kontrollsobjekt övergår till att bli ett icke-kontrollsobjekt, måste tidigare ingångna ogiltiga fastighetsöverlåtelser bekräftas mellan de ursprungliga parterna för att fånet skall bli giltigt. Förmodligen behöver inte bekräftelsen uppfylla formkraven i 4:1 JB. Det ursprungliga avtalet antas då bli retroaktivt gällande mellan parterna. Det innebär bl a, att avkastningen tillkommer köparen även under den tid rättshandlingen varit ogiltig.

5.3.4.2 Jordförvärvslagen

Enligt 13 § 2 st JFL blir fånet giltigt, om lagfart felaktigt meddelas köparen. Regeln har samma utformning som motsvarande regel i 1982 års inskräkningslag, se avsnitt 5.3.4.1.

Grönfors anser, att de allmänintressen som ligger till grund för förbudslagstiftningen gör det svårare att laborera med tyst bekräftelse av ett fastighetsköp som blivit ogiltigt p g a JFL:s regler. Han menar dock, att NJA 1931 s 667 visar att även formbundna

fastighetsköp som blivit ogiltiga p g a JFL:s bestämmelser kan rätthaberas formlost. Han betonar, att NJA 1941 s 457 tyder på att bekräftelsen innebär en återupplivning av det gamla avtalet åtminstone i lagfartshänseende, se avsnitt 5.3.4.1.¹ Han tycks dock vara inne på tanken att parterna ingått ett nytt avtal genom bekräftelsen. Men han tar inte klart ställning i frågan, se Grönfors SvJT 1955 s 453 f.

Grönfors tar som sagt inte uttryckligen ställning till om det ursprungliga avtalet kan antas bli giltigt mellan parterna genom bekräftelsen. Samma skäl som anförts ovan beträffande motsvarande regler i inskränkningsslagen talar, för att det ursprungliga avtalets villkor gäller retroaktivt mellan parterna, men inte i förhållande till tredje man.²

Sammanfattningsvis kan konstateras, att i stort sett samma principer gäller betr läkning av ogiltighet såväl vid tillämpningen av JFL som vid 1982 års inskränkningsslag. Lagfart läker inträdd ogiltighet. Bekräftelse av ogiltigt köp behöver förmodligen inte uppfylla formkraven i 4:1 JB. Bekräftelsen kan normalt antas innebära, att det ursprungliga avtalet blir återupplivat mellan parterna samtidigt som den inte påverkar tredje mans rätt.

5.3.4.3 4:1 och 4:7 JB

Felaktigt meddelad lagfart läker inte inträdd ogiltighet enligt 4:1 eller 4:7 JB.³ Ogiltigheten kan istället läkas genom tjugo- eller tioårig hävd, se avsnitt 5.3.2.

¹ I senare praxis har frågan om vilka formkrav som skall ställas på en bekräftelse varit föremål för prövning i NJA 1962 s 641. Det framgår dock inte klart av detta mål vilka krav den knappa majoriteten i målet (två ledamöter) som diktade domskälen ställde på bekräftelsen. En ledamot som kom fram till samma slut som majoriteten hävdade, att förnyelsen inte behövde ske i den av 1:2 äldre JB föreskrivna formen. Minoriteten, två ledamöter, ansåg, att förnyelsen skulle uppfylla formkraven i 1:2 äldre JB, jfr även Malmström SvJT 1965 s 663 f. I NJA 1976 s 268 konstaterade HD, att det inte visats någon omständighet som kan anses innebära att parterna förnyat köpen, vilket möjligen kan tolkas som att formkraven inte nödvändigtvis behöver vara uppfyllda.

² I NJA 1979 s 818 var en speciell fråga föremål för prövning. Ett område, som ingick i en fastighet som var taxerad som jordbruksfastighet, blev under avstyckningsförrättningen omtaxerad till annan fastighet. För den förra, men inte för den senare typen av fastighet krävs förvärvstillstånd. Sedermera avlogs ansökningsen om avstyckning. Köparen ansökte inte om jordförvärvstillstånd. HD ansåg, att lagens syfte att hindra att jordbruksmark nyttjades på oönskat sätt talade för att fångat inte skulle anses ogiltigt, trots att stamfastigheten var taxerad som jordbruksfastighet när fångat skedde.

³ Jfr NJA II 1972 s 441. Det är praktiskt svårt att tänka sig att lagfart skall kunna meddelas köpare av en icke-avstyckad fastighet, jfr 4:7 JB.

Vahlén anser, att formbrist kan botas i efterhand och att avtalet då blir giltigt mellan parterna fr o m denna tidpunkt. En förutsättning är att parterna fortfarande velat upprätthålla avtalet vid tidpunkten för bekräftelsen, se Vahlén [1951] s 55 i not 40 och Karlsgren [1951] s 265 i not 23. Syftet med formkravet talar starkt för att parternas bundenhet uppkommer först i och med att en formenlig köpehandling föreligger, jfr Vahlén [1968] s 132.

5.4 Innebörden av ogiltighetssanktionen

5.4.1 Inledning

Vad som händer vid en återgång av ett ogiltigt fastighetsköp har inte reglerats genom lagstiftning, men har berörts i olika lagstiftningsförarbeten. I förarbetena till 1945 års JFL uttalades, att rättstillämpningen fick reglera detta enligt gängse normer, se SOU 1941:24 s 32.¹ Inte heller i 1965 års JFL reglerades innebörden hos ogiltighetssanktionerna. Utredningen som låg till grund för lagstiftningen hänvisade bara till viss praxis som ”torde ge god ledning för bedömandet av frågan”.²

Westerlind anser, att de synpunkter som lagberedningen uttalade om hävning av villkorade köp i princip är av betydelse, när ett fastighetsköp återgår p g a att ett ogiltigt villkor gjort köpet ogiltigt, se Westerlind [1971] s 300.

Lagberedningen diskuterade två lösningar. Den ena innebar, att parterna redovisade vad de uppburit. Enligt den andra kvittade man säljarens krav på avkastning mot köparens krav på ränta på köpeskillingen. Lagberedningen tog inte ställning till vilken av dessa lösningar som var att föredra, utan överlämnade åt rättstillämpningen av lösa detta, se SOU 1947:38 s 167.

I jordabalkspropositionen diskuterades emellertid inte denna fråga, jfr prop 1970:20 B I s 153. Istället konstaterade departementschefen endast, att reglerna om klander i 5 kap JB även kunde tjäna till ledning vid återgång och hävande av köp ”fastän

¹ Under riksdagsbehandlingen motionerades det om, att det skulle införas särskilda bestämmelser som reglerade verkan av ogiltigheten. Denna motion bifölls inte, se närmare därom SOU 1961:49 s 166.

² SOU 1961:49 s 166. Utredningen hänvisade till rättsfallen NJA 1947 s 305, NJA 1953 s 703, NJA 1955 s 230, NJA 1957 s 717 och RSvJT 1952 rf s 847, samt stämpelskattemålen NJA 1951 s 548, NJA 1957 C not 142 och NJA 1958 s 184.

de inte är generellt tillämpliga också i dessa situationer”, se prop 1970:20 B I s 48.

Genomgången visar, att ogiltighetssanktionen inte reglerats närmare genom lagstiftning eller förarbetsuttalanden. I doktrinen har man utgått ifrån att ogiltighetssanktionen är densamma vid tillämpningen av olika ogiltighetsregler, åtminstone om inget annat uttryckligen anges i lagen. Diskussionen i litteraturen har framför allt rört de offentliga förvärvsförbuden, se Nial TfR 1936 s 1 ff och Grönfors SvJT 1955 s 449 ff, men se dock Bramsjö [1950] s 1 ff. Det är därför svårt att inte behandla innebörden av ogiltighetssanktionen gemensamt för 4:1 JB, 4:7 JB, jordförvärvslagen och inskränkningsslagen. I den mån det finns anledning att anta att rättsverkningarna skiljer sig åt mellan de olika reglerna, kommer detta att anges särskilt.

5.4.2 Allmänt om ogiltighetssanktionen

Ogiltighetssanktionen innebär, att parterna inte är skyldiga att fullgöra sina åtaganden enligt avtalet. I den mån prestationer har fullgjorts helt eller delvis från endera parten, skall det uppburna återbäras. Spåren av avtalet sägs suddas ut och något avtal anses med tillbakaverkande effekt överhuvudtaget inte ha kommit till stånd, se t ex Grönfors SvJT 1955 s 457.¹

Säljaren och köparen skall återbära köpeskillingen resp fastigheten.² Vid beräkningen av fastighetens värde resp köpeskillingen skall man utgå ifrån förhållandena vid avtalstillfället. Detta kan emellanåt leda till godtyckliga resultat. En värdestegring på fastigheten blir till säljarens fördel, eftersom han får tillbaka något som är mer värdefullt än det vederlag han skall betala tillbaka. En värdeminskning är på motsvarande sätt till fördel för köparen. Detta kan naturligtvis locka säljaren eller köparen att göra ogiltigheten gällande, om prisutvecklingen på fastigheten

¹ Grönfors diskuterar även, hur man bör bedöma sådant avtal, som först blir ogiltigt, för att sedan förnyas, och sedan ånyo bli ogiltigt. Han menar, att man bör räkna tillbaka ogiltighetssanktionens verkningar till det ursprungliga köpekontraktet, se Grönfors SvJT 1955 s 457 f. Denna lösning förefaller vara mest praktisk.

² Köparen skall återbära fastigheten och inte dess värde. Om fastigheten har utsatts för fysiska förändringar under köparens innehavstid t ex genom brand, innebär detta inte att värdeersättning skall utgå. Det kan dock i vissa fall tänkas, att köparen skall ersätta denna skada, se Grönfors SvJT 1955 s 458 och Bramsjö [1950] s 105.

blir en annan än denne tänkt sig, se Nial TfR 1936 s 17 f. Detta har främst betydelse vid ogiltighet p g a oriktig köpeskilling, se 4:1 JB. Där framstår köpet ju oftast som giltigt för en utomstående till dess ogiltigheten gjorts gällande. När det gäller fastighetsköp som är ogiltiga p g a 4:7 JB:s, jordförvärvslagens eller inskränkningslagens bestämmelser, kan inte parterna disponera över ogiltigheten på detta sätt. Fånget framstår ju som ogiltigt även för myndigheterna i och med att förvärvstillstånd vägrats eller ansökningsfristen försuttits.

Nial diskuterar, om man inte skulle kunna ställa säljarens återbetalningsskyldighet i förhållande till egendomens värde vid avtalets återgång. Han avvisar en sådan lösning, dels p g a att lösningen är främmande för den svenske lagstiftaren, dels p g a att den avhållande effekten av ogiltigheten därigenom skulle försvagas, se Nial TfR 1936 s 17 f. Den rådande uppfattningen i svensk doktrin är ju som sagt, att parterna skall återbära vad de uppburit till det värde prestationerna hade när avtalet ingicks, se t ex Nial TfR 1936 s 18, Karlgren [1954] s 75 f och Grönfors SvJT 1955 s 458.

5.4.3 Skadestånd m m

I allmänhet går parterna fria från andra påföljder p g a avtalets återgång än att de skall återbära vad de mottagit. Part kan emellertid åläggas skadeståndsskyldighet, om särskilda omständigheter varit för handen. Dessa kan antingen grundas på förhållanden vid själva köpet eller på därefter inträffade händelser, jfr t ex Nial TfR 1936 s 18 ff. Sådan skadeståndsskyldighet kan i väsentlig utsträckning modifiera konsekvenserna av att parterna är skyldiga att återbära vad de har mottagit.

Skadeståndsskyldighet kan uppkomma genom särskilt åtagande (garanti), bedrägeri eller annat brottsligt förfarande. Vidare kan dolös och culpös underlåtenhet från säljarens sida att rikta motpartens uppmärksamhet på förvärvsförbudet, liksom köparens försumlighet att söka förvärvstillstånd, medföra skadeståndsskyldighet.¹

Köparen kan åläggas skadeståndsskyldighet med anledning

¹ Se t ex Nial TfR 1936 s 18 f, Grönfors SvJT 1955 s 548 f, Karlgren [1954] s 66 ff och s 74 ff och 2 kap skadeståndslagen. Jfr även NJA 1953 s 703.

av, att fastigheten skadats under hans innehavstid. Köpare som avsiktligt eller genom försummelse skadar fastigheten anses skyldig att ersätta skadan, även om det råder osäkerhet om denna regels närmare innebörd i svensk rätt, se Grönfors SvJT 1955 s 459. Grönfors uttalar fortsättningsvis följande om köparens skadeståndsskyldighet:

Köparen torde emellertid icke anses skyldig att bära risken för skada på grund av olyckshändelse, vilken inträffar under det att han besitter egendomen och fram till och med den rättidiga återbäringen av densamma. Skulle besittaren däremot befinna sig i dröjsmål med att restituera egendomen, antas han enligt en i rättslitteraturen vanlig uppfattning vara tvungen att bära även casusansvaret, åtminstone såvida han kan visa, att skadan skulle ha drabbat egendomen alldeles oavsett dröjsmålet (ett häftigt skyfall orsakar skada på grödan e d). (Grönfors SvJT 1955 s 459.)

Skadestånd vid återgång av fastighetsköp p g a ogiltighet anses kunna uppgå till ett belopp motsvarande högst negativa kontraktsintresset, se Karlgren [1954] s 66 ff och s 74 ff och avsnitt 2.1. Som framgår av den tidigare framställningen innebär detta, att part ersätts för direkt förlust med anledning av avtalet, se avsnitt 2.1. Han skall försättas i samma situation som om han inte ingått avtalet. Negativa kontraktsintresset brukar dock vanligen definieras något vidare. Även den skada gottgöres som består i att part gått miste om en bevislig möjlighet att sluta ett avtal med samma eller bättre innehåll på annat håll.¹

Karlgren är kritisk mot ovanstående begreppsbildning. Han menar, att låter man begreppet negativa kontraktsintresset omfatta mer än "särskilda kostnader och direkta förluster", har detsamma lätt att sammansmälta med det positiva kontraktsintresset som ju normalt endast utgår vid giltiga rättshandlingar.²

Det saknas praxis om skadestånd vid återgång av fastighetsköp p g a ogiltighet. Men det finns praxis betr icke-fullföljda köp som är ett principiellt likartat område.

¹ Se t ex Karlgren [1954] s 17 i not 12. Jfr även uttalanden i förarbetena till (numera) föräldrabalken, NJA II 1924 s 349. Karlgren påpekar på samma ställe, att det ställs utomordentligt starka krav på bevisning om att part gått miste om en annan affär. I praktiken har detta därför inte så stor betydelse.

² Se Karlgren [1950] s 313 och [1954] s 17 not 12. Jfr Vahlén [1968] s 140 f och Almén [1960] s 280 i not 44.

I NJA 1974 s 526 hade säljaren behållit handpenningen 4 000 kr, när ett giltigt köp inte hade kommit till stånd. Köparen yrkade att återfå den förverkade handpenningen. HD ansåg, att det fick anses underförstått mellan parterna att handpenningen skulle förverkas.

HD uttalade bl a följande:

Ersättning bör sålunda utgå för särskild kostnad som föranletts av handpenningavtalet. Av utredningen får anses framgå, att G (= säljaren, min anmärkning) haft en sådan kostnad, och hon får i detta hänseende anses skäligen gottgjord med ett belopp av 1 500 kr. Även om härutöver ersättning skulle tänkas utgå för förlust, som uppstått på grund av avtalet, såsom förlust genom att säljaren avböjt att träffa avtal med annan, har G i allt ej visat, att hon lidit sådan förlust; till ersättning enbart för att E fått ha fastigheten på hand kan G ej anses berättigad. G bör följaktligen förpliktas till E återgälda 2 500 kr av den mottagna handpenningen.¹

Av domskälen framgår, att ersättning kan utgå för särskild kostnad och förlust som föranletts av avtalet liksom för förlust som uppkommit genom att säljaren avböjt att träffa avtal med annan. Det finns inga avgörande skäl som talar för att begreppet negativa kontraktsintresset skulle ges en annan innebörd vid återgång p g a ogiltighet, jfr Grönfors SvJT 1955 s 459. Den enskilde kan i praktiken få en ersättning som i stort motsvarar det positiva kontraktsintresset, om han lyckas bevisa att han skulle avtalat med annan om det ogiltiga fångat inte hade skett. Eftersom det tycks ställas höga krav på denna bevisning, är det inte betydelsefullt att ersättning motsvarande positiva kontraktsintresset inte kan utgå, se Karlgren [1954] s 17 i not 12. Men det saknas dock som sagt praxis rörande skadestånd vid ogiltiga fastighetsköp. Det är därför svårt att säkert säga hur skadestånd beräknas eller vilka beviskrav som gäller vid återgång p g a ogiltighet. Vid taxeringen spelar dock detta ingen avgörande roll, eftersom beskattning sker av det skadestånd som utgått. Om skadeståndet helt eller delvis återbetalas p g a att det uppgick till för högt belopp, kan den skadelidande parten få sin taxering ändrad och då ytterst genom resning, se närmare om detta t ex i avsnitt 5.6.5.

¹ Rättsfallet är närmare kommenterat av Cervin [1983] s 16 ff. Se även t ex NJA 1947 s 215, kritiserat av Karlgren [1950] s 311 ff och även Vahlén [1968] s 140 f. Handpenningavtal måste skiljas från handpenningklausuler som avser att sanktionera köparens kontraktsenliga förpliktelser vid ett giltigt fastighetsköp, se Vahlén [1968] s 140. Skadestånd motsvarande positiva kontraktsintresset kan utgå p g a sådana klausuler. Jämkning av skadeståndet kan dock ske med stöd av 36 § avtalslagen, se t ex NJA 1982 s 613.

5.4.4 Rätt till ersättning för avkastning och ränta m m

Vid återgång av köp p g a ogiltighet är det betydelsefullt att veta i vad mån säljaren har rätt till ersättning för den avkastning o dyl som köparen uppburit, resp i vad mån köparen har rätt till ränta på erlagd köpeskilling.

Lagberedningen uttalade följande om återgång p g a hävning som enligt Westerlind [1971] s 300 är av betydelse även vid ogiltighet:

Den ömsesidiga återbäringsskyldigheten skulle i princip medföra, att vardera parten redovisar de fördelar han åtnjutit av köpet under den tid äganderätten varit svävande och återbär det sålunda beräknade värdet efter avdrag för köparens del av åsamkade kostnader åtminstone för fastighetens nödiga underhåll. En annan, mer summarisk och därför enklare lösning är att köparen får behålla den avkastning, som han uppburit, och själv stå för underhållskostnaderna, medan säljaren får behålla upplupen ränta intill stämningdagen. Ofta torde dessa båda metoder till resultatet sammanfalla. (SOU 1947:38 s 167.)

Lagberedningen tog inte ställning till vilken av dessa metoder man borde välja. I jordabalkspropositionen diskuterades inte dessa lösningar, utan departementschefen uttalade endast, att klanderreglerna i 5 kap JB kunde tjäna till ledning, även om de inte var generellt tillämpliga, se avsnitt 5.4.1.

Enligt klanderreglerna i 5 kap JB skall den avträdande endast utge ersättning för avkastning och andra inkomster som fastigheten gett under den tid han känt till att någon annan ägde bättre rätt till fastigheten, eller i vart fall senast från den tidpunkt då stämningen delgavs honom. Han får samtidigt tillgodoräkna sig skälig ersättning för kostnader med anledning av avkastningens eller inkomsternas förvärvande och för underhållskostnader, se 5:1 JB. En godtroende köpare behöver m a o inte utge ersättning för avkastning o dyl under den tid han var i god tro.

Diskussionen i doktrinen utgår ofta från Nials uttalanden i TfR 1936 s 21 ff som behandlar förvärv i strid mot offentligrättsliga förbud. Han menar, att klander- och ogiltighetsfallen skiljer sig från varandra. Han anser, att förvärvsförbuden inte lägger hinder i vägen för att behandla köparen-besittaren som en nyttjanderättshavare i förhållande till den rätte ägaren, eller i vart fall som en godtroende besittare. Detta gäller under förutsättning, att

parterna inte kommit eller kan anses ha kommit överens om något annat. Nial anser, att man kan ställa upp följande regler:

I vindikationsfallen anses skyldighet för besittaren föreligga att utlämna den avkastning som fallit under den tid har varit i ond tro, men däremot ej sådan som fallit under den tid har varit i god tro. (Jfr ovan om klanderreglerna i 5 kap JB. Min anmärkning.) Vid ogiltighet på grund av att förvärvet strider mot ett legalt förbud blir — oavsett god tro angående förbudets tillämplighet — besittaren endast skyldig att redovisa avkastning, som fallit efter det överlåtaren tillkännagivit sin vilja att återfordra egendomen, eller efter det besittaren själv gjort ogiltigheten gällande. Överlåtaren å sin sida är icke skyldig att betala någon ränta på den av honom uppburna köpeskillingen; enligt den allmänna, på handelsbalken 9:10 stödda principen börjar ränta löpa först från stämningdagen (ehuru det kanske vore sakligt riktigtast att beräkna ränta från det han eljest blivit krävd på beloppet). Riktigheten av dessa regler stöddes även därav, att en skyldighet för den ene att utlämna avkastning icke billigtvis låter tänka sig utan att också den andre ålägges motsvarande skyldighet; enklare och naturligare än denna ömsesidiga redovisningsskyldighet — som lätt blir komplicerad, lätt orättvis, och f ö vållar svårigheter i fall den ene kontrahenten är i ond och den andre i god tro — är att ingendera behöver utlämna avkastningen, fallen före nyss angivna tidpunkt. (Nial TfR 1936 s 22 f.)

Grönfors uttalar, att det är osäkert vilka regler som gäller beträffande fastighetens avkastning under ansökningstiden vid återgång p g a ogiltighetsreglerna i jordförvärvslagen, såvida inte parterna träffat en överenskommelse om detta i köpehandlingen, se Grönfors SvJT 1955 s 460. Han anser inte, att det är möjligt att fastslå något regelalternativ som allmänt godtaget. Han uttalar sig emellertid till förmån för Nials ovan redovisade uppfattning:

Kanske vore det enklast och i stort sett också mest tilltalande att anse köparen-besittaren redovisningspliktig blott för den avkastning, som fallit efter det ogiltigheten *gjorts gällande* av någondra parten. I åtminstone vissa lägen kan det innebära en icke alldeles välmotiverad och vid det praktiska handhavandet mera komplicerad lösning att anse tidpunkten för ogiltighetens inträde utslagsgivande. (Grönfors SvJT 1955 s 460.)

Han uttalar sedan, att det bäst överensstämmer med ogiltighets-sanktionens retroaktiva verkningar till det ursprungliga köpeavtalet att man låter köparen behålla avkastningen av fastigheten

(och samtidigt ålägger honom vissa underhållskostnader), medan säljaren istället får behålla räntan på köpeskillingen, se Grönfors SvJT 1955 s 460 i not 4.

Grönfors påpekar, att yrkandena i återgångsprocessen ofta är utformade på det sättet, att avkastningen kvittas mot räntan på köpeskillingen och åberopar målet NJA 1953 s 703, se Grönfors SvJT 1955 s 460 i not 4. I detta mål ansåg HD i enlighet med säljarens yrkande, att hon skulle få tillbaka fastigheten med inventarier mot att hon återtog köpeskillingen efter avdrag för den gottgörelse som hon vara berättigad till med anledning av att köparen brukat egendomen och denna genom hans handlande hade minskat i värde.

Efter det att Grönfors' artikel publicerades, har HD tagit ställning till dessa frågor i flera mål.

I NJA 1955 s 230 hade ett fastighetsköp blivit ogiltigt p g a att köparna inte hade erhållit jordförvärvstillstånd. Köparna hade avverkat skog innan fastigheten återställdes. Fastigheten hade därigenom sjunkit i värde, men med mindre än den erhållna köpeskillingen för den avverkade skogen.

HD dömde köparna att erlägga hela den uppburna köpeskillingen för skogsavverkningen med avdrag för försäljningskostnaderna.

Förklaringen till utgången i målet är förmodligen, att köparna sålt en del av fastighetens substans och inte dess avkastning genom skogsavverkningen, se t ex Hermanson SN 1962 s 383 och Rodhe SvJT 1961 s 252. Köparen anses då skyldig att ersätta säljaren för värdet på den avverkade skogen efter avdrag för försäljningskostnaderna. HD ansåg antagligen, att värdet på den avverkade skogen motsvarade den betalning som köparna fick, se Hermanson SN 1962 s 383 och Rodhe SvJT 1961 s 262.¹ Målet kan därför förmodligen inte tas som intäkt för att köparen skulle vara skyldig att redovisa uppburen avkastning av fastigheten.

I NJA 1957 s 717 I hade köparna, fem aktiebolag, tillträtt en fastighet och säljarna, syskonen S, disponerat över köpeskillingen under samma tidsperiod. Bolagen hade sedan underlåtit att söka förvärvstillstånd i tid enligt 1925 års numera upphävda lag om förbud i vissa fall för bolag att

¹Författarna hänvisar till ett uttalande av Bramsjö [1950] s 261.

förvärva fast egendom (i princip var av liknande typ som 1916 års inskräkningslag). Fånget hade därför blivit ogiltigt.

Under innehavstiden hade fastigheten gett dålig avkastning som var sämre än räntan på den erlagda köpeskillingen. Bolagen yrkade därför, att de skulle erhålla ränta på köpeskillingen med avdrag för den uppburna avkastningen. HD kvittade emellertid köparnas krav på ränta mot säljarnas krav på avkastning med motiveringen att köpeskillingen hade återbetalats innan köparna hade återställt fastigheten.¹

Sammanfattningsvis kan sägas, att det inte är helt klart hur fastighetens avkastning och räntan på köpeskillingen skall redovisas under köparens innehavstid. Mycket talar dock för, att det normalt är mest ändamålsenligt att kvitta säljarens krav på avkastningen mot köparens krav på ränta på köpeskillingen. Det kan dock diskuteras vad som skall gälla om köparen betalat köpeskillingen, men inte tillträtt fastigheten. I den situationen talar övervägande skäl för att köparen bör tillerkännas ränta på köpeskillingen p g a att säljaren uppburit avkastningen.

5.4.5 Köparens kostnader

Beträffande köparens nedlagda kostnader uttalar Nial följande:

Beträffande kostnader gäller vid vindikation att den som i god tro nedlagt 'nödiga och nyttiga' kostnader har rätt till ersättning för desamma (däremot ej över 'överflödiga' kostnader). Var han i ond tro, har han blott rätt till ersättning för 'nödiga' kostnader. I här förevarande fall torde besittaren vara skyldig att själv stå för löpande underhållskostnader. Rätt till ersättning för nyttiga förbättringar synes — då han ej är i god tro om sin äganderätt — icke kunna tillerkännas honom, åtminstone icke annat än på alldeles särskilda skäl. (Nial TfR 1936 s 23.)

Grönfors anser, att dessa principer skall gälla även vid fastighetsköp som är ogiltiga p g a JFL:s regler. Han ansluter sig i allt

¹ Se även Gunvor Wallin [1969] s 81 f och NJA 1922 s 491. Av NJA 1957 s 717 fall I tycks man enligt Rodhe kunna utläsa, "att så länge köparen — låt vara med orätt — hävdar att köpet skall stå fast, föreligger inte skyldighet för säljaren att återbetala köpeskillingen. Dröjsmålsränta i egentlig mening är då utesluten", se Rodhe SvJT 1961 s 289. Han uttalar vidare bl a följande: "Situationen kan också vara den att säljaren under en viss tidsrymd disponerat såväl fastigheten som köpeskillingen. I så fall skulle de nu anförda övervägandena leda till att något hinder icke mötte att utdöma ränta på köpeskillingen. I fall II ansåg emellertid HD:s majoritet, att den omständigheten att köparen hävdade att köpet skulle stå fast hindrade honom även från att begära ränta på denna grund", se Rodhe SvJT 1961 s 290.

väsentligt till Nials uttalande, se Grönfors SvJT 1955 s 459 f. Dessa principer framgår av den nuvarande regeln i 25:7 3 st ÄB (8:7 3 st i förutvarande boutredningslagen). Samma princip återfinns i klanderregeln i 5:3 JB, som bygger på 25:7 3 st ÄB, se SOU 1947:38 s 292 och Westerlind [1971] s 456. 5:3 JB lyder numera:

Den som vinner egendomen är skyldig att ersätta den som avträder egendomen nödvändig kostnad som denne haft utöver vad som fordrats för egendomens underhåll under den tid han innehaft denna. Även nyttig kostnad skall ersättas, om den ej gjorts under tid som anges i 1 §. (Under tid då denne var i ond tro eller sedan stämning delgetts honom. Min anmärkning.) Ersättning för nyttig kostnad utgår dock med högst det belopp varmed egendomens värde höjts genom den åtgärd som kostnaden avser.

Som påpekats ovan, ansåg departementschefen att klanderreglerna kunde ge ledning för hur avvecklingen av ett ogiltigt köp skulle ske, se avsnitt 5.4.1. Grönfors har samma uppfattning när det gäller JFL:s ogiltighetsregler. Praxis saknas dock helt beträffande ogiltiga köp. Eftersom köparen i allmänhet inte kan anses vara i god tro angående sin äganderätt, får han i regel endast ersättning för nödiga, men ej för nyttiga, kostnader under sin innehavstid. Om det gått en längre tid från det ogiltigheten inträdde och den aktualiserades, kan det ifrågasättas om inte fastighetsägaren gör en obehörig vinst ifall inte även köparen får ersättning för nyttiga kostnader. Ofta känner ju säljaren till att ogiltigheten inträtt. Detta skulle tala för att man åtminstone i denna situation tillerkände köparen ersättning även för nyttiga kostnader, jfr Nial TfR 1936 s 23 i not 2. Mycket talar för att dessa lösningar bör gälla åtminstone vid återgång p g a JB:s, JFL:s och inskränkningsslagens ogiltighetsregler.

5.5 Sammanfattning

I detta avsnitt har ogiltighetsreglerna i 4:1 och 4:7 JB, JFL och inskränkningsslagen behandlats. Dessa ogiltighetsgrunder är starka, vilket innebär att de gäller även mot godtroende kontrahent. Ogiltigheten kan dock under vissa omständigheter läkas. Enligt 13 § 2 st 1979 års JFL och 7 § 2 st 1982 års inskränkningsslag blir

ett ogiltigt fång giltigt, om lagfart (felaktigt) meddelats. Enligt 18 kap JB kan svaga ogiltighetsgrunder läkas genom att en ny förvärvare gör ett exstinktivt godtrosförvärv. Om fångtet är ogiltigt p g a en stark ogiltighetsgrund, är det inte möjligt att göra ett exstinktivt godtrosförvärv. Sådan ogiltighet kan dock ev upphöra genom tjugo- eller tioårig hävd, förutsatt att lagfart meddelats. Materiella ogiltighetsgrunder, t ex ogiltighet p g a jordförvärvslagen eller inskränkningslagen, kan läkas genom att rättshandling- en bekräftas mellan parterna förmodligen utan att formkraven i 4:1 JB iakttas. Det ursprungliga avtalets innehåll kan då oftast antas gälla retroaktivt mellan parterna, men inte i förhållande till tredje man. Ett fastighetsköp gäller dock först fr o m den tid- punkt, då formkraven i 4:1 JB iakttagits.

Vid återgång p g a ogiltighet skall fastigheten resp köpeskil- lingen återställas i ursprungligt skick resp till ursprungligt be- lopp. I praktiken innebär det förmodligen, att säljarens krav på fastighetens avkastning m m kvittas mot köparens krav på ränta på köpeskillingen antagligen för tiden fram till dess ogiltigheten aktualiserats. Skadestånd med anledning av återgång av överlå- telsen p g a ogiltighet utgår förmodligen högst med ett belopp motsvarande negativa kontraktsintresset. Detta innebär, att er- sättning för mistad vinst med anledning av köpeavtalet inte utgår. Endast direkta kostnader och förluster ersätts. Antagligen ersätts dock även förlust med anledning av att part i annat fall slutit avtal med annan, om han kan visa detta. På detta sätt minskas betydel- sen av att ersättning endast motsvarande negativa, men inte positiva, kontraktsintresset kan utgå. Part kan då på detta sätt i praktiken i vissa fall få ersättning för utebliven vinst. Det kan dock vara svårt att leda i bevis att han gått miste om en annan affär. Förmodligen gäller i princip samma rättsverkningar vid återgång p g a ogiltighet vid alla de ogiltighetsregler som behand- lats här. Det bör dock betonas att man tycks ha utgått från detta i doktrinen, men det finns inga lagregler, förarbetsuttalanden eller praxis som direkt styrker detta.

5.6 Realisationsvinstbeskattningen¹

5.6.1 Inledning

Här skall först diskuteras i vad mån ogiltiga fastighetsöverlåtelse överhuvudtaget skall realisationsvinstbeskattas i belysning av gällande rätt. Därefter skall vissa besvärliga följdfrågor behandlas. Vid vilken tidpunkt inträder köparens skattskyldighet? Vad händer om en ogiltig fastighetsöverlåtelse sedermera blir giltig? Som bakgrund till denna fråga skall praxis beträffande fondskatteförordningen presenteras. Därefter diskuteras, hur en beskattad fastighetsöverlåtelse behandlas, om den sedermera återgår p g a ogiltighet. Slutligen skall realisationsvinstbeskattning av skadestånd behandlas.

5.6.2 Fondskatteförordningen

RÅ 1959 fi not 1295 rörde tillämpningen av fondskatteförordningen.²

¹ Det saknas skattepraxis som belyser skattekONSEKVENSERNA av 1975 års lag om förvärv av hyresfastigheter. Man kan dock förmodligen anta, att beskattningen skall ske på samma sätt som sker vid tillämpningen av JFL, eftersom ogiltighets-sanktionen uppfattas på samma sätt.

I stämpelskattepraxis har den skattskyldige kunnat återfå erlagd stämpelskatt vid återgång av fastighetsöverlåtelse p g a ogiltighet. Se om äldre rätt Eberstein [1937] s 523 f och Ljungman [1947] s 90 f. Se även t ex NJA 1951 s 548. Enligt 42 § 1 mom b 1964 års stämpelskattelag, före 1971 års ändring, kunde stämpelskatten återvinnas, om lagfarten undanröjdes p g a att köpehandlingen var ogiltig. Denna bestämmelse tolkades restriktivt i praxis. Återvinning har t ex inte medgetts vid återvinning i konkurs eller när köp återgått p g a bristande förutsättningar, se NJA 1969 s 66 och NJA 1971 s 181 (II). Se även NJA 1971 s 181 (I). Förmodligen krävdes det, att det verkliga förelåg en ursprunglig ogiltighetsgrund som gjorde köpet ogiltigt vid dess tillkomst, jfr även af Sandeberg SvJT 1971 s 454 och Rodhe SvJT 1979 s 593 f. Lagstiftaren uppmärksammade dock, att återvinning inte kunde ske i alla situationer, när en lagfartsansökan avslogs eller ett beslut om lagfart undanröjdes. Numera kan återvinning ske i dessa situationer oavsett grunden för beslutet, se prop 1971:82 s 19. Om köpeskillingen helt eller delvis utgår i form av en livränta o dyl, där enbart grunderna för beräkningen, men inte slutsumman, framgår, sker stämpelbeskattning i samband med att lagfart eller vilande lagfart meddelas, se 30 § 2 mom stämpelskattelagen och NJA 1983 s 405. Hur skatteberäkningen skall ske, är mera osäkert, se dock föregående mål och Lindberg SvJT 1981 s 628 ff.

² Enligt kunglig förordning av den 21/5 1954 om skatt på fonderade vinstmedel (fondskatt) skulle bl a fåmansaktiebolag, som inte bedrev skälig utdelningspolitik, betala en skatt vid 1955 års taxering som uppgick till 30 % av företagets tillgångar minus skulder och bundet kapital.

Ett aktiebolag saknade utlånningsförbehåll, när det förvärvade en fastighet genom ett köpebrev den 3/12 1954. Tillstånd till förvärvet söktes inte. Bolaget tog in ett utlånningsförbehåll i sin bolagsordning vid en bolagsstämma den 10/12 1955. Den 11/7 1956 erhöll bolaget lagfart på fånget.

PN åsatte bolaget fondskatt 1955 års taxering med motiveringen, att bolagets fång var ogiltigt och att bolaget därför skulle ta upp en beräknad fordran på köparna istället för fastighetens taxeringsvärde vid utgången av beskattningsåret 1954.

KR fann med avseende på vad i målet förekommit skäligt att, med ändring av PN:s beslut, undanröja taxeringen.

RR gjorde ej ändring i KR:s utslag.

En ledamot var av skiljaktig mening och uttalade:

Enär bolaget 31/12 54 ej ägt förvärva ifrågav fastighet samt bolaget ej inom den i 5 § förenämnda lag angivna tiden av 3 månader sökt och sedermera erhållit tillstånd att förvärva fastigheten, till följd varav bolagets fång är ogiltigt, alltså och då vid dyl förhållande som tillgång vid utgången av år 1954 bör i stället för fastigheten upptagas fordran å köpeskillingen för densamma, finner jag skäligt att, med ändring av KR:s utslag, fastställa PN:s beskattningsåtgärder.

Den skiljaktige ledamoten ansåg, att avtalet var ogiltigt vid utgången av det år då fastigheten ursprungligen förvärvades. Majoriteten kan därför inte ha varit omedveten om problem med giltighetens retroaktiva effekter. Märkligt nog står det ingenting i referatet om att parterna bekräftat köpet sedan utlånningsförbehållet införts i bolagsordningen. Detta är ju en förutsättning för att fånget skulle bli giltigt. Meddelad lagfart innebar inte, att fånget blev giltigt enligt 1916 års inskränkningsslag, se avsnitt 5.3.4.1.

I doktrinen har man olika förklaringar till utgången i målet.

Hermanson anser, att RR tycks ha accepterat HD:s uppfattning, "att genom viss åtgärd manifesterad upprepning eller återupplivning av ett köpeavtal läker på grund av ansökningsfrists utgång uppkommen ogiltighet", se Hermanson SN 1962 s 384 (jfr s 378).

Sandström menar, att ett sådant fång som var aktuellt i RÅ 1959 fi not 1295 blir civilrättsligt retroaktivt giltigt genom undanröjande av ogiltighetsgrunden och en efterföljande ratihabition, se SN 1968 s 156 f, s 162, s 173 och s 177. Men han anser att avtalet inte är skatterättsligt retroaktivt giltigt. Han pekar på, att fristen

för att ansökan om tillstånd att förvärva fastigheten ännu inte hade gått ut vid utgången av år 1954. Fånget hade m a o ännu inte hunnit bli retroaktivt giltigt vid denna tidpunkt. Han anser, att, om RR ansett att fånget blivit retroaktivt giltigt, RR borde ha motiverat detta, se SN 1968 s 171 f. Han uttalar sedan fortsättningsvis:

Avsaknaden av varje motivering tyder närmast därå, att domstolarna funnit uppenbart att bolaget den 31 december 1954 varit ägare av fastigheten och därvid ej fäst avseende vid den sedermera inträdda ogiltigheten och följaktligen ej heller haft anledning beakta det undanröjande därav, som i civilrättsligt hänseende senare ägt rum. (Sandström SN 1968 s 172.)

Sandström anser uppenbarligen, att RR utgått ifrån att fånget var giltigt den 31/12 1954. Domstolen har sedan inte fäst något avseende vid, att förvärvet blivit retroaktivt ogiltigt efter beskattningsårets utgång, eller att det sedan ånyo blivit giltigt genom att avtalet bekräftades.

Sandström menar, att en bekräftelse av en ogiltig köpehandling inte bör tillerkännas någon annan innebörd än att ett nytt, självständigt avtal kommit till stånd:

... någon påverkan å förhållandena under tiden därförut — d v s å förhållandena under tiden efter ogiltighetens inträde och intill bekräftelsens verkställande — borde icke för skatterättens del kunna uppkomma. (Sandström SN 1968 s 173.)

Utgången i målet är inte närmare motiverad. Det är möjligt, att RR ansett att det ursprungliga avtalet blev giltigt mellan parterna genom bekräftelsen. Om och när detta skulle ha skett, framgår dock inte av referatet. Det är inte heller uteslutet att domstolen kan ha resonerat på det sätt Sandström anger.¹ Sakligt sett förefaller det dock irrationellt, att beskattningen skall vara beroende av om ogiltigheten inträtt eller ej. Detta sker om ansökningsfristen försuttits eller om ansökan om förvärvstillstånd avslagits genom ett lagakraftvunnet beslut. Tidpunkten för ogiltighetens inträde kan därför variera kraftigt. Försittes ansökningstiden

¹ Jag har tidigare kritiserat Sandströms uppfattning om äganderättens övergång vid giltiga fastighetsköp, se Bergström [1978] s 209 f. Sandström förordar i princip samma lösning beträffande ogiltiga som giltiga fastighetsköp. Den kritik som jag tidigare framfört står fast.

inträder ogiltigheten efter tre månader, men om köparen besvärar sig kan det dröja betydligt längre om handläggningen drar ut på tiden. Vidare är skattskyldigheten beroende av om ogiltigheten inträder under beskattningsåret eller efter beskattningsårets utgång. I vart fall är fallet ett kortfattat refererat notismål och det är svårt att säga hur RR resonerat. Prejudikatvärdet av målet måste därför anses vara begränsat.

5.6.3 Gällande rätt

Låt oss anta att ett fång blir ogiltigt t ex p g a att säljaren vägras förvärvstillstånd. Om köpet återgår p g a ogiltigheten i nära anslutning till ogiltighetens inträde, talar starka skäl för att säljaren inte skall realisationsvinstbeskattas. I annat fall kan denne (teoretiskt) sälja samma fastighet när som helst till olika t ex icke-förvärvsberättigade personer utan något mellankommande fång, jfr Bergström [1978] s 133 ff. Säljaren har inte heller blivit rikare genom förfarandet. (Vi bortser från eventuellt skadestånd, som beskattas för sig och behandlas senare.) I praxis blir en ogiltig fastighetsöverlåtelse inte beskattad, jfr RÅ 1970 ref 42 och RÅ 1980 Aa not 40. Det blir emellertid mer komplicerat, om parterna bortser ifrån att fånget är ogiltigt. Parterna agerar då som om fastighetsöverlåtelsen var giltig dem emellan. Om parterna kommer överens om en oriktig köpeskilling som medför ogiltighet, är det oftast parternas avsikt att köpet skall bestå. Ogiltigheten kan då bestå dold under en längre tid. Om ogiltigheten inte görs gällande blir fastighetens ägare legitimerad som ägare senast tjugo år sedan lagfart meddelats p g a hävd, se 16:1 JB, som behandlas i avsnitt 5.3.2. Men det är inte ovanligt, att köparen sitter kvar, sedan ogiltighet inträtt p g a jordförvärvslagens eller inskränkningens regler, jfr Bergström [1978] s 130 ff. Det förekommer också att köparen sitter kvar på sitt område, trots att fånget är ogiltigt p g a att avstyckning inte skett i tid i enlighet med reglerna i 4:7 JB, jfr RÅ 1979 1:53.

Vid giltiga fastighetsköp anses fånget ha skett i och med att en giltig köpehandling är upprättad, se Bergström [1978] s 196 ff. Realisationsvinstbeskattningen av ogiltiga fastighetsöverlåtelser har varit uppe till bedömning i två mål, RÅ 1970 ref 42 och RÅ 1980 Aa not 40.

I RÅ 1970 ref 42 sålde en man och hans hustru X en jordbruksfastighet den 7 dec 1967 till ett pastorat A. A underlät emellertid att söka jordförvärvstillstånd och köpet blev ogiltigt. Parterna bekräftade avtalet i december år 1969 på följande sätt: "Under förutsättning av att RiksskatteNdns blivande utlåtnade betr realisationsvinstbeskattning betr ovanstående köp kommer att ske enligt de regler som gällde före d 31 dec 1967 förnyar vi, köpare och säljare ovanstående kontrakt."

Säljarna (mannen hade dock avlidit under mellantiden) ansökte om förhandsbesked om huruvida de realisationsvinstregler som gällde före den 1/1 1968 var tillämpliga.

RN förklarade, att förnyelsen innebar ett nytt fång på vilket de regler som gällde fr o m den 1/1 1968 skulle tillämpas.

RR uttalade bl a följande:

Det fång som med hänsyn till köpekontraktets innehåll får anses ha skett redan genom kontraktet eller d 7 dec 1967 är, då förvärvstillstånd icke sökts inom tre månader därefter, enligt 2 och 9 §§ samma lag ogiltigt. Påteckningen om förnyelse av kontraktet föranleder icke att det ursprungliga fångat åter blir giltigt. Om transaktionen fullföljes, kan avyttringen därför icke anses ha ägt rum före d 1 jan 1968.

På grund av det anförda lämnar RegR besvären utan bifall.

Domskålen pekar klart på att RR ansåg, att realisationsvinstbeskattning skulle ske först när en giltig köpehandling förelåg. RR behövde dock inte uttryckligen ta ställning till när fångat skedde, utan nöjde sig med att slå fast att den första, ogiltiga fastighetsöverlåtelsen inte skulle realisationsvinstbeskattas.

RÅ 1980 Aa not 40 gällde en överlåtelse som var ogiltig p g a 1916 års inskränningslag.

Ett aktiebolag som saknade utlänningsförbehåll försummade att ansöka om förvärvstillstånd enligt 5 § 1916 års inskränningslag, när bolaget köpte en fastighet genom köpekontrakt den 1/1 1964. Köpebrev utfärdades den 25/4 1964. I samband med lagfartsansökan år 1978 upptäckte bolaget, att fångat var ogiltigt. Bolaget införde då ett utlänningsförbehåll i bolagsordningen och köpeavtalet förnyades på oförändrade villkor. År 1979 erhöll bolaget lagfart. Bolaget ansökte om förhandsbesked, om huruvida förvärvstidpunkten vid realisationsvinstbeskattningen skulle vara år 1964 eller ej.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ansåg, att fastigheten fick anses förvärvat i realisationsvinstskattehänseende år 1964.

RR: Av handlingarna i målet framgår att bolaget genom köpekontrakt den 1 januari 1964 och köpebrev den 25 april 1964 förvärvat fastigheten. På köpehandlingarna har den 6 september 1978 gjorts

påteckning om förnyelse av överlåtelsen. På grund av innehållet i den bolagsordning, som gällde för bolaget år 1964, var bolaget skyldigt att i enlighet med bestämmelserna i lagen (1916:156) om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom m m ansöka hos vederbörande länsstyrelse om tillstånd till förvärv av fastighet. Dylik ansökning, som skulle ha ingivits till länsstyrelsen inom tre månader från det fångat skedde, gjordes inte. Bolagets underlåtenhet härutinnan fick till följd att fångat enligt 5 § ovannämnda lag blev ogiltigt. Den påteckning som år 1978 gjorts på köpehandlingarna föranleder inte att det ursprungliga fångat år 1964 åter blir giltigt. Bolagets förvärv av fastigheten kan därför vid beräkningen av realisationsvinst inte anses ha skett år 1964. Regeringsrätten ändrar det överklagade förhandsbeskedet i enlighet härmed.

I RÅ 1980 Aa not 40 ansågs köparen inte ha innehaft fastigheten under den tid fångat var ogiltigt. Det finns inga principiella olikheter mellan JB:s, JFL:s eller inskränkningsslagens ogiltighetsregler. RÅ 1970 ref 42 och 1980 Aa not 40 pekar därför klart på, att ogiltiga fastighetsöverlåtelser inte realisationsvinstbeskattas. Köparen anses ha förvärvat fastigheten först om och i och med att en giltigt köpehandling upprättats. I praxis har emellertid arrende- eller nyttjanderättsupplåtelser som haft i stort sett samma ekonomiska innebörd som en överlåtelse ansetts som en avyttring i realisationsvinstskattehänseende, se RÅ 1965 fi not 1271 och RÅ 1971 fi not 1653 och jfr RÅ 1963 fi not 121 och RÅ 1966 fi not 276, kommenterade av Bergström [1978] s 133 ff. Det krävs förmodligen ett skriftligt arrendeavtal för att man skall beskatta säljaren för realisationsvinst, om köparen blir kvar. I RÅ 1965 fi not 1271 hade parterna upprättat ett arrendekontrakt p g a att de inte räknade med att köparen skulle få förvärvstillstånd. I RÅ 1971 fi not 471 påpekade RR särskilt, att köparen bestritt att arrendeavtal förelåg, när köparen ville bli betraktad som ägare vid den löpande beskattningen, se närmare om detta mål i avsnitt 5.7.1. Det pekar möjligen på att ogiltiga fastighetsöverlåtelser, där köparen är kvar och parterna upprättat avtal om arrende eller nyttjanderätt, skulle kunna realisationsvinstbeskattas i och med köpekontraktets upprättande. För att ett arrendeavtal skall vara giltigt måste det vara skriftligt upprättat, se 8:1 JB. I annat fall är det möjligen giltigt som ett nyttjanderättsavtal, se 7:1 JB. Om säljaren och köparen i samråd betraktar köpet som giltigt trots inträdd ogiltighet, är denna situation i stort likartad

med de fall, där RR ansett att en avyttring skett i realisationsvinstskattehänseende vid arrende- och nyttjanderättsupplåtelser. Det finns därför anledning att även realisationsvinstbeskatta ogiltiga fastighetsöverlåtelser, där köparen sitter kvar.

I RÅ 1970 ref 42 och RÅ 1980 Aa not 40 hade parterna undanröjt ogiltighetsgrunden och därefter bekräftat avtalet. Bekräftelsen innebar förmodligen, att det ursprungliga avtalet blev retroaktivt gällande mellan parterna, se avsnitt 5.3.4. RR ansåg emellertid, att avtalet blev giltigt först fr o m bekräftelsen. Denna praxis strider möjligen mot utgången i RÅ 1959 fi not 1295, som emellertid gällde tillämpningen av fondskatteförordningen, se avsnitt 5.6.2. Men det är oklart hur RR resonerade i RÅ 1959 fi not 1295, och betydelsen och den eventuella motstridigheten i praxis skall därför inte överdrivas.

I praktiken har förmodligen säljaren redan beskattats för realisationsvinst vid den tidigare försäljningen. Köparen har antagligen beskattats för fastighetens löpande inkomster, jfr avsnitt 5.7. Säljaren blir ånyo beskattad för realisationsvinst i och med bekräftelsen. Den ursprungliga realisationsvinstbeskattningen skall då naturligtvis återgå. Det kan bli komplicerat, om lång tid förfallit sedan beskattningen skedde. Förmodligen har säljaren möjlighet att återfå erlagd skatt även om lång tid förflutit och då ytterst genom resning, jfr RÅ 1929 fi not 2003 och RÅ 1956 fi not 550 och jfr vidare Ragnemalm [1973] s 192. I RÅ 1980 Aa not 40 hade det emellertid förflutit femton år. Det kan då diskuteras, om säljaren skall vara berättigad till att kunna återfå ev erlagd skatt efter att så lång tid förflutit. Den allmänna preskriptionstiden är ju tio år. Men resningsinstitutet sägs vara en säkerhetsventil mot materiellt stötande avgöranden, se Ragnemalm [1973] s 192. Det är därför inte uteslutet att eventuell skatt som erlagts hade kunnat betalas tillbaka, även om lång tid förflutit sedan taxeringen skedde. Så tycks för övrigt ske i Västtyskland, se avsnitt 3.1. Praxis saknas dock i svensk skatterätt.

Situationen blir mer komplicerad, om fastigheten överlåtes vidare. Detta har främst betydelse vid överlåtelse, där köpet är ogiltigt p g a oriktig köpeskilling som ju är svårt att upptäcka. Köparen och dennes förvärvare erhåller därför i allmänhet lagfart. Det är inte klarlagt i praxis, om godtroende köpare som förvärvar fastigheten i ett senare skede kan åberopa 34 § avtalsla-

gen till stöd för att hans fång är giltigt, se avsnitt 5.3.3.

Fånget blir i allmänhet giltigt om lagfart meddelats genom tio- eller tjugoorig hävd. Detta gäller dock inte ogiltighet p g a 4:7 JB, JFL och inskränkningsslagen. Enligt JFL och 1982 års inskränkningsslag blir fånget giltigt om lagfart meddelas. I annat fall kan fånget i princip endast bli giltigt genom att ogiltighetsgrunden undanröjs och avtalet bekräftas av parterna, se avsnitt 5.3.4. När fånget blir giltigt, borde alla tidigare ogiltiga fång realisationsvinstbeskattas. I annat fall undkommer säljarna realisationsvinstbeskattning. Mycket kan dock ha hänt sedan det ursprungliga fånget skedde.

Det är antagligen svårt för myndigheterna att få kännedom om, att fastigheten numera ägs av någon som gjort ett giltigt fång. I de flesta fall är ogiltigheten dold för skattemyndigheterna. Säljaren beskattas då på vanligt sätt vid varje försäljning. Om köpet återgår, kan erlagd skatt antagligen återfås ytterst genom resning, se ovan. Men om en säljare visar, att köpet är ogiltigt i detta eller i något tidigare led t ex p g a oriktig köpeskilling, skall denne inte realisationsvinstbeskattas enligt RR:s praxis. Parterna kan samtidigt vara överens om, att köpet skall bestå. Men situationen medför vissa nackdelar för parterna. Om köparen fått lagfart, kan inskrivningsmyndigheten vägra dennes eventuella köpare lagfart, om myndigheten verkligen underrättas om att fånget är ogiltigt, vilket i praktiken antagligen är mycket ovanligt. Om köparen vägras lagfart, kan hans köpare inte få lagfart. Köparen eller hans förvärvare kan då t ex inte använda fastigheten som säkerhet för pant, se 6:1 JB. Detta gäller vid tillämpningen av jordförvärvslagen och inskränkningsslagen och 4:7 JB. Om köpet är ogiltigt p g a 4:1 JB, får dock köparen normalt lagfart, om parterna döljer att köpeskillingen är oriktigt angiven. I vart fall borde den köparen som sitter kvar på fastigheten som om han vore dess ägare realisationsvinstbeskattas. RR har ju för övrigt ingripit mot försök att på liknande sätt undvika realisationsvinstbeskattning, genom att parterna istället ingått arrende- och nyttjanderättsavtal, se ovan i detta avsnitt. Parterna har en osäker ställning om köpeavtalet är ogiltigt. Detta avhåller de flesta från att ingå sådana avtal, men det är naturligtvis inte önskvärt att det finns ett sådant enkelt sätt att undvika realisationsvinstbeskattning. Det är möjligt att RR fäst avgörande vikt vid, att det ogiltiga

avtalet inte gäller mot tredje man även om det sedermera bekräftas. Frågan är emellertid om man bör fästa alltför stor vikt vid när sakrättsligt skydd inträder. Detta är av underordnad betydelse vid beskattningen, se närmare därom Bergström och Thorell SN 1982 s 381 ff och s 525 ff. Det är viktigare, om parterna är bundna eller anser sig bundna gentemot varandra.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att ogiltiga fastighetsöverlåtelse inte realisationsvinstbeskattas i praxis. Det gäller vare sig avtalet är ogiltigt p g a JB:s, JFL:s eller inskränkningens regler. Om ogiltighetsgrunden undanröjs och avtalet förnyas mellan parterna, anses ett nytt (skattepliktigt) fång ha skett vid tidpunkten för förnyelsen. Denna praxis har dock allvarliga brister. Beskattning sker ofta ändå, om ogiltighetsgrunden inte upptäcks. Skattemyndigheterna kan ha svårt att följa upp ogiltiga fång för att se, om de sedermera blir giltiga då ju beskattning skall ske. En annan nackdel är att de skattskyldiga kan utnyttja svagheter i gällande rätt. Parterna bestämmer sig för att agera som om avtalet är giltigt dem emellan. Skatt skall då inte tas ut, trots att säljaren i praktiken har avhänt sig fastigheten. Det är en tveksam konsekvens av RR:s praxis.

5.6.4 Alternativa lösningar

En expertgrupp inom företagsskatteberedningen har föreslagit, att ogiltiga överlåtelse skall beskattas, om parterna agerar som om avtalet vore giltigt, se avsnitt 4.2.2. I västtysk skatterätt beskattas ogiltiga överlåtelse på detta sätt. Om överlåtelsen återgår, kan skatten återfås oberoende av hur lång tid som förflutit sedan skattskyldigheten inträdde, se kapitel 3.

Fördelen med denna lösning är att överlåtelsen blir beskattad i enlighet med sina ekonomiska verkningar. Parterna kan dessutom inte undvika realisationsvinstbeskattningen genom att låta överlåtelsen förbli formellt, men inte reellt ogiltig. Blir avtalet sedermera giltigt, står tidigare taxeringar fast, även om fastigheten överlåtits vidare i ett eller flera led. Det är möjligt att man därigenom även kan påverka de skattskyldiga att inte vidta ogiltiga rättshandlingar. Beskattningen skulle även kanske kunna påverka parterna att låta avtal återgå.

Skattskyldigheten inträder i och med det ursprungliga köpekontraktet. Lösningen står i överensstämmelse med vad som

gäller beträffande giltiga fastighetsöverlåtelse, se därom t ex Bergström [1978] s 196 ff.¹

Om överlåtelsen återgår, talar starka skäl för att den skattskyldige skall kunna återfå erlagd skatt. I annat fall kan denne teoretiskt sälja sin fastighet ett flertal gånger utan mellankommande fång och blir beskattad varje gång, vilket framstår som materiellt stötande. Å andra sidan skulle möjligen de skattskyldiga kunna tänkas utnyttja reglerna. Parterna vill kanske gardera sig t ex mot ändringar i skattesystemet genom att göra fångtet ogiltigt, om detta framstår som fördelaktigt för parterna. En sådan återgångsmöjlighet framstår visserligen som relativt teoretisk mot bakgrund av de nackdelar ur trygghetssynpunkt som ogiltigheten medför, se närmare därom i föregående avsnitt. Det är dock möjligt att närstående vill utnyttja reglerna på detta sätt. Med den västtyska lösningen som innebär, att skatten *kan*, men inte nödvändigtvis *måste* återbetalas, garderar man sig mot att de skattskyldiga utnyttjar reglerna.

Skatten skall därför kunna återvinnas i de flesta fall, vilket ju för övrigt sker i Västtyskland, se avsnitt 3.2. Särskilda regler bör då införas efter västtysk modell som innebär att ogiltiga fastighetsöverlåtelse beskattas, så länge parter agerar som om avtalet vore giltigt. Om avtalet återgår, skall erlagd skatt kunna återvinnas oberoende hur lång tid som förflutit sedan skattskyldigheten inträdde.² Det är lämpligt att även denna regel införs genom lagstiftning.

¹ I RÅ 1966 ref 44 uttalade RR, att skyldigheten att söka förvärvstillstånd enligt 1916 års inskränkningslag normalt inträdde i och med att köpebrev utfärdats. I skattemålet RÅ 1970 ref 42 har RR emellertid ansett att skattskyldigheten inträder i och med köpekontraktet, vilket står i överensstämmelse med HD:s praxis vid tillämpningen av JFL, se avsnitt 5.2.3. I RÅ 1980 Aa not 40 hade parterna utfärdat köpebrev i nära anslutning till köpekontraktet. RR behövde därför inte ta ställning till frågan, när fångtet skedde vid tillämpningen av 1916 års inskränkningslag. Som tidigare utvecklats framstår lösningen i RÅ 1966 ref 44 som mindre väl genomtänkt. Även detta talar för att RR möjligen skulle anse, att avyttringen sker i och med köpekontraktet även i realisationsvinstskatteavseende, när fångtet är ogiltigt p g a inskränkningslagens bestämmelser.

² Återbetalas skatten bör säljaren vid en ev senare försäljning ha kvar sitt ursprungliga ingångsvärde. Om han får tillbaka skatten eller inte, spelar egentligen inte någon roll i sammanhanget. Detta framstår emellertid som hårt mot säljaren. Effektiviteten i regeln skulle emellertid äventyras om man lät säljaren räkna in den erlagda skatten i sitt ingångsvärde. Möjligen kan han tillåtas välja det högsta ingångsvärdet av de som gäller vid den ursprungliga och vid den senare överlåtelsen.

Lösningen är mindre komplicerad än de som gäller i praxis. Det framstår som materiellt mindre tilltalande, att en fastighetsöverlåtelse som är ogiltig, av misstag, inte anses ha skett genom det ursprungliga fånget, om överlåtelsen sedermera blir giltig. Köparen har då i regel innehaft fastigheten som om han vore ägare under en längre tid, se t ex RÅ 1980 Aa not 40. Det förefaller därför naturligt att beskatta köparen fr o m den ursprungliga köpehandlingen, särskilt om dess innehåll normalt gäller retroaktivt mellan parterna. Framställningen visar, att gällande rätt även kan få andra irrationella effekter som den föreslagna lösningen inte kan medföra. Den bör gälla oavsett vilken fastighetsrättslig ogiltighetsgrund som är för handen. En annan tänkbar fördel är att det inte lönar sig att vidta ogiltiga rättshandlingar.

Beskattning sker i princip om avtalet inte återgår p g a ogiltighet under beskattningsåret eller i anslutning till detta. Vid en senare återgång måste den skattskyldige ansöka om att skatten skall återbetalas, vilket möjligen skulle kunna förstärka den civilrättsliga ogiltighetssanktionen. För att motverka att återbetalningsmöjligheten missbrukas av de skattskyldiga, bör skatten inte återbetalas om reglerna utnyttjas.

5.6.5 Skadestånd

Praxis som belyser hur skadestånd, förverkad handpenning o dyl skall beskattas, när ett ogiltigt fastighetsköp återgår, saknas helt. Möjligen kan man dock finna ledning i praxis från närliggande områden som gäller beskattningen av förverkad handpenning och skadestånd i samband med ett köp som inte har fullföljts.

Enligt 35 § 1 mom KL beskattas intäkt som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, om den inte kan hänföras till en annan förvärvskälla förutsatt att den inte är skattefri. Förverkad handpenning och skadestånd har beskattats enligt denna bestämmelse, när köpet inte har fullföljts av olika skäl.¹

¹ RÅ 1933 ref 45 och 63, RÅ 1942 fi not 1, RÅ 1958 ref 33 och RÅ 1959 fi not 803. Jfr RÅ 1953 fi not 895, som gällde försäljningen av en rotpost från en jordbruksfastighet. Se även den redaktionella kommentaren i SN 1958 s 363 och Severin SvSKT 1979 s 719. Jfr även det oklara målet RÅ 1966 fi not 1180 kommenterat i SN 1967 s 231.

I RÅ 1958 ref 33 beskattades en förverkad handpenning, som säljaren fått behålla i samband med att fastighetsköpet hävdades, trots att själva fastighetsförsäljningen hade varit skattefri enligt dåtida regler, om köpet fullföljts.¹

I ett mål, RÅ 1932 fi not 701, ansågs ett skadestånd som köparen erhöll i samband med att fastigheten återgick till säljaren som realisationsvinst enligt 35 § 2 mom KL. Utgången i målet har förklarats med att köparen ansågs ha sålt tillbaka fastigheten till säljaren, se Hermanson SN 1962 s 385. Den ursprunglige säljarens skadestånd till köparen har då ett naturligt samband med förvärvskällans (fastighetens) avyttring.² I resningspraxis har säljaren fått avdrag för utgivet skadestånd till köparen, se t ex RÅ 1954 fi not 865 och Ragnemalm [1973] s 192.

Den vanligaste situationen är emellertid, att köparen betalar skadestånd till säljaren. Frågan är då, om det finns någon förvärvskälla att dra av det utgivna skadeståndet i. Hermanson anser: "RR förefaller att konsekvent beskatta mottagare av skadestånd och å andra sidan medgiva avdragsrätt för utbetalaren vid återgång av köp". Han tillägger dock försiktigtvis, att man alltid bör räkna med skattskyldighet för mottagna skadestånd, även om motparten inte medges någon avdragsrätt för det utgivna skadeståndet, se Hermanson SN 1962 s 385.

Säljaren har medgetts avdrag för utgivna skadestånd vid återgång av giltiga fastighetsköp, se t ex not 6 nedan och Ragnemalm

¹ Två regeringsråd var skiljaktiga och ansåg, att handpenningen var skattefri. Majoritetens linje har sedan följts i målet RÅ 1959 fi not 803. Tillfälliga inkomster flyttades år 1955 över från inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet till inkomst av tjänst. Utredningen betonade i det betänkande som låg till grund för lagstiftningen, att överflyttningen av tjänstelikhande intäkter skedde p g a förenklingsskäl och kontrollhänsyn, se SOU 1954:18 s 33 och s 40. Departementschefen anslöt sig till utredningens uttalanden, se prop 1955:59 s 57. I praxis har 31 § KL tillämpats t ex betr kedjebrevsspel i RÅ 1978 1:37 och förmodligen även i RÅ 1964 fi not 198, som gällde beskattning av hittelön, se närmare därom RSvSkT 1965 rf s 8 i. Även om det saknas praxis, som rör förverkad handpenning eller skadestånd och som gäller taxeringar som skett efter lagändringen, kan det diskuteras, om RR numera skulle tillämpa 31 § KL, jfr Melz SN 1982 s 283 f. Enligt min mening är emellertid beskattning av förverkad handpenning eller skadestånd inte någon sådan tillfällig inkomst, som står tjänsteinkomsterna så nära, att en överflyttning från 35 § KL varit avsedd. Det är därför fortfarande mest naturligt att beskatta dessa intäkter enligt 35 § 1 mom KL.

² Denna praxis kan dock få konstiga konsekvenser, som inte finns utrymme för att behandla här. Se därom den redaktionella kommentaren i SN 1958 s 363 f och GRS del I [1977] s 70 f.

[1973] s 192. Avdragsrätt för skadestånd som utgetts av köparen har endast varit uppe till bedömning i ett mål, nämligen RÅ 1982 1:10.

A förvärvade en jordbruksfastighet genom köpekontrakt den 23/1 1978. Förvärvstillstånd meddelades och tillträde ägde rum den 14/3 1978. Den 10/4 1978 träffades det en överenskommelse mellan säljaren och köparen, om att köpet skulle återgå, varvid A förband sig att utge skadestånd till säljaren med 300 000 kr.

TN och LR ansåg, att skadeståndet utgjorde en inte avdragsgill kapitalförlust för A. KR gjorde inte ändring i LR:s dom. RR uttalade, sedan domstolen redogjort för de faktiska omständigheterna i målet och betonat att A hävt köpet, följande:¹

Det skadestånd, som A i egenskap av köpare har åtagit sig att utge till säljaren, kan inte anses utgöra någon i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet avdragsgill omkostnad. På grund härav och då skadeståndet ej heller är avdragsgillt i annan förvärvskälla lämnar regeringsrätten besvären utan bifall.

36 § KL och 1 anvp till 36 § KL ger inte utrymme för att medge avdrag för kostnader som inte är anknutna till en intäkt som beskattas enligt 35 § KL. I RÅ 1982 1:10 hade köparen annullerat köpet. RR ansåg tydligen, att köpet hade hävts.² Köparen har då inte avyttrat fastigheten och det saknas därför en förvärvskälla, vari skadeståndet skulle kunna vara avdragsgillt.

Köparen hade istället kunnat sälja fastigheten vidare och därigenom förmodligen fått avdrag för den förlust som uppkommit, om han tvingades sälja fastigheten för ett lägre pris än han själv gav, se Melz SN 1983 s 240 f. Det är givetvis knappast tillfredsställande, att det finns en bristande överensstämmelse mellan

¹ Rubriken till målet lyder för övrigt:

”Skadestånd som köpare har utgett till säljare vid hävning av fastighetsköp har ansetts ej utgöra någon till förvärvskälla hänförlig omkostnad och i följd härav inte vara avdragsgillt.”

² Länsrätten ansåg, att annulleringen inte uppfyllde formkraven i 4:1 JB. Annulleringen kunde därför inte ses som en avyttring från köparen till säljaren. Skäl att medge avdrag för realisationsförlust fanns därför inte enligt LR:s mening. Westerlind påpekar, att en annullering kunde ske relativt förmlöst innan lagfart meddelats före JB:s ikraftträdande, och att tanken var att detta även skulle gälla efter JB:s ikraftträdande, se Westerlind [1971] s 97 f. En återförsäljning bör dock naturligtvis uppfylla formkraven i 4:1 JB. Det förefaller tveksamt om köparen hade hävningsrätt. I stället verkar han ha köpt sig fri från köpet genom att betala skadestånd. Av referatet går det inte att avgöra, om hävningsrätt förelåg eller inte.

säljarens beskattning och köparens avdragsrätt.¹

Om köpets annullering skett sedan tiden för hävning gått ut, har parterna inte rätt att häva köpet. Köparen skall då medges avdrag för skadeståndet. Det är ju fråga om en (åter)försäljning till den ursprunglige säljaren. Skadeståndet är då en avdragsgill kostnad i samband med försäljningen för den ursprunglige köparen. Reglerna leder m a o till olika skattemässiga resultat i ekonomiskt likartade situationer. Detta är inte tillfredsställande och lagstiftaren bör överväga att ändra lagstiftningen, jfr vidare Melz SN 1983 s 240 f och Bergström [1978] s 100 i not 17.

Vilken ledning ger den praxis som redovisats ovan för beskattningen av ogiltiga fastighetsköp? I den utsträckning skadestånd utgår (vare sig i form av förverkad handpenning eller ej) talar samma skäl som i fråga om giltiga fastighetsköp för att skadeståndet skall beskattas, se även Hermanson SN 1962 s 385. Avdrag skall då medges för kostnader med anledning av återgången av köpet. Ledning kan därvid hämtas ur praxis.

RÅ 1933 ref 45 gällde beskattningen av ett belopp, 5 000 kr, som säljaren fått behålla, när köpet hävts. Säljaren medgavs avdrag för erlagd förmedlingsprovision, för att han fått vidkännas kostnader för fastigheten under den tid köparen innehaft den, för ränta på intecknad gäld, landstingsmedel och avgifter för vatten och belysning m m, se även t ex RÅ 1958 ref 33 och RÅ 1959 fi not 803.

Man kan utgå ifrån att säljaren resp köparen får avdrag för de kostnader som hänför sig till det erhållna skadeståndet. Om skadeståndet överstiger vad säljaren eller köparen kunnat räkna med att allmän domstol skulle ha dömt ut vid en tänkt tvist mellan parterna, bör beskattning emellertid ske av hela skadeståndet.

¹ En annan tänkbar lösning vore att betrakta skadeståndet som en inte avdragsgill kapitalförlust, se 20 § sista meningen KL, som fr o m den 1/1 1983 uttalar, att avdragsrätt inte föreligger för: "kapitalförlust m m i vidare mån än som får ske enligt 36 §". Regeln är avsedd att vara ett förtydligande av gällande rätt. I propositionens specialmotivering uttalas, att förluster vid avyttring av fastigheter och värdepapper kan dras av mot realisationsvinster, se prop 1980/81:68 s 196. I praxis har man medgett avdrag för utgivna skadestånd av säljaren vid fastighetsförsäljningar, se t ex RÅ 1963 ref 36 och RÅ 1964 fi not 18. I RÅ 1963 ref 36 ansåg t o m två regeringsråd som var skiljaktiga, att skadeståndet inte var avdragsgillt, p g a att det inte förelåg någon bindande förpliktelse för säljaren att utge skadeståndet. Skadeståndsskyldigheten var inte angiven i säljarens köpehandling, när han köpte fastigheten. Majoriteten bortsåg dock från detta. Slutsatsen är att ett skadestånd som säljaren utgett i samband med en fastighetsförsäljning är avdragsgillt och inte en kapitalförlust.

Det förekommer, att köparen (eller säljaren) låter motparten behålla handpenningen eller betalar skadeståndet utan att ifrågasätta detta. Om skadeståndet sedermera sätts ner genom dom eller överenskommelse mellan parterna, kan rättelse ske genom besvär eller extra ordinära besvär enligt 100 § TL eller ytterst genom resning, jfr Ragnemalm [1973] s 192.

Om fastighetsöverlåtelsen är ogiltig, föreligger inte något realisationsvinstgrundande fång. Avdragsrätt föreligger då troligen inte för skadestånd utgivna vare sig av köparen eller av säljaren, jfr RÅ 1982 1:10. Det saknas ju en förvärvskälla att dra av skadeståndet i. Det förefaller vara materiellt otillfredsställande. Om den lösning som föreslagits här införs, skall säljaren realisationsvinstbeskattas. Denne har då en förvärvskälla att dra av ett eventuellt skadestånd i som betalas till köparen. Köparens utgivna skadestånd påverkar ingångsvärdet vid en eventuell framtida försäljning. Om köpet återgår p g a ogiltighet, saknar köparen en naturlig förvärvskälla att dra av skadeståndet i. Som tidigare sagts, bör man möjligen överväga om inte lagstiftningen bör ändras så att köparen får avdrag för utgivna skadestånd.

5.7 Beskattningen av de löpande inkomsterna

5.7.1 Gällande rätt

Om en fastighetsöverlåtelse blir ogiltig, har köparen i allmänhet tillgodogjort sig fastighetens avkastning fr o m tillträdet fram till dess ogiltigheten aktualiseras.¹ Vid en eventuell återgång av rätts-

¹ Den löpande inkomstbeskattningen omfattar även försäljning av fastigheter som utgör lagertillgångar i rörelse, jfr här t ex betr giltiga fastighetsöverlåtelser RÅ 1975 ref 43, som behandlas i avsnitt 4.5.1 i en kommande avhandling av Per Thorell, Skattelag och affärsred. Frågan är speciell och kräver en utförlig utredning, bl a om bokföringsmässig redovisning, som skulle spränga ramen för denna framställning. Jag har därför valt att inte behandla denna frågeställning. I praktiken har likartade frågor aktualiserats t ex i samband med fastighetsgåvor från föräldrar till barn. Sedan föräldern upptäckt, att han i själva verket bedrivit byggnadsrörelse och därför skall inkomstbeskattas för uttag ur rörelsen, har gåvan återgått. Frågan är då om uttagsbeskattning skall ske eller inte. Enligt min mening skall detta ske på samma sätt som förordats ovan. Se om gåvobeskattningen avsnitt 6.3.4.1. Vid sidan av vad som diskuteras här, bör det anmärkas att illegal verksamhet beskattas enligt svensk skatterätt, se Lundevall [1958] s 101 och Hermanson SN 1962 s 390. Se även GRS del I [1977] s 79 och rättsfallen RÅ 1946 fi not 179, RÅ 1947 fi not 1008 och 1095, RÅ 1949 fi not 1113, RÅ 1956 fi not 2053 och RÅ 1968 fi not 209. I västtysk skatterätt beskattas illegal verksamhet med stöd av 40 § AO, se avsnitt 3.1.

förhållandet brukar förmodligen säljarens krav på avkastningen oftast kvittas mot köparens krav på ränta, se avsnitt 5.4.4. Köparen får då behålla uppburen avkastning.

Fastighetsbeskattningen anknyter normalt till att fastighetens *ägare* skall beskattas för dess intäkter. Så gäller t ex för inkomst av annan fastighet enligt 24 och 25 §§ KL och för garantibelopp, se 45 och 47 §§ KL. Enligt 21 § KL gäller emellertid, att även sådant som kommit *brukaren* tillgodo skall beskattas som inkomst av jordbruksfastighet. Men t ex värdeminskningsavdrag och därmed sammanhängande avdrag på fastigheten tillkommer exklusivt fastighetens ägare, se 22, 25 och 29 §§ KL. Av detta framgår, att det är en skillnad mellan att bli beskattad som ägare eller som brukare. En brukares inkomster av en annan fastighet kan dessutom inte beskattas i förvärvskällan annan fastighet, se vidare nedan. Frågan är då hur en köpare av en sådan fastighet, där överlåtelsen är ogiltig, skall beskattas för den löpande avkastningen under den tid köpet varit ogiltigt. Skall han betraktas som fastighetens ägare eller ej? Frågan har ställts på sin spets i flera mål från RR. Garantibeskattningen var uppe till bedömning i RÅ 1969 ref 57.

Enligt 47 § 1 st KL beskattas fastighetens ägare för garantibelopp. A förvärvade genom köpekontrakt den 1 april 1959 med tillträde samma dag en jordbruksfastighet. I sin självdeklaration redovisade A underskott av jordbruksfastighet med 142 222 kr. Han tog dock inte upp något garantibelopp, eftersom lantbruksnämnden vägrat honom förvärvstillstånd genom beslut den 21 januari 1960.

TN påförde A garantibelopp för samtliga fastigheter vid 1960 års taxering.

PN gjorde ej ändring i TN:s beslut.

I besvär hos KR anförde A bl a, att säljaren, efter lantbruksnämndens beslut att vägra honom förvärvstillstånd, överlätit fastigheterna till lantbruksnämnden utan hans hörande eller medverkan, och att han, under den tid han vistats på fastigheterna, vägrats rätt till skogsavverkning. Han ansåg därför att han inte skulle beskattas för fastighetens garantibelopp. TI hemställde om avslag på A:s talan. Han uttalade bl a, att köpet skulle prövas enligt JFL inte synes hindra, att äganderätten till fastigheterna ansågs ha övergått den dag som köpekontraktet upprättades.

KR: Enär A får anses såsom skattskyldig ägare av ifrågavarande fastigheter för tiden d 1 april — d 31 dec 1959, och A förty rätteligen

påförts ifrågavarande garantibelopp, finner KammarR ej skäl att bifalla besvärerna.

Kammarrättsrådet Hallberg var av skiljaktig mening och yttrade:

Enligt vad handlingarna i målet utvisa har A icke under beskattningsåret varit berättigad att utan inskränkningar förfoga över fastighetens avkastning. Äganderätten till densamma har ej heller därefter övergått å honom. Enär vid angivna förhållanden A icke kan vid tillämpning av 47 § kommunalskattelagen anses skattskyldig för ifrågavarande garantibelopp, finner jag skäl med ändring av prövningens beslut undanröja den överklagade taxeringen.

RR gjorde ej ändring i KR:s utslag.¹

KR ansåg, att A var skattskyldig ägare till fastigheten för tiden från köpekontraktets upprättande (och tillträdet) fram till beskattningsårets utgång. RR gjorde ej ändring i KR:s utslag, vilket kan tolkas som att RR även gillade KR:s domskäl. Målets rubrik i regeringsrättens årsbok pekar klart på detta:

Köpare av jordbruksfastighet, som efter beskattningsårets utgång vägrats förvärvstillstånd för sådan fastighet enligt lagen om inskränkning i rätten att förvärva jordbruksfastighet, ansågs likväl som ägare därav och påfördes garantibelopp jämlikt 47 § kommunalskattelagen.

A:s avdrag för underskott av jordbruksfastighet, 142 222 kr, var inte föremål för prövning i domstolarna. A var i och för sig berättigad till avdrag för underskott som brukare av jordbruksfastigheten i den utsträckning dessa avdrag inte exklusivt tillkom fastighetens ägare såsom värdeminskningssavdrag på fastigheten, se 21 § KL och Fogelklou SvSkT 1969 s 11. Eftersom han beskattades som fastighetens ägare enligt 47 § KL, skulle förmodligen även de sistnämnda avdragen tillkomma honom p g a garantibe-

¹ Enligt 12 § 1967 års förköpslag (1967:868) är ett köp av fast egendom i vissa fall för sin giltighet beroende av, att kommunen inte utövar sin förköpsrätt. Har lagfart felaktigt meddelats, är dock förköpsrätten förlorad, se 12 § 2 st 1967 års förköpslag. I RK 1979 1:39 hade kommunen utövat sin förköpsrätt. Efter beskattningsårets utgång hade dock regeringen vägrat kommunen rätt till förköp. Den skattskyldige köparen gjorde gällande, att han inte skulle beskattas för garantibeloppet under beskattningsåret. KR i Jönköping ansåg emellertid, att det inte hade någon betydelse att försäljningen var föremål för prövning enligt 1967 års förköpslag (och jordförvärvslagen). Köparen skulle beskattas som skattskyldig ägare till fastigheten från köpekontraktet och påföras garantibelopp under beskattningsåret. RR vägrade den skattskyldige prövningstillstånd.

I RA 1966 fi not 1179 beskattades en köpare för olika intäkter, som han hade uppburit med anledning av att ett ogiltigt fastighetsköp hade återgått. Fallet är speciellt och ger ingen vägledning för de problem som behandlas här. Se närmare om målet i Taxeringsnämnden 1967 s 50 och Sandström SN 1968 s 176 i not 68.

skattningens nära anknytning till beskattningen av de löpande inkomsterna, jfr Bergström [1978] s 218 och RÅ 1979 1:53 som behandlas nedan.

I målet har köparen beskattats som fastighetens ägare, trots att köpet blev ogiltigt efter beskattningsårets utgång med tillbaka-verkande effekt fr o m köpekontraktet. En förklaring kan vara, att RR missuppfattat hur ogiltighetssanktionen i JFL verkar. Denna tolkning är dock förmodligen felaktig, eftersom det under rubriken till referatet i RÅ hänvisas bl a till litteratur som behandlar dessa frågor, nämligen Hermanson SN 1962 s 377 ff och Sandström SN 1968 s 153 ff.¹ Det ligger därför nära till hands att anta, att RR medvetet bortsett ifrån att ogiltighetssanktionen verkar tillbaka till köpekontraktet.

Den fortsatta diskussionen kring målet skall ske utifrån Hermansons och Sandströms artiklar. Även om dessa skrevs innan målet avgjordes, är de av stort värde för framställningen.

Hermanson anser, att det inte är rimligt att låta köpeavtalet bestå vare sig i civilrättsligt eller skatterättsligt hänseende med hänsyn till ogiltighetssanktionens allmänna syfte och tillbakaverkande innebörd, se Hermanson SN 1962 s 385. Han gör sedan följande principiella uttalande:

I sammanhanget må f ö icke underlätas den reflexionen, att skatterättsliga fiktioner, som avvika från den civilrättsliga uppfattningen av det rättsläge varå, fiktionerna appliceras, synes föga lämpliga och böra undvikas i andra situationer än sådana, där icke tolerabla försök att kringgå skattelag föreligga. (Hermanson SN 1962 s 385.)

Hermanson påpekar dock, att köparens anspråk på ränta på köpeskillingen oftast kvittas mot säljarens krav på avkastningen och att detta även skall beaktas vid beskattningen. Han anser, att denna kvittning är praktisk och medför att köparen-besittaren kommer att beskattas för själva nettot av jordbruksdriften på samma sätt som en brukare. Han anser, att köparen-besittaren skall beskattas som brukare och inte som ägare. Konsekvensen av detta synsätt är, att köparen-brukaren inte skall få påföras garantibelopp enligt 47 § KL resp få procentavdrag enligt 45 § KL.

¹ I rubriken till målet i regeringsrättens årsbok uttalas för övrigt, att köparen *likväl* ansågs som ägare till fastigheten.

Hermanson uttalar vidare, att det får anses sakna praktisk betydelse att parternas prestationer inte alltid är likvärdiga:

Rent teoretiskt skulle kvittningen måhända kunna antagas få en särskild beskattningseffekt därigenom, att parternas ömsesidiga prestationer äro hänförliga till skilda förvärvskällor. Till exempel skulle köparen kunna tänkas genom kvittningen bliva berättigad till extra avdrag i förvärvskällan kapital. Tanken synes dock böra hänföras till begreppsjurisprudensens värld och avvisas som praktisk handlingsregel. (Hermanson SN 1962 s 388.)

När ogiltigheten inträder, kan tidigare taxeringar ändras genom extra ordinära besvär enligt 100 § 7 p TL, eller, om mer än fem år förflutit, genom resning under förutsättning att beskattningsresultatet blivit materiellt felaktigt, se t ex Hermanson SN 1962 s 390.

RR har inte följt Hermansons rekommendationer i RÅ 1969 ref 57. Skillnaden mellan RR:s och Hermansons lösningar är dock inte så stor som det kan tyckas. Hermanson anser, att köparen-besittaren skall beskattas som brukare för den avkastning som han fått behålla. De intäkter och avdrag som i övrigt exklusivt tillkommer fastighetens ägare skall beskattas hos säljaren och inte hos köparen. Exempel på detta är garantibelopp (procentavdrag) och värdeminskningssavdrag på byggnader som tillhör säljaren. Om dessa avdrag är stora, blir skillnaderna mellan RR:s praxis och Hermansons uppfattning mer betydande. Hermansons framställning behandlar dock endast inkomst av jordbruksfastighet. Han har därför inte diskuterat en del av de problem som rör inkomstslaget annan fastighet, se Hermanson SN 1962 s 388 ff.

Sandström anser att ogiltighetens tillbakaverkande effekt är en civilrättslig fiktion som inte behöver gälla vid beskattningen.¹ Han menar, att genom denna civilrättsliga fiktion regleras förhållandet mellan parterna och mellan dem och tredje man. För skatterättens del är det däremot fråga om ett offentligrättsligt förhållande mellan säljaren resp köparen, å ena sidan, och skattemyndigheterna, å andra sidan. Han anser, att det inte är självklart att skatterätten här skall följa civilrättslig begreppsbildning.

¹ Sandström anser, att återgång p g a hävning och ogiltighet bör behandlas på ett likartat sätt och behandlar dem därför tillsammans. Det är därför inte möjligt att utesluta diskussionen om hävning i citaten ur Sandströms artikel.

Sandström betonar, att det främst är fråga om huruvida tidigare taxeringar skall ändras eller ej — vare sig någon återbetalning skett av uppburen avkastning eller ej — på grund av att köparens förvärv sedermera blivit civilrättsligt ogiltigt, se Sandström SN 1968 s 164. Han gör sedan följande intressanta uttalande:

Till en början må anmärkas att en dylik ståndpunkt (att taxeringarna skall ändras. Min kommentar.) näppeligen skulle leda till att en rättvisare beskattning ernåddes. Har köparen uppburit avkastningen av den fasta egendomen är ju i och för sig fullt befogat att han beskattas för däremot svarande belopp; hans skatteförmåga har ju under beskattningsåret ökat i motsvarande grad. Endast om han ålägges återbära avkastningen — något som ej så ofta torde förekomma — kan en korrigering av beskattningen vara ur rättvisesynpunkt påkallad. Detta bör dock kunna ske utan att för den skull en fiktion behöver uppställas som skulle påverka beskattningen även i andra fall. Att köparen, då han uppburit avkastningen, även fått skatta för garantibeloppet för den fasta egendomen, kan icke betecknas såsom en orättvisa å den grund att köpeavtalet sedermera blivit ogiltigt eller hävts; det är tvärtom rimligt att den, som uppburit inkomsten av egendomen, har fått skatta för garantibeloppet och åtnjuta däremot svarande procentavdrag.

Nu kan visserligen köparen, innan ogiltigheten inträtt eller hävandet skett, ha påförts skatt för garantibeloppet ehuru han icke därförinnan tillträtt egendomen och ej uppburit avkastningen därav. Ej heller detta kan dock betecknas såsom en beskattning, vilken bör anses såsom obefogad sedan ogiltigheten inträtt eller hävandet skett. En sådan beskattning av köparen, som ej tillträtt egendomen, är ej något för berörda fall säreget utan förekommer även eljest, nämligen när tillträdet förlagts till senare tidpunkt än den, då äganderätten övergätt å köparen.

Däremot skulle — om man intog den ståndpunkten att beskattningen skall i förevarande avseende anknyta till det civilrättsliga bedömandet och tidigare taxeringar i enlighet därmed ändras — åtskilliga svårbemästrade konsekvenser uppstå i beskattningsavseende. Särskilt bleve detta händelsen, därest ogiltigheten inträdde eller hävandet skedde först sedan längre tid förflutit efter det köpeavtalet ingåtts. Stundom kunde även inträffa att köpare, som tidigare ålagts skattskyldighet för inkomst av fastigheten, måste befrias härifrån, när han skall anses ej ha varit ägare till fastigheten, men att han ej heller kan beskattas för denna inkomst under annan inkomsttitel; då skattskyldigheten ej heller kan överföras å säljaren, som ej uppburit inkomsten, bleve denna inkomst obeskattad.¹

¹ Sandström SN 1968 s 164 f. Förvånansvärt nog hänvisar man inte till Sandströms ovan redovisade synpunkter under rubriken till målet RÅ 1969 ref 57.

Sandström anser vidare, att såväl säljaren som köparen i allmänhet saknar anledning att påyrka ändring av taxeringarna sedan ogiltigheten inträtt. Endast köparen kan erhålla skattelindring genom en sådan ändring. Köparen torde endast i undantagsfall framställa yrkande om ändring av taxeringen. Om avräkning skett mellan parterna, har köparen kunnat tillgodoräkna sig de skatter som erlagts p g a fastighetsinnehavet såsom omkostnad. I de fall där det inte skett någon avräkning mellan parterna, utan köparens uppburna avkastning kvittats mot hans anspråk på ränta på den erlagda köpeskillingen, måste man räkna med att parternas mellanhavanden därmed är slutgiltigt reglerade och att skatterna därför är avsedda att bäras av köparen, se Sandström SN 1968 s 165 f.

Sammanfattningsvis kan sägas, att Sandström anser att köparen skall beskattas såsom fastighetens ägare till dess ogiltigheten inträder, och att säljaren därefter skall beskattas som ägare. Utgången i RÅ 1969 ref 57 står i och för sig inte i strid mot den lösning Sandström förordar.

Den expertgrupp som lade fram betänkandet "Allmän skatteflyktsklausul" betonade att ogiltiga avtal skulle beskattas enligt sina ekonomiska verkningar, se avsnitt 4.2.2.

Expertgruppen uttalade sedan bl a följande:

Begreppet "ekonomiska verkningar" tar endast sikte på de konsekvenser som följer av att parterna sig emellan vidtar åtgärder med bortseende från att ett avtal är ogiltigt eller enligt civilrättens regler har annan innebörd av vad parterna faktiskt iakttar. Tillämpningsområdet för 2 § begränsas också till främst sådana fall där parterna disponerar över ogiltigheten, eller denna följer av att myndighets tillstånd till exempelvis en försäljning inte erhållits. (SOU 1975:77 s 88.)

Expertgruppen ansåg, att deras förslag skulle leda till samma resultat som utgången i RÅ 1969 ref 57, se SOU 1975:77 s 90 f.

Det är svårt att få någon klarhet i hur RR resonerat. Köparen kan ha ansetts som ägare till fastigheten till dess ogiltigheten inträtt, vilket skedde i och med att köparen vägrades förvärvstillstånd genom ett lagakraftvunnet beslut. Man kan också tänka sig, att köparen anses som fastighetens ägare fram till dess ogiltigheten aktualiseras. I RÅ 1971 fi not 471 hade emellertid ogiltigheten inträtt, men ännu inte aktualiserats.

B hade år 1960 vägrats jordförvärvstillstånd för en inköpt jordbruksfastighet och beslutet hade vunnit laga kraft år 1962. Han yrkade vid 1965 års taxering avdrag för värdeminskning på skog med 4 177 kr och på byggnader med 153 kr, samt tog upp fastighetens garantibelopp, 802 kr. Köpet hade inte återgått.

TN avvek från deklarationen bl a på så sätt att avdrag för värdeminskning av skog medgavs med endast 4 137 kr.

TI anförde besvär hos PN och anförde, att B vägrats förvärvstillstånd och att köpet därför var ogiltigt och att B som syntes vara arrendator till fastigheterna därför inte var berättigad till avdrag för värdeminskning på skog och byggnader och inte heller skattskyldig för garantibelopp. B svarade, att han blev ägare till fastigheterna den 10/4 1961. B hade fått vilande lagfart den 11/10 1961. Han ansåg att han fortfarande var ägare till fastigheten och att detta hade godtagits av kreditinrättningar och skogsvårdande myndigheter. Han var därför inte i något behov av ett arrendekontrakt. Något sådant hade inte heller kommit till stånd. (Referatet i regeringsrättens årsbok har kompletterats med de tre sista meningarna hämtade från SOU 1975:77 s 91.)

PN biföll TI:s yrkanden.

KR biföll inte B:s besvär.

RR: Av utredningen framgår att B:s förvärv av fastigheterna enl köpehandling 10.4.1961 är ogillt. B har bestritt att något avtal om arrende av fastigheterna föreligger. Enär vid nämnda förhållanden förutsättning saknas för att tillerkänna B de av honom yrkade avdragen för värdeminskning av skog och av byggnader, lämnar RegR besvären utan bifall.

Målet gällde köparens beskattning cirka tre år efter det att ogiltigheten hade inträtt. Köparen brukade fortfarande fastigheten och ansåg sig som fastighetens ägare. Köparen vägrades procentavdrag och värdeminskningsavdrag som endast kan medges fastighetens ägare. RR betonade, att det saknades arrendeavtal. Detta skulle möjligen kunna peka på att domstolen skulle ha ansett köparen som jämställd med en ägare, om sådant avtal var för handen och om köparens ställning i ekonomiskt hänseende i övrigt påminde om en ägares. För en sådan tolkning talar RR:s praxis rörande arrende- och nyttjanderättsupplåtelser som i ekonomiskt hänseende varit att jämställa med en äganderättsöverlåtelse, se avsnitt 5.6.3 och hänvisningarna i RSvSkT 1972 s 15. Som tidigare framhållits var köparens ställning i stort sett att jämställa med en ägares i RÅ 1971 fi not 471. En besittare utan skriftligt arrendeavtal har dock en osäker rättslig ställning i och med att ett

arrendeavtal måste ha tillkommit i skriftlig form för att vara giltigt, se (numera) 8:1 JB. Besittaren har dock möjligen en nyttjanderättshavares ställning, se avsnitt 5.4.4. Frågan är dock, om det besittningsskydd som en arrendator med giltigt arrendeavtal har, är av avgörande betydelse i de fall, där parterna är överens om att avtalet skall behandlas dem emellan som om det vore giltigt. Enligt min mening spelar det kanske mindre roll om skriftligt arrendeavtal föreligger eller ej. Detta talar för att även köparen som sitter kvar utan skriftligt avtal bör kunna anses som fastighetens ägare vid beskattningen.

En liknande uppfattning uttalade expertgruppen inom företagsskatteberedningen. Expertgruppen ansåg, att köparen i RÅ 1971 fi not 471 hade beskattats som ägare till fastigheten, om deras förslag om att ogiltig rättshandling skall beskattas enligt sina verkningar hade gällt, se SOU 1975:77 s 91. Expertgruppen tillade dock försiktigtvis följande:

I regel torde dock ett ogiltigt köp där "köparen" får vara kvar snarare bli att bedöma efter de skatteregler som gäller för nyttjanderättsupplåtelser. (SOU 1975:77 s 91.)

Först i RÅ 1979 1:53 har RR uttryckligen tagit ställning till, när skattskyldigheten inträder resp upphör för köparen vid den löpande inkomsttaxeringen.

O förvärvade genom köpekontrakt den 7 maj 1971 ett område av jordbruksfastigheten Källbomark 4:10. Hon försummade dock att ansöka om fastighetsbildning i överensstämmelse med köpet inom sex månader från denna tidpunkt. Köpet blev därför ogiltigt enligt 1 § 1968 års lag med vissa bestämmelser om förvärv av område av fastighet. (1 § i 1968 års lag har samma lydelse som 4:7 JB och infördes under förarbetena till jordabalken.)

I deklarationen vid 1972 års taxering yrkade O avdrag för underskott av jordbruksfastighet med 9 452 kr som utgjorde kostnad för underhåll av byggnader på det inköpta området. (Garantibelopp påförs — resp procentavdrag medges — endast under förutsättning att området var åsatt taxeringsvärde, vilket naturligen inte var fallet här.)

TN följde deklarationen.

TI yrkade i besvär till länsskatterätten, att O skulle vägras detta avdrag. Länsskatterätten biföll besvären.

KR i Sundsvall: Av handlingarna i målet framgår att O inte fullföljt köpet genom ansökan om fastighetsbildning. Hon har därför ej genom köpet blivit ägare till området. Inte heller har hon under 1971 blivit delägare i Källbomark 4:10. O har vidare inte gjort sannolikt att hon under 1971 brukat fastigheten eller del därav. Med hänsyn till det anförda äger hon inte tillgodoföra sig det yrkade underskottsavdraget. — Kammarrätten lämnar besvären utan bifall.

RR yttrade: I § första stycket i den under beskattningsåret gällande lagen (1968:579) med vissa bestämmelser om förvärv av område av fastighet stadgade: Köp, som innebär att visst område av fastighet kommer i särskild ägares hand, är giltigt endast om fastighetsbildning sker i överensstämmelse med köpet genom förrättning, som är sökt senast sex månader efter den dag då köpehandlingen upprättades och, om förrättningen ej är avslutad vid utgången av nämnda tid, skall verkställas på grundval av köpet. O får i enlighet härmed anses som skattskyldig ägare av ifrågavarande område av fastigheten Källbomark 4:10 från dagen för hennes förvärv av området enligt köpekontraktet till den dag då köpet blev ogiltigt på grund av att O försummat att inom föreskriven tid ansöka om fastighetsbildning i överensstämmelse med köpet. Taxeringsintendenten har inte gjort någon invändning mot beräkningen av underskottsavdraget i sig. Med bifall till besvären och med ändring av kammarrättens dom nedsätter regeringsrätten taxeringarna enligt följande . . .

RR uttalade, att den skattskyldige fick anses som ägare till fastigheten fr o m köpekontraktets upprättande fram till dess ogiltigheten inträdde sex månader senare. Omständigheterna pekar möjligen på att köpet inte var villkorat av att köpebrev senare utfärdades. I annat fall hade förmodligen tidsfristen börjat löpa fr o m köpebrevets upprättande. Det normala är dock att dubbla köpehandlingar används. Om köpet blir ogiltigt p g a 4:7 JB, skall köparen därför antagligen beskattas fr o m köpekontraktet t o m sex månader efter det att köpebrevet utfärdas. Om parterna sedan bekräftar köpeavtalet, kan köparen förmodligen ånyo anses som ägare på samma villkor som tidigare gällde, se avsnitt 5.2.2. Tillfälligheter spelar uppenbarligen en stor roll för parternas taxering, om man knyter skattskyldighetens upphörande för köparen till ogiltighetens inträde. Dessvärre är det inte heller fullt klarlagt när ogiltigheten inträder vid bruk av dubbla köpehandlingar. I det aktuella fallet hade emellertid detta inte någon betydelse för utgången i målet. Det bör vidare uppmärksammas, att ogiltigheten enligt 4:7 JB liksom enligt JFL gäller retroaktivt fr o m köpekontraktets upprättande, när ogiltigheten väl inträtt.

Denna aspekt på ogiltigheten har emellertid inte diskuterats i RR:s domskäl.

RR har mycket klart deklarerat, att köparen endast skall beskattas som ägare så länge ogiltigheten inte har inträtt. Det finns ingen anledning att anta, att RR skulle inta en annan inställning vid tillämpningen av 4:1 JB eller inskränkningsslagen. Det innebär, att köparen aldrig kan beskattas som ägare till en fastighet, om fastighetsöverlåtelsen är ogiltig p g a formfel enligt 4:1 JB, eftersom ogiltigheten inträder i och med att köpekontraktet upprättades.

Enligt 4:7 JB inträder ogiltigheten förmodligen normalt sex månader efter det att köpebrev utfärdats. Används endast en köpehandling räknas sexmånadersfristen fr o m köpekontraktets upprättande. Enligt jordförvärvslagen och inskränkningsslagen inträder ogiltigheten, om ansökningsfristen försuttits eller när förvärvstillstånd vägrats genom lagakraftvunnet beslut. Framställningen visar, att denna tidpunkt kan variera från tre månader till ett flertal år beroende på köparens agerande och myndigheternas handläggningstid. Även här kompliceras läget av att köparen senare ånyo kan bli ägare till fastigheten, om parterna förnyar köpeavtalet, se avsnitt 5.3.4. Om arrendeavtal eller nyttjanderättsavtal föreligger, kan dock köparen möjligen beskattas som fastighetens ägare så länge parterna agerar som om avtalet vore giltigt, se avsnitt 5.6.3. En allvarlig invändning mot RR:s praxis är därför, att den leder till slumpartade resultat, dels beroende på vilken grund köpet är ogiltigt, dels på grund av hur parterna agerar.

Ingen hänsyn tas heller till om parterna agerar som om avtalet vore giltigt även efter ogiltighetens inträde. Säljaren beskattas då som fastighetens ägare, även om köparen besitter fastigheten, uppbär dess avkastning och betalar dess kostnader. Även om avtalet återgår, får köparen normalt behålla avkastningen, se avsnitt 5.4.4. Vid jordbruks- och rörelsebeskattningen kan köparen beskattas för vad han uppburit. Köparen kan dock inte beskattas för fastighetsinkomsterna i förvärvskällan annan fastighet, eftersom detta förutsätter att han är ägare till fastigheten. Om dessa intäkter kan beskattas i något annat inkomstslag är mycket oklart, jfr Bergström [1978] s 218 f.

5.7.2 Särskilt om köparens kostnader vid återgång

Om en fastighet återgår till säljaren p g a ogiltighet, är köparens nedlagda driftkostnader avdragsgilla från uppburen avkastning.¹ Köparen kan emellertid ha lagt ner kostnader som inte är omedelbart avdragsgilla. Är kostnaderna nödiga, har han rätt till ersättning av säljaren och då uppkommer inte några skatterättsligt avdragsgilla kostnader. Nyttiga kostnader ersätts under den tid köparen varit i god tro, men har parterna accepterat ogiltigheten under viss tid, borde säljaren ersätta köparen för sådana kostnader, se avsnitt 5.4.5.

Det kan dock tänkas, att köparen även lagt ner överflödiga (och eventuellt nyttiga) kostnader som han inte får ersättning för av säljaren och som har medfört att fastigheten har ökat i värde. Den ende som uttalat sig om skattekonsekvenserna i denna situation är Hermanson. Han har endast behandlat inkomst av jordbruksfastighet och utgår ifrån att köparen skall beskattas som brukare till fastigheten:

Annorlunda förhåller det sig med ”nyttiga” kostnader. Såvitt avser säljarens beskattningsläge torde man rimligtvis böra förutsätta skatteplikt för värdet av grundförbättring som åstadkommits av köparen och genom köpets återgång kommer säljaren till godo. Även ”överflödiga” kostnader kunna givetvis vara av natur att verka värdeförhöjande och därigenom föranleda beskattning av säljaren. För köparens vidkommande synes det rimligt att antaga motsvarande avdragsrätt för grundförbättringskostnader; ett antagande som vinner stöd i praxis i fråga om arrendatorers avdragsrätt för ifrågavarande kostnader. Ogiltighetspåföljden torde i och för sig inte behöva medföra, att fastighetsköparen i nu ifrågavarande hänseende försättes i sämre läge än en arrendator, och vidare tala billighetsskäl för avdragsrätt, då köparen icke vid avräkningen med säljaren erhåller kompensation för de nedlagda kostnaderna. Än vidare låter den reflexionen göra, att bristande avdragsrätt för ”positiva” prestationer från köparens sida synes mindre väl förenlig med avdragsrätt för skadestånd till följd av ”negativa” åtgärder. (Hermanson SN 1962 s 386 f.)

Brukare av jordbruksfastighet som avflyttar får avdrag för oavskrivet värde på förbättringskostnader på fastigheten och an-

¹ Hermanson anser, att säljaren har rätt till avdrag för utgiven ersättning för underhåll. Underhållskostnaderna räknas av mot uppburen ersättning, se Hermanson SN 1962 s 386. Detta är rimligt. Men normalt kvittas dock förmodligen säljarens krav på avkastning mot köparens krav på ränta. De av Hermanson angivna principerna har därför ett mycket begränsat tillämpningsområde.

skaffningsvärde på inventarier, se 6 anvp till 22 § KL. Som Hermanson påvisar, förefaller det naturligt att tillämpa dessa regler om ett köp av en jordbruksfastighet återgår p g a ogiltighet.

En rörelseidkare kan antagligen dra av de diskuterade kostnaderna i rörelsen förutsatt att de är betingade av rörelseverksamheten. Då uppkommer inte några särskilda skatterättsliga problem.

Det blir mer problematiskt, om det rör sig om en fastighet som beskattas enligt 24 och 25 §§ KL. Under den tid köparen anses som ägare till fastigheten, kan denne dra av alla (avdragsgilla) kostnader. Sedan ogiltigheten inträtt skall emellertid säljaren anses som fastighetens ägare enligt praxis. Köparen kan dock bara få avdrag för kostnader som han inte får kompensation för av säljaren. Sådana kostnader kan han inte dra av i förvärvskällan annan fastighet längre, eftersom han inte kan anses vara fastighetens ägare. Men det är antagligen vanligast att köparen kompenseras av säljaren. I annat fall kan man antingen tänka sig att kostnaderna inte är avdragsgilla, eftersom de anses utgöra en kapitalförlust eller inte anses vara hänförliga till någon förvärvskälla, eller att de kan kvittas mot den avkastning som köparen uppburit och fått behålla när köpet återgått. Den sistnämnda lösningen förefaller vara mest naturlig och ändamålsenlig. Köparen måste ju få avdrag för kostnader med anledning av de intäkter som avkastningen av fastigheten gett. Praxis saknas dock helt och det är osäkert hur köparens uppburna avkastning skall beskattas under den tid han inte varit att anse som ägare till fastigheten, se även nästa avsnitt.

Sammanfattningsvis kan sägas, att genomgången visar, att det är osäkert hur köparens nyttiga och överflödiga kostnader, som han inte ersätts för av säljaren vid en återgång av rättsförhållandet, skall behandlas vid beskattningen. Normalt torde dock köparen bli ersatt för kostnaderna av säljaren, eller få avdrag för dem från uppburen avkastning vid taxeringen.

5.7.3 Särskilt om skattskyldighetens inträde för köparen

Den tidigare framställningen visar, att det kan ifrågasättas om det är rationellt att knyta skattskyldighetens inträde resp upphörande just till ogiltighetens inträde. Fram till ogiltighetens inträde förflyter fastighetsöverlåtelsen visserligen som ett normalt fastig-

hetsköp, men i praktiken inträder det därefter inte några väsentliga förändringar i rättsförhållandet så länge parterna agerar som om överlåtelsen vore giltig. Inför nästa avsnitt som behandlar olika alternativa sätt att beskatta den löpande avkastningen skall undersökas fr o m vilken tidpunkt, köpekontraktets upprättande eller tillträdet, köparen beskattas.

I RÅ 1969 ref 57 och RÅ 1979 1:53 beskattades köparen fr o m köpekontraktets upprättande. I RÅ 1969 ref 57 hade köparen tillträtt fastigheten samma dag. Av referatet i RÅ 1979 1:53 framgår ingenting om huruvida köparen hade tillträtt fastigheten eller inte.¹ I praxis beträffande giltiga köp beskattas normalt köparen för garantibelopp och fastighetens avkastning fr o m köpekontraktet, även om tillträdet ännu inte har skett, se Bergström [1978] s 206 ff.

RR har nyligen avgjort ett mål, där frågan om från vilken tidpunkt köparen skulle garantibeskattas ställdes på sin spets.

I RÅ 1980 1:24 gjorde den skattskyldige bl a gällande, att köparen skulle beskattas för garantibelopp på en schablonbeskattad villa först fr o m tillträdet, då även köpebrev skulle utfärdas.

LSR och KR i Stockholm ansåg, att den skattskyldige skulle påföras garantibelopp fr o m köpekontraktet.

När målet var uppe i RR ville en ledamot hänskjuta målet till plenum. Övriga ledamöter fann inte skäl att göra detta.

RR:s majoritet (fyra ledamöter) uttalade:

För de fall då kommunalskattelagen anknutit en beskattningsregel till ägande av fast egendom har i praxis den principen tillämpats att den till vilken egendomen överlåtits anses — om inte särskilda förhållanden föreligger — såsom ägare av egendomen från och med den dag bindande avtal om överlåtelsen träffats även om egendomen enligt avtalet skall tillträdas först vid en senare tidpunkt. I nu förevarande mål har myndigheterna tillämpat denna princip vid beskattningen av E.

Även om denna princip måhända i vissa fall kan framstå som mindre rationell och ibland kan leda till av lagstiftaren ej åsyftade skattekonsekvenser till nackdel för skattskyldiga, har principen dock stöd i en långvarig och fast praxis. Med hänsyn härtill bör det inte

¹ KR uttalade i RÅ 1979 1:53 att det inte var visat, att den skattskyldiga hade brukat fastigheten under året. Å andra sidan hade hon haft kostnaden för underhåll av byggnaden på det inköpta området. Det är därför inte uteslutet att hon hade tillträtt området.

komma ifråga att de tillämpande myndigheterna frångår principen utan att ha stöd härför i ändrad lagstiftning.

Av nu anförda skäl lämnar regeringsrätten besvären utan bifall.

En ledamot var av skiljaktig mening och uttalade:

Enligt min mening bör E anses ha förvärvat fastigheten Källsprång-
et 1 först i och med att han tillträdde densamma den 1 oktober 1972.
Emellertid skall enligt hittills tillämpad praxis dagen för köpekon-
traktets undertecknande den 27 juli 1972 anses utgöra förvärsdag. På
samma skäl menar jag äganderätten till Åby 1:132 ha övergått tillträ-
desdagen den 1 oktober 1972 och ej som enligt rådande praxis dagen
för köpekontraktets undertecknande den 7 augusti 1972. Med hänsyn
till gällande rättsläge finner jag mig nödsakad att lämna E:s besvär
utan bifall. (Jfr även RÅ 1980 1:82.)

RR betonade, att praxis i vissa fall kunde framstå som irrationell
och kunde leda till resultat till nackdel för de skattskyldiga vilket
inte var avsett av lagstiftaren. RR ansåg dock, att dess praxis är
fast och stadgad och antydde att den borde ändras genom lagstift-
ning. Ännu har emellertid inte lagstiftaren agerat. Man kan för-
modligen utgå ifrån att denna praxis gäller även vid ogiltiga
fastighetsköp. Köparen beskattas som fastighetens ägare fr o m
köpekontraktet t o m ogiltighetens inträde.¹

Jag har tidigare kritiserat denna lösning och istället förordat,
att köparen skall beskattas för garantibelopp och fastighetens
löpande avkastning i och med tillträdet, se Bergström [1978] s 214
ff. Först vid denna tidpunkt uppbär köparen fastighetens avkast-
ning resp står för dess kostnader, jfr 4:10 JB. Det är då mest
naturligt att beskatta säljaren för fastighetens löpande intäkter
och garantibelopp t o m tillträdet och köparen därefter. I annat
fall saknar den säljare, vars fastighet skall beskattas som annan
fastighet, antagligen en förvärvskälla att redovisa sina inkomster
i. Det beror på att inkomst av annan fastighet beskattas hos
fastighetens ägare, se Bergström [1978] s 219. Det finns därför
anledning att se över om inte RR:s praxis behöver ändras genom
lagstiftning, vilket RR för övrigt antyder i sina domskäl i RÅ 1980
1:24.

¹ Det är osäkert i vad mån en klausul om, att äganderätten skall övergå till
köparen vid någon viss tidpunkt, vanligen tillträdet, anses innebära att köparen
skall beskattas som fastighetens ägare först från denna tidpunkt. I äldre praxis har
så skett, se t ex RÅ 1950 ref 5 och jfr RÅ 1965 fi not 239. Det är inte säkert att
denna praxis står sig idag, se Bergström [1978] s 206 ff. Denna fråga var inte uppe
till bedömning i RÅ 1980 1:24, jfr dock RK 1983 1:5. Jfr även RÅ 1980 1:82.

5.7.4 Alternativa lösningar

Hermanson anser som sagt, att ogiltighetssanktionens allmänna syfte och tillbakaverkande effekt talar för att låta sanktionen verka retroaktivt till köpekontraktet. Det skulle i princip innebära, att köparen aldrig beskattas som fastighetens ägare. Det är dock tveksamt, om ogiltighetssanktionernas effektivitet bäst tillgodoses genom att säljaren alltid betraktas som fastighetens ägare i skattehänseende. I Västtyskland resonerar man uppenbarligen inte på detta sätt, se avsnitt 3.1. Det framstår som mest ändamålsenligt att beskatta rättsförhållandet i enlighet med dess ekonomiska innehåll. Så länge parterna agerar som om avtalet vore giltigt, är det naturligt att beskatta köparen som fastighetens ägare. I annat fall uppkommer problem bl a i inkomstslaget annan fastighet, där endast fastighetens ägare kan beskattas för dess inkomster. Köparen kan då förmodligen inte beskattas för de av honom uppburna intäkterna resp inte erhålla avdrag för sina kostnader, eftersom det antagligen saknas en förvärvskälla att beskatta intäkterna i, se föregående avsnitt. I allmänhet får han behålla dessa intäkter, även om avtalet återgår. Vill man komma åt köpare och säljare som sätter sig över ogiltighetssanktionen, kan åklagaren ingripa med stöd av 1925 års bulvanlag som är tillämplig i denna situation för att lösa upp rättsförhållandet, se närmare därom Bergström [1978] s 130 ff. Det förefaller vara svårt att spåra upp alla sådana bulvanförhållanden för närvarande. Det är möjligt att det går att införa förbättrade rutiner. TN bör undersöka om den skattskyldige är lagfaren ägare till fastigheten. Är han inte detta, bör saken utredas ytterligare. Där det finns misstanke om att ett bulvanförhållande föreligger, bör åklagarmyndigheten underrättas.

En expertgrupp inom företagsskatteberedningen har föreslagit, att ogiltiga fastighetsöverlåtelse skall beskattas enligt sina ekonomiska verkningar. Förslaget innebär, att köparen skall beskattas som fastighetens ägare så länge ogiltigheten inte har aktualiserats. Expertgruppen anser dock, att ett ogiltigt köp där köparen får vara kvar i regel skall bedömas enligt nyttjanderättsreglerna, se föregående avsnitt. Köparen kan då inte beskattas för garantibelopp och inte få de avdrag som exklusivt tillkommer fastighetsägare såsom procentavdrag och värdeminskningsskatt. Men det blir då problem med att finna en förvärvskälla att

beskatta köparens inkomster i. Antagligen har dock expertgruppen tolkat sitt förslag alltför snävt. Det är svårt att tänka sig att köparen skall kunna beskattas som nyttjanderättshavare, om han i ekonomiskt hänseende är att betrakta som fastighetens ägare. I västtysk rätt har man ju en principiellt likartad regel. Enligt denna skulle köparen kunna beskattas som fastighetens ägare så länge som parterna agerar som om rättsförhållandet vore giltigt, jfr avsnitt 3.1. Enligt denna lösning hade köparen i RÅ 1971 fi not 471 beskattats som fastighetens ägare så länge ogiltigheten inte aktualiserats.

Fördelarna med lösningen är flera. Fastighetens intäkter beskattas då hos köparen som uppbär dem. På de skäl som anförts i föregående avsnitt bör man genom lagstiftning reglera, att köparen skall beskattas för den löpande avkastningen först i och med tillträdet. Denne beskattas då alltid som fastighetens ägare fr o m tillträdet och så länge parterna agerar som om avtalet vore giltigt. Det finns då alltid ett inkomstslag, där köparen kan beskattas.¹ Detta gäller oberoende av vilken ogiltighetsgrund som är aktuell. Om man istället låter skattskyldighetens inträde vara avgörande, blir situationen problematisk. Köparen skall då överhuvudtaget inte beskattas som fastighetens ägare, om ogiltigheten inträder i och med köpekontraktets upprättande, se 4:1 JB. Om ogiltigheten inträder senare, är det beroende på köparens agerande och myndigheternas handläggningstid när ogiltigheten inträder, vilket är otillfredsställande. Den föreslagna lösningen lider inte av denna brist och är därför att föredra.

5.8 Förmögenhetsbeskattningen

I praxis har förmögenhetsbeskattningen av ogiltiga fastighetsköp varit uppe till bedömning endast i ett mål, RRK 1976 K 1:56, jfr Bergström [1978] s 224 f i not 111.

¹ Det kan i och för sig tänkas, att en köpare lägger ned underhållskostnader innan han tillträtt fastigheten. Om avtalet då återgår p g a ogiltighet innan köparen tillträtt, har denne normalt inte rätt till avdrag för denna kostnad, jfr avsnitt 5.7.3. Detta är dock förmodligen ett skenproblem. Köparen blir i denna situation säkert kompenserad av säljaren för dessa kostnader, jfr avsnitt 5.4.5. Någon verklig kostnad uppkommer då inte för köparen.

L och medparter sålde vissa jordbruksfastigheter till Diös AB genom köpekontrakt den 10/11 1967 för 1 650 000 kr, varav 165 000 kr betalades i handpenning. Fastigheternas taxeringsvärde var 265 000 kr. Tillträde skulle ske, så snart erforderligt förvärvstillstånd erhållits då även resterande köpeskilling skulle erläggas. Enligt köpekontraktet var ett villkor för köpet, att köparen erhöll förvärvstillstånd. Om köparen genom lagakraftvunnet beslut i sista instans vägrats förvärvstillstånd, skulle säljarna genast betala tillbaka handpenningen till köparen. Kungl Maj:t vägrade köparen förvärvstillstånd den 8/3 1974 och köpet återgick därefter.

L tog vid 1969 års förmögenhetstaxering upp sin andel av fordran på köparen. TN följde deklarationen.

I besvär hos LSR som inkom den 7/5 1974 yrkade L nedsättning av sin skattepliktiga förmögenhet med 292 010 kr och anförde, att köparen vägrats förvärvstillstånd och att köpet därför hade gått tillbaka, samt att han därför rätteligen borde ha beskattats för sin andel i fastigheternas taxeringsvärden istället för sin andel i fordran på köparen.

LSR biföll inte besvären och yttrade:

I köpekontraktet finns ingen föreskrift om att äganderätten till fastigheterna skulle övergå till köparen först vid framtida tidpunkt. Äganderätten får därför anses ha övergått i och med köpekontraktets upprättande. Då L således inte varit ägare till andel av ifrågavarande fastigheter under beskattningsåret, beslutar länsskatterätten lämna besvären utan bifall.

KR i Stockholm: I köpekontraktet angivet villkor för köpet att köparen erhåller vederbörligt förvärvstillstånd får anses innebära att äganderätten skulle övergå på köparen först sedan förvärvstillstånd meddelats. — Vid sådant förhållande skall vid förmögenhetsberäkningen rätteligen upptas L:s andel av fastighetens taxeringsvärde. Kammarrätten nedsätter med ändring av länsskatterättens beslut taxeringen till statlig förmögenhetsskatt till . . .

I praxis beträffande giltiga fastighetsköp anses köparen som ägare till fastigheten i förmögenhetsskattehänseende i och med att äganderätten övergått till honom, vilket normalt anses ha skett i och med köpekontraktet.¹ LSR hänvisade uppenbarligen till denna praxis, när domstolen betonade att äganderätten fick anses ha

¹ Om säljaren uttryckligen har förbehållit sig äganderätten till fastigheten fram till en senare tidpunkt, ofta till tillträdet, har äganderätten i praxis ansetts ha övergått till köparen först vid denna tidpunkt, se RÅ 1950 ref 5, RÅ 1965 fi not 239 och Bergström [1978] s 224 ff. Det är inte helt säkert, att RR idag skulle tillmäta en sådan klausul betydelse. Frågan var dock inte uppe till bedömning i de senast avgjorda målen, RÅ 1980 1:24 och 1980 1:82, jfr dock RK 1983 1:5.

övergått till köparen redan genom köpekontraktet, eftersom en uttrycklig föreskrift om äganderättens övergång saknades i köpekontraktet. Säljaren ansågs därför inte vara ägare till fastigheten vid beskattningsårets utgång.

KR ansåg däremot, att ett villkor för köpets fullbordan var att köparen erhöll förvärvstillstånd. Äganderätten ansågs därför ha övergått till köparen först, när förvärvstillstånd meddelats. I och med att köparen vägrades tillstånd, skulle säljaren ha tagit upp sin del av fastighetens taxeringsvärde som förmögenhetstillgång.

KR:s sätt att resonera är inte invändningsfritt. Köpet blir automatiskt ogiltigt, om förvärvstillstånd vägras vare sig köpet är villkorat eller inte, jfr Bergström [1978] s 224 f i not 111. KR:s lösning var fördelaktigare för säljaren än LSR:s, p g a att taxeringsvärdet på fastigheten definitionsmässigt skall vara lägre än marknadsvärdet.¹

L:s besvär i målet prövades förmodligen i extraordinär ordning och sannolikt enligt 100 § 7 p TL. Besvären över 1969 års taxering inkom ju först år 1974. Resning kan endast RR medge, se 11:11 regeringsformen. När säljarens taxering ändras, borde även köparens taxering ändras i konsekvensens namn, vilket skulle ha varit till nackdel för köparen i det aktuella fallet. Reglerna i 100 och 101 §§ TL är så uppbyggda, att TI har ytterst begränsade möjligheter att åberopa extraordinär besvärsrätt till nackdel för den skattskyldige. TI hade inte kunnat åberopa 100 § 7 p TL till nackdel för den skattskyldige köparen i det aktuella fallet. Det saknas för övrigt resningspraxis till nackdel för den skattskyldige, jfr Ragnemalm [1973] s 192 f. Om säljaren (eller alternativt köparen) skall få tillbaka erlagd förmögenhetsskatt bör motpartens förmögenhetsvärde kunna höjas i motsvarande mån. Det är inte tillfredsställande, att köparen inte kan efterbeskattas vid förmögenhetsbeskattningen i den situation som förelåg i målet. Detta talar för, att man antingen bör ändra reglerna om extraordinär besvärsrätt, och möjligen om resning, eller välja en annan lösning.

¹ Taxeringsvärdet motsvarade då 60 % av marknadsvärdet.

Taxeringsvärdet skall numera motsvara 75 % av fastighetens marknadsvärde med hänsyn taget till det genomsnittliga prisläget under andra året före taxeringsåret, se 5 kap fastighetstaxeringslagen. I praktiken kan taxeringsvärdet vara ännu lägre, se betr 1975 års taxering t ex prop 1977/78:68 s 8.

Vid inkomstbeskattningen har RR ansett, att köparen skall beskattas för den löpande avkastningen fr o m köpekontraktet t o m ogiltighetens inträde. Förmögenhetsbeskattningen av fastigheter som överlåtits genom giltiga fång följer samma lösning i praxis som t ex den löpande inkomstbeskattningen, se Bergström [1978] s 224 ff. Enligt denna lösning skulle köparen ha beskattats för fastighetens förmögenhetsvärde fr o m köpekontraktets upprättande i det aktuella målet. Lösningen är emellertid på ett irrationellt sätt beroende av när ogiltigheten inträder, vilket kan skifta mellan olika ogiltighetsregler. Dessutom är ogiltighetens inträde beroende av, om köparen besvärar sig eller inte, när det är fråga om offentliga förvärvsförbud. I det aktuella målet dröjde det cirka sex och ett halvt år innan ogiltigheten inträdde. KR:s lösning är därför mindre bra, se även t ex avsnitt 5.7.2.

Starka skäl talar för att kapitalbeskattningen bör ha samma regler som kapitalvinstbeskattningen, se Bergström [1978] s 227 f. Förmögenhets- och realisationsvinstbeskattningen bör m a o ha samma lösningar. I annat fall kan man t ex bli realisationsvinstbeskattad för en tillgång som man fortfarande äger i förmögenhetsskattehänseende. Jag föreslår därför, att man inför en regel som fastslår att köparen skall förmögenhetsbeskattas för fastigheten fr o m köpekontraktet t o m året före det år, då ogiltigheten aktualiseras.

Om överlåtelsen återgår p g a ogiltighet som i det aktuella målet, bör inte förmögenhetsskatten kunna återbetalas. Köparen har disponerat över fastigheten i ekonomiskt hänseende under ogiltighetstiden.¹ En sådan uppfattning har man för övrigt i väst-tysk skatterätt, se avsnitt 3.2. Fördelen med lösningen är, att det är obehövligt att införa bestämmelser som reglerar säljarens efterbeskattning. En sådan beskattning kan bli en obehaglig överraskning för denne. Om ogiltigheten inte har aktualiserats senast den 31/12 under beskattningsåret, skall köparen förmögenhetsbeskattas och förmögenhetsskatten återbetalas inte, om fastighetssköpet senare återgår p g a ogiltighet.

¹ Man kan för övrigt konstatera att det inte ens krävs, att fastighetens ägare skall beskattas, även om fastigheten inte gett någon avkastning, jfr prop 1927:103 s 29.

5.9 Sammanfattning

Enligt praxis realisationsvinstbeskattas i allmänhet inte ogiltiga fastighetsöverlåtelse. Om skattskyldiga försökt att kringgå realisationsvinstbeskattningen genom att ingå ett arrende- eller nyttjanderättsavtal, där arrendatorn eller nyttjanderättshavaren i praktiken ges en ägares ställning, har dock beskattning skett. En ogiltig fastighetsöverlåtelse kan bekräftas på oförändrade villkor, sedan i förekommande fall ogiltighetsgrunden undanröjts, och fånet blir därigenom giltigt. Överlåtelsen anses ändå ha skett i och med bekräftelsen i realisationsvinstskattehänseende, trots att det ursprungliga avtalet i allmänhet gäller retroaktivt mellan parterna. Skadestånd vid återgång p g a ogiltighet beskattas i allmänhet som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 mom KL. Avdrag medges emellertid oftast inte för utgivet skadestånd.

Den löpande avkastningen beskattas hos köparen fr o m köpekontraktets upprättande fram till dess ogiltigheten inträder, vilket kan ske redan i och med köpekontraktet, se t ex 4:1 JB. I andra fall inträder dock ogiltigheten vid en senare tidpunkt som kan variera mellan några månader och flera år, beroende på om köparen besvärar sig eller inte mot det beslut varigenom fånet förklarats ogiltigt. Tillfälligheter kan då emellanåt styra beskattningen. Enligt min mening är det därför olämpligt att anknyta skattskyldighetens upphörande till den tidpunkt då ogiltigheten inträder. Det är osäkert hur köparen och säljaren förmögenhetsbeskattas för tiden mellan köpekontraktets upprättande och ogiltighetens inträde.

Framställningen visar, att de lösningar som gäller i praxis inte är tillfredsställande och emellanåt leder till materiellt mindre tillfredsställande resultat. Jag har istället föreslagit, att man skall beskatta alla ogiltiga fastighetsköp så länge parterna agerar som om rättsförhållandet vore giltigt. Lösningen innebär, att köparen realisationsvinst- och förmögenhetsbeskattas i och med att köpekontrakt upprättats. Skatten på grund av realisationsvinstbeskattningen, men inte förmögenhetsskatten, kan återbetalas om ogiltigheten aktualiseras och köpet återgår. Har parterna försökt att utnyttja skattereglerna för att uppnå otillbörliga skattefördelar, finns det möjlighet att underlåta att betala tillbaka erlagd skatt.

Detta innebär en påtryckning på parterna att inte ingå ogiltiga avtal. Samtidigt påverkar den föreslagna lösningen parterna att antingen låta rättsförhållandet bli giltigt eller att låta det återgå. Framställningen visar, att lösningen är ändamålsenlig när fastighetsköp blivit ogiltigt p g a 1982 års inskränkningsslag, jordförvärvslagen, 4:1 och 4:7 jordabalken.

Vid den löpande inkomstbeskattningen föreslår jag, att köparen beskattas fr o m tillträdet t o m den tidpunkt, då ogiltigheten aktualiseras och avtalet återgår. Köparen får i allmänhet behålla uppburen avkastning fram till dess ogiltigheten aktualiseras. Det förefaller därför naturligt att beskatta honom under denna tid som fastighetens ägare. Samma regler gäller då vare sig fastighetsköpet är giltigt eller ogiltigt. Lösningen strider mot gällande rätt, där köparen beskattas som fastighetens ägare fr o m köpekontraktet till dess ogiltigheten har inträtt. Praxis kan dock emellanåt ge mindre tilltalande resultat som man undgår med den föreslagna lösningen.

Frågan är, om denna lösning med fördel även kan användas, när ett fastighetsköp har blivit ogiltigt p g a andra fastighetsrättsliga ogiltighetsregler. Make, vars fastighet är giftorättsgods, kan inte överlåta denna utan andra makens samtycke. Om maken säljer fastigheten utan sådan tillåtelse, är fånget ogiltigt enligt 6:4 GB, såvida andra maken klandrar fånget inom viss tid, se närmare därom i avsnitt 2.3.5. Under den tid giltigheten är svävande talar övervägande skäl för att köparen bör beskattas för de löpande inkomsterna fr o m tillträdet. Köparen bör vidare förmögenhetsbeskattas i och med att köpekontrakt upprättats, samtidigt som säljaren realisationsvinstbeskattas. Dessa lösningar blir enklast att tillämpa vare sig köpet återgår eller inte. Enligt min mening finns det ingenting som direkt talar för att man inte bör kunna använda de ovan föreslagna lösningarna mera generellt vid beskattningen av fast egendom. Sådana lösningar finns ju för övrigt i västtysk skatterätt, där de förefaller fungera väl. Beskattningsresultatet blir då detsamma vare sig överlåtelsen är giltig eller ogiltig, förutsatt att parterna agerar som om rättsförhållandet vore giltigt. Starka och svaga ogiltighetsgrunder blir behandlade på samma sätt i skattehänseende, vilket är en fördel. Reglerna bör gälla åtminstone så länge inte parterna är närstående. I sådana situationer beskattas inte ogiltiga rättshandlingar i väst-

tysk skatterätt. I nästa kapitel skall jag undersöka i vad mån det finns anledning att ha särskilda regler för närstående.

Sammanfattningsvis talar starka skäl för att man bör inkomst- och förmögenhetsbeskatta ogiltiga och giltiga fastighetsköp på samma sätt, så länge det ogiltiga avtalet inte har återgått. Om avtalet återgår, skall erlagd skatt p g a realisationsvinstbeskattningen kunna betalas tillbaka.

6 Familjerätt

6.1 Inledning

Inkomst- och förmögenhetsbeskattningen resp arvs- och gåvobeskattningen av rättshandlingar som är ogiltiga p g a familjerättsliga regler hänger på ett naturligt sätt samman. Arvs- och gåvobeskattningen skall därför behandlas utförligt, vilket är en fördel, eftersom inkomst- och förmögenhetsskattepraxis är mager, medan det finns ett antal principiellt intressanta mål beträffande arvs- och gåvobeskattningar av ogiltiga rättshandlingar.

Följande frågor skall specialstuderas.

Inom fastighetsrätten har jag föreslagit att ogiltiga rättsförhållanden skall beskattas som giltiga, så länge parterna agerar som om de vore ogiltiga. Här skall undersökas i vad mån det finns anledning att ha samma lösning inom familjerätten.

Företrädare för underåriga, förmyndare, god man och överförmyndare, kan i stor utsträckning ratihabera ogiltiga rättshandlingar som den underårige gjort. Rättshandlingen gäller då mellan parterna från det ursprungliga avtalets tillkomst. Bör beskattningen då ske som om avtalet vore giltigt från början, såsom jag tidigare föreslagit beträffande ogiltighet p g a fastighetsrättsliga ogiltighetsregler, eller inte?

Kapitlet inleds med ett avsnitt om arvsbeskattningen av ogiltiga testamenten. Vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen har föräldrabalkens ogiltighetsregler aktualiserats i samband med inkomstbeskattningen av ogiltiga handels- och kommanditbolagsbildningar och arrendeupplåtelser mellan närstående. De flesta målen rör bolagsbildningar mellan föräldrar och minderåriga barn. På övriga områden saknas i stort sett praxis. Största utrymmet ägnas därför åt sådana bolagsbildningar. Sedan behandlas inkomst- och förmögenhetsbeskattning av ogiltiga rätts-

handlingar mellan makar. Kapitlet avslutas med en sammanfattande diskussion.

6.2 Arvsbeskattningen av ogiltiga testamenten

6.2.1 Ärvdabalken

Ett testamente är ogiltigt, om testators själsverksamhet var nedsatt eller rubbad, eller om testamentet kommit till stånd under påverkan av tvång, missbruk av testators oförstånd, viljesvaghet eller beroende ställning, svek, eller p g a sådan villfarelse som varit bestämmande för hans vilja att göra testamentet, se 13:2 och 3 ÄB. Ett testamente som är ogiltigt enligt 13 kap ÄB kan bli giltigt, om det inte klandras i tid eller om det godkänns av samtliga arvingar.¹

Lagberedningen ansåg, att ogiltighetssanktionen i de olika reglerna i 13 kap ÄB kunde betecknas som angriplighet och inte som nullitet.² Samtidigt betonade lagberedningen, att 13 kap ÄB endast behandlade de angriplighetssituationer där det var påkallat att ha uttryckliga lagbestämmelser, se NJA II 1930 s 327 och 371. Lagberedningen diskuterade sedan de ogiltighetsgrunder som inte reglerades i 13 kap ÄB. Lagberedningen uttalade, att, om ett testamente var ogiltigt p g a sådana bristande förutsättningar som inte regleras i 13 kap ÄB, särskild talan var erforderlig för att göra ogiltigheten gällande, även om sådan talan inte behövde göras inom viss tid, se NJA II 1930 s 371. Lagberedningen diskuterade även ogiltighet som hade avseende på testamentstagarnas inbördes förhållanden. Ogiltigheten ansågs vara en form av angriplighet som inte behövde åberopas i den för testamentsklander stadgade ordningen, se NJA II 1930 s 373. Med nullitet avsåg beredningen "allenast en motsättning till angripligheten utan att försök göres att uppdraga någon bestämd gräns mellan dessa begrepp, och nulliteten skulle därvid närmast kunna omskrivas med uttrycket självverkande ogiltighet", se NJA II 1930 s 365.

¹ Se 14:5 ÄB och NJA II 1930 s 378. Klandertalan skall ha väckts senast sex månader från den tidpunkt, då arvingen fick del av testamentet. I annat fall förlorar han sin talerätt.

² Lagberedningen uttalade, att det är vanskligt att använda doktrinära och inte helt adekvata termer som angriplighet och nullitet. Samtidigt ansåg lagberedningen, att praktiska skäl talade för att man använde dessa uttryck, se NJA II 1930 s 364 f.

Lagberedningen uttalade, att ogiltighet av nullitets natur inte omfattades av klanderreglerna i 13 kap ÄB och utvecklade skillnaden mellan nullitet och angriplighet på följande sätt:

Den använda formuleringen kunde visserligen föranleda till antagande, att klander under alla förhållanden vore nödvändigt, oavsett ogiltighetsgrundens art, men det är ställt utom tvivel, att en sådan uppfattning av stadgandet icke är riktig. Klander behöver sålunda icke anställas för att få fastställt, att ett förordnande genom ställföreträdare icke kan göras gällande; i dylikt fall föreligger överhuvud icke någon rättshandling, som kan betraktas såsom testamente. Det är vidare tydligt, att klander icke är erforderligt, då testamentets innehåll står i strid med lag eller goda seder; ogiltighetsgrunden är här av sådant slag, att det icke kan åt den enskilde överlämnas att avgöra, huruvida den må öva inverkan å förordnandet. Eljest torde det emellertid krävas klander i alla de fall, då i testamente förekommer fel, som kan vara grund till dess ogiltighet. Sålunda måste testamente klandras vid brist i testationshabilitet, vilja eller form, och den jämkning i testamente, som erfordras för att arvinge må komma i åtnjutande av rätt till laglott, skall påkallas genom klander. Vad brist i formen angår, torde dock det särskilda angrepp, som består i testamentsklander, vara erforderligt, allenast om det förevarande förordnandet i trots av bristen förtjänar beteckningen testamente. Fråga, huruvida dessa yttranden finge tillerkännas verkan av testamente, har, ehuru dessa yttranden bevakats, delgivits och lämnats oklandrade, upptagits till prövning, därvid det förmenta förordnandet fränkänts verkan såsom innefattande samtalsvis fällda yttranden. (NJA II 1930 s 365 f. Jfr NJA II 1930 s 371.)

Lagberedningen uttalade fortsättningsvis, att nullitet även förelåg när testamentet inte var äkta, se NJA II 1930 s 366. Vidare betonades, att det kunde tänkas fall där ogiltigheten var av nullitets natur, men där testamente kunde bringas till verkställighet genom godkännande av arvingarna, förutsatt att testamentets innehåll inte var lagstridigt eller osedligt. Godkännandet innebar då i själva verket inte ett undanröjande av hinder för testamentets verkställande, utan istället ett tillskapande av en rätt som utan godkännandet inte skulle ha haft någon rättslig grund, se NJA II 1930 s 378 och jfr Walin [1973] s 348.

I praxis har man tagit ställning till vilka krav man skall ställa på ett förordnande, för att det överhuvudtaget skall anses utgöra ett testamente.

I NJA 1968 s 162 hade P den 6 sept 1965 upprättat ett testamente, där han förordnade, att sedan vissa legat hade utgått, återstoden skulle tillfalla Börstils församling. Påföljande dag upprättade han och undertecknade ett köpekontrakt, varigenom han sålde två lantbruksfastigheter till E och hans hustru för 40 000 kr. Makarnas ansökan om förvärvstillstånd avslogs.

I samband med inregistreringen av bouppteckningen bevakade makarna ett muntligt testamente som godkändes av Börstils församling och som innebar att makarna fått fastigheten genom testamente mot att de erlade 40 000 kr till dödsboet. Makarna ansökte om lagfart med stöd av det bevakade muntliga testamentet.

HD:s majoritet (tre ledamöter) uttalade:

Av utredningen framgår, att P d 6 sept 1965 underskrev ett efter hans anvisningar uppsatt skriftligt testamente av innehåll att — sedan vissa penninglegat utgått — återstående behållning skulle tillfalla Börstils församling, att påföljande dag, d 7 sept, upprättades och undertecknades ett köpekontrakt, enligt vilket han sålde ifrågakarande fastigheter till E och fru E för 40 000 kr, samt att P avled d 17 sept 1965.

Rörande de uttalanden av P d 7 sept 1965, vilka åberopas såsom muntligt testamente till stöd för lagfartsansökningen, har hos KM förebragts protokoll över vittnesförhör d 8 mars 1967 med 2 personer för dödsfalls skull. Av vittnesutsagorna framgår visserligen att P, som räknade med att han snart skulle avlida, uttryckt önskan att E skulle erhålla fastigheterna mot att han erlade 40 000 kr. Vad vittnena berättat om P:s yttranden kan emellertid, särskilt med hänsyn till att det skriftliga testamentet ej ändrades och att köpekontrakt upprättades, icke anses utvisa att P vid tillfället avsåg att göra ett förordnande om sin kvarlåtenskap.

På nu anförda skäl och då ansökningen avser lagfart på grund av förvärv genom testamente prövar KM lagligt fastställa HovR:ns beslut i vad HovR:n jämlikt 5 § lagfartsförordningen avslagit ansökningen.

Minoriteten (två ledamöter) ansåg, att det inte förelåg några hinder för att bevilja makarna E lagfart. De menade, att P:s muntliga uttalanden bevakats i laga ordning och godkänts av den enda arvingen. Orsaken till att fastighetsöverlåtelsen inte fått testamentets form var, att P var osäker på om han kunde göra så och han hade därför upprättat köpekontrakt för säkerhets skull. Testamentet borde kunna anses som giltigt, trots att det inte uppfyllde kraven för giltigt muntligt testamente i 10:3 ÄB, och makarna borde därför ha beviljats lagfart på grundval av testamentet.

I praxis godtas inte samtalsvis fällda yttranden som testamenten även om dessa yttranden är bevakade och godkända av arvingarna, se Lihné SvJT 1967 s 485, Beckman-Höglund [1977] s 231

och Walin [1973] s 344. Däremot skulle möjligen muntligen fällda yttranden som klart uttrycker testators sista vilja kunna accepteras som testamente, även om det inte är fråga om ett nödfallstestamente av den typ som regleras i 10:3 ÄB. Minoriteten i NJA 1968 s 162 uttryckte en sådan uppfattning. Majoritetens domskäl i samma mål utesluter inte en sådan tolkning, eftersom majoriteten endast uttalade att testators samtalsvis fällda yttranden inte utgjorde hans sista vilja.

Sammanfattningsvis kan följande slutsatser dras. Lagberedningen kritiserade distinktionen mellan angriplighet och nullitet, men använde den i lagstiftningsarbetet. De ogiltighetsgrunder som numera återfinns i 13 kap ÄB ansågs vara av angriplighets natur och testamentet måste därför klandras inom viss tid. I annat fall blir testamentet giltigt. Andra närliggande ogiltighetsgrunder, såsom andra bristande förutsättningar för testamentsförordnanden än de som regleras i 13:3 ÄB, måste enligt förarbetena åberopas av någon taleberättigad, även om talan inte behöver föras inom viss tid. Det uttalades vidare, att det finns ogiltighetsgrunder av nullitets natur som inte behövde åberopas av part såsom att det inte förelåg något testamente överhuvudtaget. I praxis har samtalsvis fällda yttranden om att vissa personer skulle få viss egendom, inte ansetts utgöra testamente. Denna praxis har stöd i förarbetena.

6.2.2 Arvsskattepraxis

Beträffande ogiltiga testamenten har enbart frågan, om vilka krav man skall ställa på ett testamente för att det skall kunna ligga till grund för arvsbeskattningen, bedömts i arvsskattepraxis.

Vid det schematiska skiftet skall den avlidnes testamente läggas till grund för beskattningen, även om testamentet ännu inte har vunnit laga kraft eller ens bevakats när bouppteckningen inregistreras, se Bratt, Fogelklou och Norrdell [1979] s 65.

I praxis har olika typer av ogiltiga testamenten bedömts.

I NJA 1978 s 30 hade en person skrivit ut en handling åt E, där E gjort vissa förordnanden. Men när E dog, var handlingen inte undertecknad.

HD uttalade: De förordnanden om olika legat som TR:n beaktat vid skattläggningen har upptecknats i den såsom testamente betecknade, i skatteärendet åberopade handlingen. Den i HovR:n förebragta ut-

redningen visar, att E avsett att ge handlingen formen av testamente och att den genomgåts med honom. E, som var 84 år, avled ungefär fyra månader efter det att handlingen förelåg färdig, och utredningen måste anses ge vid handen att det var till följd av E:s svaga och under denna tid försämrade hälsa som handlingen inte blev undertecknad. Det kan inte antagas att E före sin död ändrade sin förut nämnda avsikt. Tvekan kan inte heller råda om att de förordnanden som E önskade göra givits en riktig utformning. Vid nu angivna förhållanden och med beaktande också av vad som blivit upplyst om E:s anknytning till de i handlingen upptagna testamentstagarna måste det hållas för visst att de i handlingen upptecknade förordnandena utgör E:s yttersta vilja. Det är sålunda inte fråga allenast om önskemål riktade till de efterlevande eller liknande.

E:s arvingar har godkänt handlingen som hans testamente, och åtminstone de belopp som enligt handlingen skulle tillfalla andra än E:s släktingar har utbetalats av boutredningsmannen.

På grund av det anförda bör förordnandena i den såsom testamente betecknade handlingen anses vara att i arvsskattehänseende jämställa med testamente.¹

Av rättsfallet framgår klart, att skriftliga handlingar som inte är undertecknade eller behäftade med andra formfel, men som klart uttrycker den avlidnes sista vilja, skall läggas till grund för beskattningen.

I flera mål har HD bedömt i vad mån muntliga uttalanden som inte utgör nödfallstestamenten i 10:3 ÄB:s mening kan ligga till grund för arvsbeskattningen.

I praxis före år 1962 har av den avlidne samtalsvis fällda yttranden inte ansetts innefatta förordnande om hans kvarlåtenskap i arvsskattehänseende, även om testamentet bevakats och godkänts av arvingarna, se NJA 1939 s 669, NJA 1949 s 762, Beckman-Höglund [1977] s 231 och Lihné SvJT 1967 s 485.

I NJA 1962 s 454 hade H P på förfrågan från en person vid flera tillfällen uttalat, att kvarlåtenskapen skulle tillfalla makens syskon. Uttalandena var bevakade och sedermera godkända av Kungl Maj:t för arvsfondens räkning såsom enda arvinge.

HD uttalade bl a följande: Genom beslut d 17 okt 1958 har KM med stöd av 5 kap 2 § arvslagen för allmänna arvsfondens räkning såsom testamentariskt förordnande av H P godkänt i vittnesförhållande

¹ Se även t ex NJA 1947 s 425. Jfr NJA 1937 s 103 och s 594.

återgivna uttalanden, enligt vilka hennes kvarlåtenskap skulle tillfalla E P:s syskon. Under sådana förhållanden måste uttalandena, även om de rätteligen icke varit att betrakta som testamente, i arvsskattehänseende jämföras med ett testamente.¹

Om P:s uttalanden inte hade betraktats som testamente i arvsskattehänseende, hade kvarlåtenskapen blivit obeskattad eftersom allmänna arvsfonden är skattebefriad. Arvsfonden hade emellertid avstått ifrån sin arvsrätt till förmån för den avlidnes mans syskon. Dessa hade då erhållit egendomen utan att behöva betala någon skatt alls, jfr även revisionssekreterarens yttrande i målet. Syskonen hade därigenom fått en lägre skatt än, om de hade fått samma egendom genom ett giltigt testamente. En sådan lösning framstår som materiellt stötande och irrationell. HD:s lösning är därför materiellt riktig.

Muntliga uttalanden måste dock klart framstå som den avlidnes sista vilja, för att de skall kunna accepteras som testamente i arvsskatteavseende. Det kan därför diskuteras, om inte den avlidnes "testamente" var mer samtalsvis fällda yttranden som inte borde godkännas som testamente vid arvsbeskattningen. Utgången var dock troligen beroende av att, om uttalandena inte betraktades som ett testamente i arvsskattehänseende, domslutet skulle ha blivit mindre tillfredsställande. Målet måste därför antagligen ses som ett undantag ifrån regeln, att muntliga uttalanden inte accepteras som testamenten vid arvsbeskattningen, jfr Lindberg SvJT 1965 s 401 i not 1.

Lagstiftaren har numera kodifierat HD:s avgörande i NJA 1962 s 454 genom att införa en bestämmelse i 1 § 2 st AGL med följande lydelse:

För egendom, som förvärfvas genom att arv avstås enligt 5 § lagen d 8 juni 1928 (Nr 281) om allmänna arvsfonden, utgår arvsskatt till staten som om förvärvet skett genom testamente efter den avlidne.

¹ Lihné påpekar, att Kungl Maj:t vid denna tidpunkt endast hade rätt att godkänna klanderbara testamenten. Om däremot ogiltigheten inte kunde läkas, fanns det inte någon möjlighet till avstående på det sätt som skedde i målet, se Lihné SvJT 1967 s 485. Det är därför möjligt, att Kungl Maj:t inte följt dessa regler när testamentet godkändes för allmänna arvsfondens räkning. I målet ansåg för övrigt revisionssekreteraren och en ledamot, att de muntliga uttalandena inte uppfyllde kraven på ett testamente i arvsskattehänseende. Lihné är av samma uppfattning, se SvJT 1967 s 487.

Frågan om muntliga uttalandens giltighet som testamenten i arvs-skatteavseende har varit uppe till bedömning även i ett senare mål.

I NJA 1973 s 446 hade N gjort vissa muntliga uttalanden inför sin maka. Dessa nedtecknades efter dödsfallet och godkändes av N:s arvingar såsom dennes testamente.

Hovrätten uttalade bl a följande: Enligt 11 § 1 mom 1 st arvs- och gåvoskatteförordningen skall såsom arvinges och testamentstagares lott anses vad enligt lag och testamente å honom belöper av behållningen i dödsboet. Vad makarna enligt fru N:s uppgift överenskommit beträffande sin egendom vid den först avlidnes frånfälle är icke att betrakta som testamentariskt förordnande och kan ej heller i arvsskattehänseende jämföras med ett sådant.

HD fastställde Hovrättens beslut.

Det är endast i NJA 1962 s 454 som ett "muntligt testamente" godtagits som testamente i arvsskattehänseende. Utgången beror förmodligen på de speciella omständigheterna i målet. Antagligen gäller därför fortfarande, att av den avlidne samtalsvis fällda yttranden, som inte innefattar förordnande om kvarlåtenskapen, inte kan anses som ett testamente i arvsskattehänseende, jfr Beckman-Höglund [1977] s 231 och Lihnén SvJT 1967 s 485.

Om ett testamente som legat till grund för beskattningen blir förklarat ogiltigt genom en lagakraftvunnen dom, kan den skattskyldige återfå för mycket erlagd skatt eller bli efterbeskattad för den skatt han borde erlägga utöver tidigare betald skatt, se 32 § b och 59 § b AGL. Men dessa anspråk är underkastade reglerna om tioårig preskription räknat från dödsfallet, se SOU 1939:18 s 166, Bratt, Fogelklou och Norrdell [1979] s 267 f och s 393, och Englund [1982] s 141. Utebliven bevakning av ett testamente är inte någon grund som berättigar till efterhandskorrigering, se Englund [1982] s 142. Lagstiftaren har utgått ifrån att det schematiska skiftet oftast skall ge ett fördelaktigare resultat för arvingarna eller testamentstagarna än det verkliga skiftet. Det finns därför inte några skäl att riva upp ett tidigare skattebeslut, om testamentet blir ogiltigt, annat än i de fåtal situationer där den faktiska fördelningen av arvet skiljer sig så mycket från den schematiska, att en efterhandskorrigering måste anses motiverad, se Englund [1982] s 142. En sådan situation är, att testamentet förklaras ogiltigt genom dom.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att ogiltiga testamenten som kan bli giltiga genom att de inte klandras anses som testamenten vid arvsbeskattningen. I praxis har ett ej undertecknat skriftligt testamente som inte utgjort nödfallstestamente enligt 10:3 ÄB legat till grund för arvsbeskattningen. Även om rättsläget är osäkert, är det möjligt att muntliga uttalanden som klart ger uttryck för den avlidnes yttersta vilja kan anses jämställda med testamente i arvsskattehänseende. Om testamentet sedermera blir förklarat ogiltigt genom en lagakraftvunnen dom, kan återvinning resp efterbeskattning äga rum inom en tioårsperiod efter dödsfallet. Även om återvinnings- och efterbeskattningsmöjligheterna inte omfattar alla situationer, där ett testamente blir ogiltigt, förefaller reglerna kunna leda till materiell rättvisa i de flesta situationer där ogiltigheten kan aktualiseras.

6.3 Föräldrar och barn

6.3.1 Inledning

Det finns en mängd avgöranden i praxis, där föräldrar och underåriga barn bildat kommanditbolag för att på så sätt splittra upp den rörelsedrivande föräldrarnas inkomster på flera händer inom familjen. Därigenom uppnår de en lägre total inkomstskattebelastning för familjen som helhet genom att de mildrar progressionen (framför allt) vid den statliga inkomstbeskattningen. Sambeskattnings sker av föräldrars och underåriga barns förmögenhet, så där uppnår familjen inte några omedelbara skattefördelar genom en förmögenhetsöverföring till barnen. Däremot kan man ibland uppnå vissa fördelar såväl vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen genom att barnen kan få sin totala skatt (inkl förmögenhetsskatten) nedsatt med stöd av lagen om begränsning av skatt i vissa fall (1970:172). Den sistnämnda frågan behandlas inte i fortsättningen, utan framställningen är inriktad på att behandla inkomstbeskattningen. I praxis förekommer även i begränsad omfattning, att handelsbolagsformen används i samma syfte.¹

¹ Jag skiljer här och i fortsättningen något oegentligt, ur terminologisk synpunkt, mellan handelsbolag och kommanditbolag. Det beror på att jag framför allt diskuterar kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och barn i den fortsatta framställningen.

I praxis har handels- och kommanditbolagsbildningar i vissa fall ansetts civilrättsligt ogiltiga. Bolagsbildningarna kan bli ogiltiga, dels på grund av att reglerna i handelsbolagslagen om hur bolagsbildningen skall gå till inte är uppfyllda, dels på grund av att föräldrabalkens föreskrifter för hur underåriga barn kan medverka i handels- och kommanditbolagsbildningar har åsidosatts. Eftersom jag skall studera de associationsrättsliga ogiltighetsreglerna i nästa kapitel, inriktas framställningen framför allt på att behandla de föräldrarättsliga ogiltighetsreglerna. Det är dock nödvändigt att även i viss mån beröra handelsbolagslagens ogiltighetsregler, eftersom de bolagsrättsliga och föräldrarättsliga ogiltighetsreglerna har samband med varandra och båda förekommer och återopas i de mål som behandlas här.

I fortsättningen behandlas först de föräldrarättsliga ogiltighetsreglerna i föräldrabalken utförligt. Därefter presenteras de intressanta lösningar som HD kommit fram till vid gåvobeskattningen. Mot denna bakgrund behandlas sedan inkomstbeskattningen av ogiltiga transaktioner mellan föräldrar och underåriga barn. Praxis kring ogiltiga handels- och kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och barn ger en provkarta på de föräldrarättsliga problem, som förekommer i samband med ogiltiga transaktioner. Jag har därför valt att behandla detta område utförligt och samtidigt behandla arrendeupplåtelser mellan föräldrar och barn, där problematiken är likartad, mer summariskt.

6.3.2 Föräldrabalken

Enligt 9:1 FB äger den som är under 18 år (underårig) inte råda över sin egendom och inte själv åta sig förbindelser ”i vidare mån än vad som följer av vad som skall gälla på grund av lag eller villkor vid förvärv genom gåva eller testamente”. Denna regel berör dock inte den underåriges förmåga att på egen hand förvärva rättigheter. Det beror på att regelns syfte är att skydda den underåriga mot följderna av ekonomiskt ofördelaktiga rättshandlingar, se Walin [1979] s 231. Det finns dock inget hinder för honom att medverka i för honom fördelaktiga rättshandlingar i och för sig, men då måste varje ekonomisk risk framstå som praktiskt taget obefintlig vid avtalets ingående. Den underåriga är följaktligen inte behörig att sluta avtal om förvärv av egendom

mot vederlag, även om dettas värde är obetydligt i jämförelse med vad som förvärras. En sådan transaktion anses kunna leda till skada för den underårige, om han förslösar egendomen eller ådrar sig skadeståndsskyldighet p g a kontraktsbrott, se Walin [1979] s 231. Av allmänna rättsgrundsatser anses följa att en underårig kan mottaga gåva av fast eller lös egendom, om han besitter de psykiska egenskaper som behövs för att förstå innebörden av rättshandlingen, se Walin [1979] s 231 f.

Den underårige kan företa vissa rättshandlingar som strider mot 9:1 FB, om förmyndaren samtycker. Även avtal utan erforderligt samtycke från förmyndaren kan bli gällande. Detta regleras i 9:6 FB som har följande lydelse:

Har underårig utan erforderligt samtycke ingått avtal, äge den, med vilken avtalet slöts, frånträda avtalet, så länge det ej blivit godkänt eller behörigen fullgjort. Visste han att avtalet slöts med underårig, må han dock ej, med mindre han hade anledning antaga att den underårige ägde behörighet att sluta avtalet, frånträda detta under den tid som vid dess ingående må hava blivit bestämd för godkännande eller eljest skäligen kunde beräknas åtgå därför. Ej må den hos vilken underårig tagit tjänst eller annat arbete, frånträda avtalet härom, så länge detta fullgöres av den underårige.

Meddelande, varigenom avtalet frånträdes, må ske jämväl till den underårige själv.

Om en underårig ingått avtal utan förmyndarens samtycke, gäller som huvudregel att avtalet kan bli giltigt om det godkänns (rati-haberas) av förmyndaren eller om det blir behörigen fullgjort. Medkontrahentens rätt att frånträda avtalet upphör, när avtalet blivit godkänt eller fullgjort, se NJA II 1924 s 339 och s 315 f och jfr Walin [1979] s 243. Ett godkännande blir gällande endast under förutsättning, att den underårige var i stånd att förstå rättshandlingens innebörd. Ett avtal med ett litet barn som rör en invecklad affär kan därför inte bli giltigt genom ett godkännande från förmyndarens sida, se NJA II 1924 s 341 f. Det ankommer i allmänhet på förmyndaren ensam att godkänna avtalet, men i vissa situationer krävs överförmyndarens samtycke. Är frågan om avtalets giltighet alltså svävande när den underårige blir myndig, kan avtalet endast godkännas av honom själv, se NJA II 1924 s 316 och s 341 och Walin [1979] s 242. Har avsevärd tid förflutit sedan avtalet slöts, kan det enligt lagberedningen emel-

lertid inträffa att frågan om avtalets godkännande måste anses ha förfallit, se NJA II 1924 s 341.

Lagberedningen betonade, att avtalets giltighet är svävande tills det blivit godkänt eller uppfyllt.¹ När avtalet godkänns eller fullgörs, anses avtalet gällande från dess ingående. Ett godkännande, liksom ett behörigt fullgörande, får på så sätt en viss tillbakaverkande effekt som inte anses påverka den rätt tredje man eventuellt förvärvat under mellantiden t ex genom utmätning eller avtal med förmyndaren, se NJA II 1924 s 341 f, Walin [1979] s 242 och jfr RSvJT 1926 rf s 33 samt jfr avsnitt 5.3.4.

Vid handels- och kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och underåriga barn är 13:2 FB av stor betydelse. Regeln har följande lydelse:

Uppstår fråga om rättshandling mellan myndlingen och förmyndaren eller hans make eller någon som han företräder, äge förmyndaren ej den rätt att företräda myndlingen, varom i 1 § sägs. Hava syskon gemensam förmyndare, äge denne dock företräda myndlingarna vid arvskifte dem emellan, så framt de ej hava inbördes stridande intressen.

Har förmyndaren slutit avtal, vartill han, enligt vad i första stycket sägs, saknat behörighet, skall angående skyldigheten att återbära vad jämlikt avtalet må vara uppburet, eller att utgiva ersättning därför, vad i 9 kap 7 § första stycket är stadgat äga motsvarande tillämpning.

Av regeln framgår att förmyndaren inte kan företräda barnen såsom förmyndare vid slutande av handels- och kommanditbolagsavtal, där förmyndaren eller dennes maka deltar. Det är då nödvändigt att en god man förordnas som företräder barnens intressen, se 18:2 FB. Lagberedningen uttalade bl a följande om 13:2 FB:

Huruvida i allmänhet hos oss får anses gälla den i tysk rätt antagna grundsatsen, att ingen må i annans namn sluta en rättshandling med sig själv eller med någon, som han själv jämväl företräder, må här lämnas oavgjort. För den i förslaget upptagna regeln, enligt vilken förmyndaren vid rättshandling mellan myndlingen och förmyndaren

¹ Se NJA II 1924 s 339. Lagberedningen påpekade, att regeln stod i överensstämmelse med BGB:s bestämmelser: "Enligt den tyska civillagen, . . . , är avtal som omyndig slutit utan vederbörligt samtycke, icke ovillkorligen bindande för någondera parten, men icke heller utan vidare ogiltigt. Frågan om avtalets laga verkan är med andra ord svävande; avtalet förfaller ej av sig självt utan kan utveckla sig till full rättslig giltighet." (NJA II 1924 s 336.)

eller någon, som han företräder, ej må företräda myndlingen, behöver stöd icke sökas i giltigheten av någon allmän rättsgrundsats av ovan angivna innehåll. Det är tillräckligt att hänvisa till den omyndiges behov av särskilt skydd, som förmyndaren i detta fall icke kan anses med erforderlig säkerhet bereda honom. Överskrider förmyndaren sin behörighet i nu angivna hänseende, blir rättshandlingen ogiltig, där den ej godkännes av behörig ställföreträdare eller av den omyndige själv, sedan han blivit myndig. (NJA II 1924 s 355 f. Jfr Walin [1979] s 289.)

Enligt lagberedningens uttalande kan ett ogiltigt avtal bli giltigt, antingen genom att den underårige godkänner avtalet sedan han blivit myndig, eller genom ratihabering av behörig ställföreträdare. Därmed avsågs att en god man sedermera godkänner avtalet. Av uttalandet framgår inte uttryckligen, om avtalet blir giltigt fr o m godkännandet eller från den tidpunkt då det ursprungligen slöts. Lagberedningen uttryckte sig dock på samma sätt som beträffande behöriga godkännanden av sådana förfaranden som regleras i 9:6 och 15:13 FB. Reglerna i 9:6 FB är för övrigt även tillämpliga på godmansförordnande, se 18:8 FB och NJA II 1924 s 494. Det bör observeras, att det endast krävs att ena parten, dvs den underårige eller hans ställföreträdare, godkänner avtalet. Om godkännandet hade inneburit, att ett nytt avtal hade ingåtts, hade det varit naturligt att kräva att även motparten hade godkänt avtalet, jfr Karlgren [1965] s 109. Detta pekar på att det ursprungliga avtalet blir giltigt genom det efterföljande godkännandet. Det anförda talar för att avtalet skulle bli giltigt från början, om det godkänns av den underårige sedan han blivit myndig, eller av behörig ställföreträdare för honom.

I och med att 9:6 FB även är tillämplig på godmansförordnanden, talar detta för att lagberedningens uttalande, om att avtalet måste anses förfallet om avsevärd tid förflutit sedan det ogiltiga avtalet ingicks utan att detsamma godkänts av god man eller av den underårige sedan han blivit myndig, även skulle gälla vid tillämpningen av 13:2 FB.¹

Den underåriges möjligheter att driva handel eller näring i handels- eller kommanditbolag regleras i 15:13 FB som lyder:

Ej må förmyndaren låta den omyndige driva näring, med mindre denne fyllt sexton år.

¹ Ett liknande uttalande finns för övrigt i förarbetena till 15:17 FB, se nedan.

Utan överförmyndarens samtycke må ej förmyndaren låta den omyndige idka handel eller annan näring, som efter vad därom är stadgat ej må drivas utan tillstånd av offentlig myndighet eller särskild anmälan, ej heller själv å den omyndiges vägnar driva sådan näring. Ej må ansökan om överförmyndarens samtycke av honom bifallas, med mindre den omyndige äger nödiga medel för rörelsens drivande.

Av förmyndaren till den omyndige givet tillstånd att driva näring må han återkalla om det må anses erforderligt med hänsyn till den omyndiges uppfostran eller välfärd; tage dock, där den omyndige fyllt aderton år, överförmyndarens samtycke. Överförmyndaren må ock återkalla sitt samtycke till idkande av näring som avses i andra stycket, om skäl äro därtill. Tillfälle att avgiva yttrande skall, innan överförmyndaren lämnar förmyndaren medgivande till återkallelse, beredas den omyndige samt, innan eljest beslut av överförmyndaren meddelas om återkallelse, förmyndaren så ock den omyndige, om han driver rörelsen.

Det framgår av förarbetena, att regeln även är tillämplig när den underårige driver näring i bolagsform med annan, se NJA II 1924 s 429 och se även Lindencrona SvJT 1979 s 188. Om den underårige inte fyllt 16 år, får varken förmyndaren eller överförmyndaren låta honom driva näring, se Lindencrona SvJT 1979 s 194.¹ Detta gäller även om den underårige slutit avtal om att ingå som kommanditbolagsdelägare, se Lindencrona SvJT 1979 s 188, jfrt med s 194 och Nial [1983] s 81 f. Istället kan situationen lösas på så sätt att förmyndaren driver rörelsen på den omyndiges vägnar. I sådant fall kan överförmyndaren ge tillstånd under samma förutsättningar som gäller, när det är fråga om en underårige över 16 år som med förmyndarens tillstånd vill driva näring, se Lindencrona SvJT 1979 s 195, Nial [1983] s 82 och RH 1981:67.

Om den underårige är över 16 år, kan förmyndaren ge tillstånd om det undantagsvis är sådan verksamhet som inte kräver tillstånd. Handelsbolag eller kommanditbolag driver dock oftast handel eller annan näring och därför krävs överförmyndarens tillstånd enligt 15:13 FB, se närmare om detta i Lindencrona SvJT 1979 s 189 ff. En sådan ansökan skall enligt lagtexten inte bifallas med mindre den underårige äger nödiga medel för rörelsens bedrivande. Lindencrona betonar, att detta förhållande är det enda som överförmyndaren i allmänhet har någon möjlighet

¹ Se närmare om vad som menas med att driva näring i Lindencrona SvJT 1979 s 188 ff.

att bilda sig en säker uppfattning om, se Lindencrona SvJT 1979 s 193. Innebörden av överförmyndarens tillstånd är att den underårige som delägare i handelsbolag, men givetvis inte som passiv kommanditbolagsdelägare, svarar för bolagets gäld med all sin egendom och då även med den förmögenhet som inte ingår i rörelsen. Detta påverkar överförmyndarens tillståndsgivning i restriktiv riktning, när det gäller de underårigas möjligheter att ingå som delägare i handelsbolag, se Lindencrona [1974] s 100 och Lindencrona SvJT 1979 s 193.

Har förmyndaren ingått avtal utan överförmyndarens nödvändiga samtycke, kan dock avtalet godkännas i efterhand med stöd av 15:17 FB. I förarbetena till denna regel uttalades följande om sådana godkännanden:

Såsom i fråga om förmyndarens godkännande av omyndigs avtal angivits bör ock överförmyndarens eller rättens godkännande av ett utan vederbörligt samtycke av förmyndaren slutet avtal anses äga tillbakaverkande kraft, i den mån hinder ej möter på grund av rätt, som tredje man under mellantiden förvärvat. Har avsevärd tid förflutit, sedan avtalet slöts, utan att godkännande skett eller förklaring om avtalets frånträdande givits från endera kontrahenten, får avtalet anses förfallet. (NJA II 1924 s 447. Jfr Walin [1979] s 352.)

Walin påpekar, att, om frågan om avtalets giltighet är svävande p g a bestämmelsen i 15:13 FB när den underårige blir myndig, ett godkännande endast kan ges av denne, se Walin [1979] s 352.

Man kan konstatera att avtalet kan bli giltigt från avtalets ingående, om antingen överförmyndarens samtycke inhämtats i efterhand eller om den underårige godkänner avtalet sedan han blivit myndig. Detta är dock inte möjligt, om avsevärd tid förflutit sedan avtalet ursprungligen ingicks, se NJA II 1924 s 447.

Om bolagsavtalet är ogiltigt beträffande en delägare, ett underårigt barn, är frågan i vad mån hela bolagsavtalet därigenom blir ogiltigt. Nial anser, att man i allmänhet måste räkna med att hela bolagsavtalet blir ogiltigt. Undantagsvis kan emellertid bolagsavtalet fortsätta att vara giltigt mellan övriga delägare:

Detta kan vara fallet, om det av avtalet eller omständigheterna framgår, att den ifrågavarande bolagsmannens deltagande i bolaget inte för övrigt tett sig som någon väsentlig förutsättning för bolaget (något som särskilt kan tänkas vara fallet med avseende på kommanditlottägare). En antydning om att viss bolagsmans deltagande i bolaget inte

ansetts väsentlig kan ligga däri, att i bolagsavtalet ingår bestämmelser om att den ifrågavarande bolagsmannens död eller utträde ur bolaget inte skall medföra bolagets upplösning, jämför 2 kap 26 och 29 §§ BL. (Nial [1983] s 89.)

Föräldrar och underåriga barn bildar i allmänhet kommanditbolag och inte handelsbolag. Normalt är underåriga barns medverkan som kommanditbolagsman inte någon väsentlig förutsättning för bolagets tillkomst. Det kan då ofta vara naturligt att anse att bolagsbildningen är giltig beträffande övriga delägare. Men det är svårt att tänka sig, att ett bolagsavtal är giltigt, där samtliga delägares medverkan, med undantag av en förälders, är ogiltig, jfr RÅ 1969 fi not 1697.

Framställningen visar, att avtal som ingåtts i strid mot 13:2 och 15:13 FB ofta är latent giltiga i den meningen, att de kan bli giltiga från avtalets ingående mellan parterna, om de godkänns i efterhand av behörig ställföreträdare eller av den underårige själv sedan han blivit myndig. Detta kan medföra problem. Det är inte möjligt att säga, om ett avtal blir gällande eller ej under en längre tid, eftersom giltighetsfrågan kan vara svävande. Det beror på att reglerna har två mot varandra skenbart stridande syften, nämligen dels att skydda den underårige mot riskabel affärsverksamhet eller mot förmyndarens spekulation med den omyndiges tillgångar, dels att ge den underåriges företrädare och, efter inträdd myndighetsdag, den underårige möjlighet att kunna njuta avkastningen från början av ogiltiga rättshandlingar som är fördelaktiga för den underårige, se NJA II 1924 s 339 och Adlercreutz [1982] s 185. Så länge tredje mans rätt berörs, får inte avtalet några retroaktiva effekter. Avtalet förfaller i vart fall, om avsevärd tid förflutit sedan det ogiltiga avtalet ingicks. Vad som menas med avsevärd tid berörs inte i förarbetena, men det borde rent språkligt innebära åtminstone ett flertal år, jfr NJA 1980 s 326 behandlat i avsnitt 6.3.4.2.

6.3.3 Återgång p g a ogiltighet

Om ett handels- eller kommanditbolagsavtal återgår p g a ogiltighet är 9:7 FB tillämplig, se 15:18 FB. 9:7 FB har följande lydelse:

Varder avtal, som underårig ingått utan erforderligt samtycke, ej gällande, bäre envar åter vad han mottagit eller utgivet, om det ej kan

ske, ersättning för dess värde. Dock vare den underårige, där ej i andra stycket annorlunda stadgas, icke pliktig att utgiva sådan ersättning i vidare mån än vad han mottagit använts till skäligt underhåll eller eljest finnes hava för honom medfört nytta.

Har den underårige vid avtals ingående genom falska uppgifter om sin behörighet vilselett den, med vilken avtalet slöts, vare han, om avtalet ej blir gällande, pliktig att i den omfattning som prövas skälig utgiva ersättning för den förlust som föranletts av avtalet. Var förfarandet straffbart, skall ersättning gäldas efter vad i allmänhet gäller om skadestånd på grund av brott.

Var och en av parterna skall återbära vad han mottagit eller, om detta inte kan ske, ersättning för dess värde. Den underårige är emellertid skyldig att utge ersättning endast i den utsträckning det han konsumerat har använts till skäligt underhåll eller på annat sätt medfört nytta för honom.¹

I förarbetena diskuteras inte närmare vad som gäller betr skuldighet att redovisa avkastning resp betr rätt till ersättning för nedlagda kostnader, utan dessa frågor skulle istället lösas "enligt allmänna rättsgrundsatser", se NJA II 1924 s 347. Dessa rättsgrundsatser har behandlats tidigare i avsnitt 5.4. Lagberedningen ansåg, att även de problem som uppkommer om egendomen överlätits av någondera av parterna till tredje man fick lösas enligt allmänna rättsgrundsatser. Dessa ansågs i huvudsak innebära följande:

¹ Enligt 9:7 2 st FB gäller delvis andra regler, om den underårige vilselett motkontrahenten om sin behörighet att sluta avtal. Om förfarandet inte är straffbart, t ex genom att den underårige inte fyllt femton år, skall den underårige utge skadestånd i skälig omfattning. Skadestånd vid brottsligt förfarande utgår enligt 2:2 skadeståndslagen och innebär att skadan ersätts i den mån det är skäligt med hänsyn till "hans ålder och utveckling, handlingens beskaffenhet, föreliggande ansvarsförsäkring och andra ekonomiska förhållanden samt övriga omständigheter," se Walin [1979] s 248.

Skadestånd till den underåriges motpart kunde högst utgå med en ersättning motsvarande negativa kontraktsintresset. Men lagberedningen förordade, att begreppet negativt kontraktsintresse inte skulle uppfattas snävt: "Kan den omyndiges medkontrahent styrka, att han till följd av det dem emellan slutna avtalet gått miste om en annan affär, bör han, om den omyndiges förfarande är straffbart, njuta full ersättning för förlusten. I detta fall kan tydligen det negativa kontraktsintresset komma att uppgå till lika högt belopp som det positiva". (NJA II 1924 s 349.)

Denna uppfattning stämmer för övrigt överens med den som redovisats beträffande praxis rörande icke fullföljda fastighetsköp, se avsnitt 5.4.3.

Har medkontrahenten överlåtit egendom, som han förvärvat av den omyndige, till tredje man, torde angående den omyndiges rätt emot denne de regler bliva att tillämpa, som i allmänhet gälla, då någon förfogat över egendom, som ej tillhörde honom. Ifråga om lös sak innebär detta, att den omyndige, om förutsättningarna för förvärv på grund av god tro äro för handen, äger återbekomma godset allenast mot erläggande av lösen. God tro får här anses föreligga, om tredje mannen varken insåg eller bort inse, att det första fånget var ogiltigt på grund av omyndighet. En av den omyndige utställd förbindelse får däremot, den må vara av löpande beskaffenhet eller ej, icke större verkan, därför att den kommer i händerna på en tredje man, som är i god tro.

Är det åter den omyndige, som överlåtit vad han mottagit till tredje man, torde frågan om dennes skyldighet att utgiva egendomen böra besvaras olika, allteftersom den senare rättshandlingen var, i och för sig sedd, giltig, eller även den var ingången utan erforderligt samtycke och på den grund icke gällande. Under sistnämnda förutsättning torde vad som sagts med avseende å det nyss förut berörda fallet äga motsvarande tillämpning. Var åter även den senare föryttringen ogiltig på grund av omyndighet, torde medkontrahenten i det första avtalet äga rätt att utan lösen utbekomma egendomen av tredje man, även om denne handlat i god tro.

Tydligt är, att den rätt att utbekomma egendom, som stadgas i denna paragraf, kan göras gällande mot andra partens konkursbo och emot hans arvingar. (NJA II 1924 s 350 f.)

Om den underårige eller hans motpart överlåtit lös egendom till godtroende tredje man, anses denne i allmänhet ha gjort ett extinktivt godtrosvärförvärv. Den underåriges motpart är skyldig att ersätta den underårige för tillgångens värde. Om den underårige överlåtit egendomen är denne endast skyldig att utge ersättning för vad som medfört nytta för honom, förutsatt att han inte vilselett sin motpart.

Nial påpekar, att de allmänna reglerna om återgång av handelsbolagsavtal kan medföra vanskligheter och leda till obilliga resultat, om bolagets verksamhet redan varit igång någon tid. Penninginsatserna kanske inte längre finns kvar utan har förvandlats till andra värden. Anläggningar och lager har köpts in och förändrats, bolagsmän kan ha gjort insatser och utlägg. Vinster och förluster kan ha uppkommit, en hel rörelse kan vara uppbyggd och goodwillvärde vara skapat. En naturligare lösning vore att försätta bolaget i likvidation. Enligt svensk rätt kan bolagsmannen välja mellan att försätta bolaget i likvidation eller

att åberopa ogiltigheten.¹ Om bolaget likvideras, sätts skyddsreglerna i 9:7 FB ur spel, vilket kan vara en nackdel för den underårige. Å andra sidan förefaller det vara smidigare och mer rättvist att likvidera bolaget, om det varit igång en längre tid.

6.3.4 Gåvobeskattningen av ogiltiga gåvor från föräldrar till barn

6.3.4.1 Gåvobeskattningen av ogiltiga gåvor

Enligt 36 § 1 st AGL inträder skattskyldigheten när en gåva blir fullbordad eller när handling som innehåller en *giltig* gåvoutfästelse överlämnats till gåvomottagaren. Kravet på att gåvoutfästelsen skulle vara giltig, infördes på initiativ av departementschefen som motiverade detta på följande sätt:

I fråga om avfattningen av författningstexten har jag funnit anledning till avvikelse från förslaget endast såtillvida att mellan orden ”innefattande” och ”gåvoutfästelse” införts ordet ”giltig” för att därigenom må bliva tydligt utmärkt, att stadgandet ej skall gälla sådana gåvoutfästelser, som enligt särskilda bestämmelser icke hava någon rättsverkan. Härmed åsyftas dels stadgandet i 8 kap 2 § andra stycket giftermålsbalken, enligt vilket utfästelse av trolövad eller make att under äktenskapet till andra maken utgiva penningar eller annat icke, såvida vederlag ej utgår, är bindande även om skriftligt fordringsbevis överlämnas, och dels bestämmelsen i 3 § lagen om arvsavtal, enligt vilket lagrum utfästelse om gåva, som ej må göras gällande under givarens livstid, är giltig allenast såvitt följer av lagen om testamente. (NJA II 1941 s 354.)

Departementschefen betonade, att uttrycket ”giltig” tillkommit för att stryka under, att gåvobeskattning inte skall ske om gåvoutfästelsen saknade rättsverkan p g a särskilda bestämmelser. Han avsåg därmed 8 kap 2 § 2 st GB och 17:3 ÄB. Enligt 8 kap 2 § 2 st GB är gåvoutfästelse mellan makar ogiltig. Av 17:3 ÄB framgår, att gåvoutfästelse för dödsfalls skull måste ske i testamentets

¹ Se Nial [1983] s 90. Om bolagsmannen deltagit i bolagsverksamheten eller åtminstone tolererat att densamma pågått, har han i allmänhet förlorat sin rätt att åberopa ogiltighetsgrunden eller påkalla bolagets likvidation. Detta förutsätter dock, att han har rättslig möjlighet att avstå från sin rätt. Om ogiltighetsgrunden är underårighet, kan han inte avstå från sin rätt åtminstone så länge han är underårige. Däremot kan förmyndarens handlingar eller passivitet möjliggöra en sådan verkan, se Nial [1983] s 91.

form. Departementschefen ansåg, att gåvobeskattning inte skulle ske, om ogiltigheten inträdde direkt på grund av dessa bestämmelser och inte var beroende av att den påtalades av part såsom exempelvis gäller vid ogiltighet p g a 29—31 och 33 §§ avtalslagen.

Ogiltiga gåvor har varit uppe till bedömning i flera mål. I NJA 1973 s 89 hade en man gett sin hustru en gåva som var ogiltig p g a att den inte skett i äktenskapsförordets form, se avsnitt 6.4.3. Gåvan ansågs ogiltig i gåvoskattehänseende och gåvobeskattades inte. Utgången i målet står i överensstämmelse med 36 § AGL och ligger även i linje med departementschefens uttalande, även om denne inte nämnde den aktuella ogiltighetsregeln, 8 kap, 2 § 1 st GB.

I praxis har också ogiltighet p g a andra regler eller principer än de departementschefen nämnde varit uppe till bedömning.

NJA 1982 s 493 mål I gällde gåvobeskattningen av fullbordade gåvor som blivit ogiltiga p g a oriktiga förutsättningar vid avtalets tillkomst.

Göran H ägde samtliga aktier i Göran H försäljnings AB. När regeln i 43 § 2 st AGL infördes fann han en möjlighet till skatteplanering. Enligt denna bestämmelse kan värdet av en gåva under vissa förutsättningar uppskattas till det förmånliga värde som gäller vid förmögenhetstaxeringen enligt anv till 3 och 4 §§ förmögenhetsskattelagen. Regeln innebär i princip att värdet på gåvan sätts ned till 30 % av aktiernas värde. Som förutsättning gäller dock bl a att givaren ger bort samtliga sina aktier i bolaget.

Göran G hade den 2/7 1975 gett sina fyra underåriga barn 113 aktier var i sitt bolag mot att vart och ett av barnen skuldsatte sig gentemot fadern genom en revers som löd på 25 000 kr. Gåvorna omfattade inte alla givarens aktier i bolaget. Göran H åtog sig att betala barnens gåvoskatt. Gode mannen och överförmyndaren godkände förfarandet. Aktiernas värde uppskattades till 420 kr per aktie med stöd av anv till 3 och 4 §§ förmögenhetsskattelagen i enlighet med Lst:s preliminära beräkning. Varje gåvas värde uppskattades i gåvodeklarationen till 22 460 kr.

Lst meddelade i en s k skatteberäkning, att gåvorna var fullbordade den 31/10 1975 då överförmyndaren godkände gåvorna. Varje aktie värderades till 4 000 kr. Varje gåva ansågs vara värd 427 000 kr och gåvoskatten för varje gåva fastställdes till 131 000 kr.

Lst ansåg att den förmånliga värderingsregeln i 43 § 2 st AGL inte kunde användas, eftersom givaren inte hade gett bort samtliga sina aktier i bolaget.

Göran H angav, att både han, hans juridiska ombud och den gode mannen hade förbisett, att de gynnsamma värderingsreglerna i 43 § 2 st

AGL endast gällde under förutsättning, att givaren gav bort hela sitt aktieinnehav. Han hade utgått ifrån att skatten skulle bli något mer än 1 000 kr för varje gåva. Hans utfästelse i gåvobreven kunde inte uppfattas som ett åtagande att erlægga så mycket som 131 000 i gåvoskatt för varje gåva.

Gåvorna förklarades ogiltiga genom Nacka tingsrätts dom den 25/1 1977 på talan av Göran H. Barnen medgav genom sin gode man Göran H:s talan. Sedan domen vunnit laga kraft, godkände även förmyndaren domen och återkallade sitt godkännande av barnens skuldsättning.

Lst beslöt den 25/7 1977, att gåvoskatt inte skulle tas ut, "enär — med hänsyn till vad i ärendet framkommit — sådan väsentlig förutsättning för gåvan brustit, att densamma ej kunde anses giltig."

Svea hovrätt uttalade bl a:

Skäl. Utredningen i målet visar att en för parterna i gåvotransaktionen gemensam väsentlig och avgörande förutsättning för gåvorna var att dessa skulle ske till en "rimlig kostnad". Vid gåvobrevens tillkomst har de obesträtt räknat med en gåvoskatt uppgående till drygt 1 000 kr per gåva eller sammanlagt omkring 5 000 kr. Emellertid har det visat sig att antagandet om skattens storlek var grovt felaktigt och att gåvoskatten rätteligen skulle utgöra 131 000 kr för varje gåva eller sammanlagt 524 000 kr. Vid angivna förhållanden måste gåvorna anses ha varit redan vid gåvotillfället ogiltiga på grund av oriktiga förutsättningar. Gåvoskatt skall därför ej uttagas och besvären skall lämnas utan bifall.

HD ansåg, att utredningen fick anses ge vid handen, att gåvoutfästelserna lämnats under den för både givaren och gåvomottagarna väsentliga och avgörande förutsättningen, att gåvoskatten skulle uppgå till endast drygt 1 000 kr per gåva. Eftersom denna förutsättning visade sig vara oriktig i väsentlig mån, fick utfästelserna antas vara ogiltiga enligt allmänna förmögenhetsrättsliga regler eller grundsatser. HD utvecklade sedan sin uppfattning på följande sätt. Det berördes inte i förarbetena till 1941 års AGL, om gåvor som var ogiltiga p g a allmänna förmögenhetsrättsliga regler eller grundsatser skulle gåvobeskattas. Av lagtexten framgår, att endast giltiga fullbordade gåvor och gåvoutfästelser skulle beskattas. Därmed avsåg departementschefen endast, att gåvor som var ogiltiga p g a reglerna i 8 kap 2 § 2 st GB och (numera) 17:3 ÄB inte skulle gåvobeskattas, se närmare om detta ovan. Frågan är inte heller behandlad i litteraturen.

I förarbetena till 59 § e AGL berördes emellertid en närliggande fråga, nämligen återvinning av gåvoskatt bl a i de fall, då en gåva återgår av civilrättsliga skäl. Departementschefen ansåg dock, att det inte fanns tillräckligt skäl att utsträcka återvinningsrätten till dessa fall, se därom NJA II 1941 s 396 f. Departementschefen utgick uppebarligen ifrån, att en gåvohandlings eller gåvoutfästelses ogiltighet enligt allmänna förmö-

genhetsrättsliga regler och grundsatser inte utgjorde sådana "vid tiden för skattskyldighetens inträde föreliggande omständighet" som ger rätt till återvinning enligt 59 § 1 st e) AGL. Denna ståndpunkt är svår att förena med att lagstiftaren avsett att en sådan ogiltig gåva ej skall beskattas. En annan ordning skulle innebära saklig inkonsekvens i systemet och beskattningen skulle bero på tillfälligheter, nämligen om ogiltigheten uppdagas i sådan tid, att den kan åberopas i skatteärendet, eller först efter det att skattebeslutet vunnit laga kraft. Detta talar för att lagstiftaren åsyftat, att gåvor eller gåvoutfästelser som är ogiltiga enligt allmänna förmögenhetsrättsliga principer eller regler skall beskattas.

HD uttalade sedan fortsättningsvis:

För en reglering som innebär att skattskyldigheten inträder även om gåvohandlingen eller gåvoutfästelsen är i nyss angiven mening ogiltig kan också anföras vissa sakskal. I motsats till vad som gäller i fråga om sådan ogiltighet som inträder automatiskt och med verkan mot envar, är det en förutsättning för att verkningarna av ogiltighet enligt allmänna förmögenhetsrättsliga regler överhuvudtaget skall inträda att någon av kontrahenterna angriper den aktuella rättshandlingen och gör ogiltigheten gällande. Till dess så skett består rättshandlingen med alla de verkningar, såväl parterna emellan som i förhållande till tredje man, som normalt följer av rättshandlingar av detta slag. Det är med andra ord de enskilda parterna som så att säga själva härskar över rättshandlingens giltighet. Under sådana förhållanden är det naturligt att en rättshandling, som enligt sitt innehåll innebär eller syftar till en benefik förmögenhetsöverföring, när den en gång företagits skatterettsligt bedöms som en fullt giltig rättshandling även i fall då någon av de berörda parterna visar, att rättshandlingen är ogiltig och därför gått åter.

Även om en sådan ordning från principiella synpunkter låter sig förklaras och försvaras, kan den uppenbarligen i enskilda fall leda till resultat som ter sig obilliga. Uteslutet är emellertid inte att i sådana fall den skattskyldige kan vinna befrielse från eller nedsättning av erlagd skatt genom ett beslut i administrativ ordning enligt bestämmelsen i 58 a § AGL.

I enlighet med det anförda har de av Göran H till förmån för klagandena gjorda gåvoutfästelserna, utan avseende på att utfästelserna av de skäl som har anförts i det föregående må vara ogiltiga, medfört skyldighet för klagandena att erlagga gåvoskatt. Som förut nämnts uppgår skatten för varje gåva till 131 000 kr.

I NJA 1982 s 493 II hade en gåva på talan av dödsboet efter givaren mot gåvomottagarens bestridande förklarats ogiltig p g a att det ansågs strida mot tro och heder av mottagaren att åberopa gåvohandlingen, se 33 § avtalslagen. Domen vann laga kraft genom att HD vägrade prövnings-tillstånd.

Arne N ansökte därefter om återvinning av erlagd gåvoskatt.

Lst ansåg, att fastighetsöverlåtelsen var ogiltig vid tidpunkten för skattebeslutet och beslutade med stöd av 59 § AGL att gåvoskatten skulle återbetalas.

HovR ansåg, att det förhållandet att en gåva förklarats ogiltig genom dom inte utgjorde grund för återvinning enligt 59 § AGL och upphävde Lst:s beslut.

HD ansåg på liknande skäl som i mål I, att en gåvohandling eller gåvoutfästelse som är ogiltig enligt förmögenhetsrättsliga regler inte ger rätt till återvinning av erlagd gåvoskatt och lämnade Arne N:s återvinningsansökan utan bifall.

Det bör observeras, att HD inte nöjde sig med att TR förklarat att gåvan var ogiltig i mål I, utan prövade gåvans giltighet i sak. TR hade nämligen dömt i enlighet med kändens av svarandens medgivna talan. Det föreligger då en risk att domstolen inte företagit någon djupare materiell prövning av, om gåvan verkligen var ogiltig, jfr avsnitt 2.3.4.3. HD kom då fram till att gåvan var ogiltig p g a oriktiga förutsättningar. Detta talar för att skattemyndigheterna alltid bör pröva om ogiltighet verkligen föreligger p g a civilrättsliga regler eller principer oberoende av om ogiltighetstalan medgetts av svaranden eller ej.

HD betonade mycket klart, att gåvan var civilrättsligt ogiltig p g a oriktiga förutsättningar. Oavsett att det var fråga om ett gåvoskattemål, bör HD:s uttalande tillmätas stor vikt även i civilrättsligt avseende. Av målet kan utläsas, att en gåva eller en gåvoutfästelse kan återgå, därför att givaren (eller hans rådgivare) gjort en elementär missbedömning av skattereglerna. Det krävs dock förmodligen att det förmånliga skatteresultatet varit en *gemensam* förutsättning för båda parter vid gåvans tillkomst, och att denna förutsättning varit oriktig på *ett mycket väsentligt sätt*. I det aktuella fallet blev skatten 131 000 kr för varje gåva i stället för beräknade något tusental kr. Vid en vanlig bedömning av onerösa transaktioner mellan icke-närstående ligger det annars mer nära till hands, att låta den part som misstagit sig själv stå risken för detta, se t ex Adlercreutz [1982] s 218. Vid oriktiga gemensamma förutsättningar visar målet att detta relevanskrav inte upprätthålls lika strängt vid benefika avtal.

Departementschefen avsåg uppenbarligen, att gåvor som var ogiltiga p g a starka ogiltighetsgrunder såsom 8:2 GB inte skulle gåvobeskattas. Av sammanhanget framgår indirekt, att han avsåg

att gåvor som var ogiltiga p g a svaga ogiltighetsgrunder skulle kunna gåvobeskattas. HD ansåg därför, att lagstiftaren tycks ha utgått ifrån att den skattskyldige inte skall återfå erlagd skatt, när en gåva återgår p g a ogiltighet enligt förmögenhetsrättsliga principer (mål I) eller regler (33 § avtalslagen i mål II). HD uttalade, att en sådan lösning även är sakligt riktig. Gåvorna var ju ursprungligen avsedda att vara giltiga när rättshandlingarna vidtogs. HD menade, att man inte kunde låta parterna bestämma över skatteresultatet. De kunde ju välja mellan att låta avtalet bestå, eller att låta det återgå och då kräva att gåvoskatten återbetalades.

HD ansåg, att ogiltighet p g a oriktiga förutsättningar eller p g a 3 kap avtalslagen skiljer sig från s k nullitet som inträder vid ogiltighet enligt 17:3 ÄB eller 8:2 GB. Denna skillnad är dock inte så stor i praktiken, se avsnitt 2.3.4.3. Ogiltighet kan få i stort sett samma ekonomiska verkningar som en giltig rättshandling, så länge parterna agerar som om avtalet vore giltigt. Det gäller oberoende av om det är fråga om en svag eller en stark ogiltighetsgrund. HD har överbetonat skillnaden mellan svag ogiltighet p g a förmögenhetsrättsliga regler eller principer och stark familjerättslig ogiltighet i sina domskäl i NJA 1982 s 493. Parterna härskar i samtliga fall i stor utsträckning över, om de vill låta avtalen återgå eller ej. Departementschefen tycks inte ha uppmärksammat detta i samband med 1941 års AGL:s tillkomst. Om man skall följa departementschefens uttalanden i förarbetena till 1941 års AGL, är det emellertid svårt att komma till något annat resultat än det som HD gjorde i målen.¹

Reglerna är hårda gentemot de skattskyldiga, och det borde därför övervägas om inte de skattskyldiga borde ges möjlighet att återfå eller att slippa betala skatten. Lagstiftningen borde därför ändras. Gåvomottagaren av en fastighet i mål II kunde återfå stämpelskatten, men inte gåvoskatten, vilket förefaller något irrationellt. Det är dock viktigt att inte ge de skattskyldiga möjlig-

¹ Det är konsekvent, att inte heller återvinning av erlagd gåvoskatt medgavs med stöd av 59 § e AGL i NJA 1982 s 493 mål II, se närmare om detta i referatet av målet ovan. Resning kan visserligen ytterst bli aktuellt, se Englund [1982] s 140 ff. Det saknas dock helt resningspraxis i dessa frågor, och det är naturligt att gåvoskatten inte skall kunna återfås efter resning mot bakgrund av departementschefens uttalanden vid tillkomsten av 1941 års AGL. Ville departementschefen inte medge återvinning i dessa fall, bör inte skatten kunna återvinnas genom resning.

het att spekulera med skatteresultatet, vilket ju HD kraftigt betonar i mål I. Ett krav för att kunna återfå gåvoskatten bör därför vara, att avtalet verkligen återgått. Detta räcker naturligtvis inte. Det är tänkbart, att det finns situationer där föräldrar och barn i samråd låter en ogiltig gåva återgå, om skattesituationen eller skattereglerna förändras. Sådana förfaranden skall naturligtvis inte löna sig. Det är dock möjligt att gardera sig mot detta genom att efter västtysk förebild reglera att gåvoskatten *kan* återbetalas, om beaktansvärda skäl föreligger. Om parterna försöker att utnyttja reglerna saknas sådana skäl.

Reglerna bör utvidgas till att omfatta alla ogiltiga gåvor som behandlas som giltiga av parterna. Det skall inte vara möjligt att överlåta tillgångar till barn utan gåvobeskattning genom att underlåta att iaktta föräldrabalkens bestämmelser. Föräldrarna överlåter t ex en andel i sitt handelsbolag eller en fastighet utan att god man medverkar. Om man istället behandlade alla ogiltiga rättshandlingar inom familjen som inte återgått när gåvobeskattning sker som giltiga, innebär detta en press på parterna att låta avtalet återgå. Lösningen står i strid med den praxis man har i västtysk skatterätt som har motiverats med att parterna inte skall ges tillfälle att utnyttja skattereglerna genom ogiltiga närstående-transaktioner. Man beskattar rättshandlingar som är ogiltiga p g a att god man inte förordnats för barnen, se avsnitt 3.1. Ett skäl för att införa regler om gåvobeskattning av ogiltiga gåvotransaktioner, vore, att man därigenom skulle kunna försvåra för familjen som helhet att uppnå omotiverade skattefördelar. I Västtyskland har det uppgivits, att man vill hindra föräldrar från att ge barnen avkastningsgivande ogiltiga gåvor för att bekosta deras studier. När studierna är avslutade kan föräldern sedan låta gåvan återgå. I Sverige är dock föräldrar i allmänhet troligen mera inriktade på att överlåta egendom till barnen i syfte, att dessa skall bli ägare till tillgångarna. Syftet med detta är bl a att genomföra ett generationsskifte till lägsta möjliga arvs- och gåvoskatt. Det finns dock inte några möjligheter att utnyttja den föreslagna lösningen, eftersom det förhållandet att gåvoskatt erlagts inte automatiskt innebär, att gåvan skall behandlas som giltig även på andra skatterättsliga områden. Det är m a o inte nödvändigt att avkastningen inkomstbeskattas hos gåvomottagaren.

HD påpekade, att sådana skattskyldiga som inte har försökt att missbruka reglerna, borde ha en möjlighet att återfå hela eller delar av den erlagda gåvoskatten i administrativ ordning med stöd av 58 a § AGL. Bestämmelsen lyder:

Även i annat fall än som avses i 57 eller 58 § äger regeringen eller den myndighet regeringen förordnar medgiva befrielse från eller nedsättning av skatt, när synnerliga skäl föreligger.

I NJA 1982 s 493 mål I ansåg inte regeringen att ”synnerliga skäl” förelåg, utan gåvoskatten skulle betalas fullt ut. Faderns advokat betalade sedan skatten, se Svenska Dagbladet den 17/1 1983. Detta pekar på, att beaktansvärda skäl är en bättre lokution än synnerliga skäl som förmodligen skulle leda till att skatten betalades tillbaka i mycket liten utsträckning även i de situationer, där parterna saknade illojalt syfte med transaktionerna.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att parterna i NJA 1982 s 493 mål I agerade oskickligt, men att sanktionen, att fadern fick betala en halv miljon kr mer i skatt och ränta än han utgått ifrån, var alltför hård. Detta talar för att AGL bör ändras så att gåvoskatten kan återfås, om parterna saknat illojalt syfte. Samtidigt kan gåvobeskattning lämpligen ske av alla ogiltiga gåvor, inom familjen, som inte återgått vid tidpunkten för beskattningen. Detta skulle vara en press på parterna att låta gåvorna återgå. Skatten skall dock endast kunna återfås, om parterna inte försökt att utnyttja skattereglerna.

6.3.4.2 Gåvobeskattningen vid ratihabition

I gåvoskattepraxis har gåvor ansetts mottagna för barnets räkning vid den tidpunkt, då en person som sedermera förordnats till god man för barnen mottagit gåvorna på barnens vägnar. I målen NJA 1962 s 428 och NJA 1978 s 622 hade det emellertid endast förflutit några månader mellan det att gåvan mottogs och den tidpunkt då den föreslagne gode mannen slutligen förordnades.

I NJA 1980 s 326 I hade det gått drygt fyra år från den tidpunkt i dec 1975 då gåvobrevet utfärdades och till dess en god man förordnades och godkände gåvan för barnets räkning. Vid gåvobeskattningen skall fastigheten i allmänhet värderas till det taxeringsvärde som gällde året innan gåvan skedde. Det hade bety-

delse i målet, då taxeringsvärdet höjdes vid 1975 års fastighets-taxering.

Genom gåvobrev den 22 december 1975 (med tillägg den 25 maj 1976) erhåll C M, född 1963, av sin mor B M som gåva 1/6 av en fastighet. Som villkor för gåvan övertog C M betalningsansvaret för in-tecknad gäld. Gåvan skulle förvaltas av en banks notariatavdelning i samråd med givaren till dess C M blev myndig. Förvaltningen av gåvan skulle inte vara underkastad överförmyndarens tillsyn. Taxeringsvärdet för hela fastigheten var år 1974 530 000 kr och år 1975 640 000 kr.

I samband med en preliminär skatteberäkning uttalade Lst bl a följande: För gåvoavtalets giltighet fordras överförmyndarens samtycke till gäldsåtagandet (NJA 1973 s 440.) Enligt föreliggande uppgifter blev gåvoavtalet godkänt av överförmyndaren den 30 mars 1976. Skatt-skyldigheten för gåvan inträdde således vid denna tidpunkt. Såsom värde på fastigheten skall då gälla näst föregående årets taxeringsvärde.

Lst fastställde sedan gåvoskatten enligt dessa principer.

HovR:n yttrade: För det fall en underårig erhåller en gåva, som är belastad med förpliktelser för honom, erfordras för gåvans fullbordande att överförmyndaren lämnar sitt samtycke. Då i nu förevarande fall dylikt samtycke ej förelåg i dec 1975, skall — som LSt:n funnit — vid gåvoskatteberäkningen 1975 års taxeringsvärde gälla som värde på fastigheten.

Slut. HovR:n lämnar besvären utan bifall.

HD uttalade bl a följande: Överförmyndaren har, såsom HovR:n angivit, d 30 mars 1976 godkänt förevarande gåvotransaktion.

I en till HD ingiven handling, dagtecknad d 6 mars 1980, har bankkamreren Peter Hallencreutz i uppgiven egenskap av god man för omyndiga C M avgivit en förklaring, som är att uppfatta som ett godkännande av det av banken på den omyndigas vägnar träffade gåvoavtalet. Malmö TR har därefter i beslut d 21 april 1980 förordnat Hallencreutz till god man för C M vid mottagande av gåva från hennes moder. I målet har ej ifrågasatts annat än att B M vid tidpunkten för Hallencreutz nämnda förklaring alljämt stod fast vid avtalet.

Vid angivna förhållanden är avtalet numera, med avseende på vad FB föreskriver, att betrakta som giltigt och det får även anses uppfylla övriga förutsättningar som krävs i lag för att den gåva av fast egendom som avtalet avser skall vara giltig.

Den omständigheten att överförmyndaren och god man i efterhand godkänt gåvoavtalet föranleder inte till annat än att gåvan vid gåvoskattens bestämmande skall anses fullbordad redan vid mottagandet d 22 dec 1975.

I enlighet härmed har skyldighet att utge gåvoskatt inträtt, inte såsom HovR:n funnit under 1976 utan under 1975. Vid bestämmandet

av gåvoskatten skall såsom värde på fastigheten Delfinen 6 B i Malmö således gälla taxeringsvärdet för år 1974,

HD konstaterade, att överförmyndaren sedermera godkänt avtalet med stöd av 15:14 FB, och att avtalets giltighet förutsatte att en god man förordnats som mottog gåvan för barnets räkning. Så skedde först i början av år 1980, drygt fyra år efter det att avtalet upprättades. Trots detta ansåg HD, att avtalet *numera* fick anses giltigt såväl beträffande formkraven i 4:1 och 29 §§ JB som FB:s regler om gåva av fast egendom, se även NJA 1980 s 326 II. Innan god man förordnats var avtalet ogiltigt och kunde exempelvis frånträdas av modern, se domskälen i målet och NJA 1963 s 498. HD uttalade sedan, att gåvan genom överförmyndarens och gode mannens godkännande i efterhand, vid *gåvoskattens bestämmande*, skall anses fullbordad vid mottagandet den 22 dec 1975. 1974 års taxeringsvärde skall därför användas vid beräkningen av gåvans värde, se 22 § 2 mom AGL. HD ansåg, att ett avtal kan bli giltigt, även om lång tid förflutit sedan avtalet ursprungligen ingicks och den tidpunkt då det godkändes. I det aktuella fallet hade det gått drygt fyra år. Denna uppfattning står i överensstämmelse med vad lagberedningen uttalade under förarbetena till föräldrabalken, se avsnitt 6.3.2.

I västtysk skatterätt blir ogiltiga rättshandlingar mellan närstående giltiga i skattehänseende först i och med att avtalet bekräftas. En rättshandling anses dock inte ogiltig, om god man inte har förordnats för ett underårigt barn, se avsnitt 3.1.

I NJA 1980 s 326 II hade systemen till den dotter som figurerade i mål I fått en gåva som skett på samma villkor som i mål I. Denna gåva ansågs vara giltig fr o m mottagandet av gåvan i gåvoskattehänseende, när hon senare i maj 1976 godkände gåvan sedan hon blivit myndig.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att ogiltiga gåvor från föräldrar till underåriga barn ansetts retroaktivt giltiga mellan parterna från avtalets ingående vid gåvobeskattningen, när god man sedermera förordnats för barnen och godkänt gåvorna, trots att det förflutit mer än fyra år från avtalets ingående till dess det blev godkänt. Det är dock osäkert, om avtalet hade kunnat godkännas om man även glömt att inhämta överförmyndarens tillstånd och detta erhållits först lång tid efter rättshandlingens

tillkomst. Förklaringen till, att man glömt att förordna god man i de mål som behandlats i detta avsnitt, är att de inblandade antingen slarvat eller möjligen inte känt till att det var nödvändigt med god man. Gåvorna var i samtliga fall fördelaktiga för barnen och de löpte inte några större risker genom transaktionerna. Mot denna bakgrund finns det inte några avgörande skäl som talar emot att låta godkännandet få retroaktiva effekter från avtalets ingående vid gåvobeskattningen i de aktuella målen. Å andra sidan öppnar målen en möjlighet för givare och gåvomottagare att i samråd välja mellan att låta avtalen förbli ogiltiga, då ingen gåvoskatt skall utgå, eller att låta dem bli retroaktivt giltiga genom ratihabition. Detta kan man lösa genom att införa en regel som innebär, att även ogiltiga gåvor som inte återgått vid skatteleggningen skall gåvobeskattas. Regeln innebär dock inte att gåvomottagaren automatiskt skall inkomstbeskattas för avkastningen. Gåvobeskattningen verkar som en påtryckning på parterna att låta avtalet bli giltigt, eller att låta det återgå. Återgår avtalet kan gåvoskatten återfås.

6.3.4.3 *Sammanfattning*

Av NJA 1980 s 326 framgår indirekt, att gåvor som är ogiltiga p g a föräldrarättsliga regler inte skall gåvobeskattas. HD gör en skillnad mellan ogiltighet p g a familjerättsliga regler, t ex att god man inte förordnats för underåriga barn eller att överförmyndarens tillstånd inte har inhämtats, och ogiltighet p g a allmänna förmögenhetsrättsliga regler eller principer. Om gåvan eller gåvoutfästelsen är ogiltig p g a familjerättsliga regler skall gåvoskatt inte utgå. Om däremot gåvan är ogiltig t ex p g a oriktiga förutsättningar eller 33 § avtalslagen, skall gåvoskatt alltid utgå som sedan inte kan återfås om avtalet återgår.

Den tidigare framställningen visar, att det inte är någon avgörande skillnad mellan föräldrarättslig ogiltighet och ogiltighet p g a förmögenhetsrättsliga principer eller regler. Det finns inte någon sådan ogiltighet som inträder automatiskt och med verkan mot envar som HD förutsätter i sina domskäl i NJA 1982 s 493. I praktiken är skillnaden mellan dessa ogiltighetstyper inte av någon avgörande betydelse. Återgång p g a ogiltighet är beroende av att en part i rättsförhållandet eller dennes successorer för talan och påtalar ogiltigheten. Om parterna är överens om att

avtalet inte skall återgå, framstår avtalet oftast som giltigt för en utomstående, vare sig avtalet är ogiltigt p g a föräldrarättsliga regler eller förmögenhetsrättsliga regler och principer.

Konsekvenserna av HD:s distinktion mellan familjerättsliga och förmögenhetsrättsliga ogiltighetsregler är mindre tillfredsställande. Om en gåva från en förälder till ett underårigt barn är ogiltigt enligt 13:2 FB p g a att god man inte har förordnats för barnet, skall denne inte gåvobeskattas, se NJA 1980 s 326. När barnet blivit myndigt, kan det ofta bekräfta gåvan och den blir då retroaktivt giltig mellan parterna från avtalets tillkomst, se NJA 1980 s 326 II.¹ Det vore mest konsekvent att ändra lagstiftningen och gåvobeskatta alla gåvor och gåvoutfästelser som inte återgått vid skattens fastställande. Beskattningen sker då i enlighet med rättshandlingens ekonomiska innebörd. Om gåvan sedermera återgår, bör gåvoskatten kunna återvinnas om parterna saknat illojalt syfte med att låta avtalet återgå. Lösningen har administrativa fördelar genom att myndigheterna inte behöver avvakta, om en ogiltig gåva sedermera blir giltig t ex genom ett godkännande i efterhand. Återgår avtalet är det den skattskyldiges sak att ansöka om att erlagd skatt återbetalas.

6.3.5 Den löpande inkomstbeskattningen

6.3.5.1 Inledning

Om RR ansett att handels- eller kommanditbolagsavtal mellan föräldrar och barn varit civilrättsligt giltigt, har RR företagit en omräkning av den vinstfördelning som skett enligt vinstfördelningsavtalet i bolaget, om den aktive rörelseidkaren-föräldern ansetts ha avstått från inkomst som skäligen borde tillkomma honom.² I de flesta mål som varit uppe till bedömning inför RR var barnen passiva kommanditbolagsdelägare och hade endast bidragit med kapital. Barnen tillgodofördes i allmänhet så stor

¹ Om inte barnet uttryckligen har godkänt gåvan sedan barnet blivit myndigt, kan man ofta utgå ifrån att barnet tyst bekräftat gåvan, om den är fördelaktig för barnet, jfr NJA 1980 s 326 II.

² Se RÅ 1956 ref 15, RÅ 1958 ref 45 och en mängd notisfall som följt därefter, se närmare om dessa Lindencrona [1974] s 104 och Mattsson [1974] s 57. I vissa mål har dock barnens vinstandel ansetts skäligen, se t ex RÅ 1956 ref 1 och RÅ 1970 fi not 579 kommenterade av Lindencrona [1974] s 101 ff. Se även RÅ 1983 1:18.

del av vinsten som motsvarade 6 % på i bolaget insatt kapital. Denna intäkt beskattades sedan som inkomst av rörelse. Ett vinstfördelningsavtal är dock bindande mellan parterna, och den vinst som tillkom barnen och som översteg barnens rörelseinkomst ansågs ha kommit barnen tillgodo såsom periodiskt understöd från den aktive delägaren-föräldern. Om föräldern kunnat få avdrag för periodiskt understöd till barnen, medgavs avdrag såsom för periodiskt understöd för resterande del av vinsten för föräldern, medan barnet beskattades för motsvarande belopp, se närmare därom Lindencrona [1974] s 106 ff.¹

Beskattningen av handels- och kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och barn är numera reglerad i 32 § 13 anvp KL sista stycket, där följande regel är av särskilt intresse:

Hinder möter emellertid ej att, innan inkomsten från handelsbolaget uppdelas mellan makar och barn, tillgodoräkna make och barn skälig ränta på det i handelsbolaget insatta kapitalet.

Med skälig ränta synes man avse en till marknadsförhållanden anpassad ränta, vilket innebär att 6 %-schablonen ändrats genom lagstiftning, även om det inte direkt framgår av förarbetena, se närmare därom och om denna anvisningspunkt Lindencrona SvJT 1979 s 185 ff.

I en anvisning från RSV uttalas följande om hur hög ränta som kan accepteras för barn oberoende av arbetsinsats:

Skälig ränta bör i sådant fall beräknas med utgångspunkt från vad som vanligen lämnas på lån av liknande slag, dvs med beaktande av gällande ränteläge och föreliggande risker. Räntan bör — om inte omständigheterna i det enskilda fallet föranleda en annan bedömning — inte beräknas efter högre procentsats än *fyra % över diskontot* vid utgången av året före taxeringsåret. (RSV Dt 1980:13 p 4.5.)

RR har dock nyligen med knapp majoritet förklarat, att 32 § 13 anvp sista stycket endast är tillämpligt vid en omfördelning av ersättning för utfört arbete som tillkommit företagsledaren — föräldern eller dennes makes barn, se RÅ 1983 1:18. Om barnen inte har tillgodoförts någon arbetsinkomst, är regeln inte tillämplig,

¹ Det bör dock observeras, att det inte föreligger avdragsrätt för frivilliga periodiska understöd från föräldrar till barn (och vice versa) fr o m 1984 års taxering, se 46 § 5 anvp KL.

utan i stället skall det göras en prövning av i vad mån föräldern avstått från inkomst till förmån för barnen.

I det aktuella målet bestod bolagets enda inkomster av royalty. RR uttalade bl a följande:

Överlåtelsen från aktiebolaget A till NN:s barn av andelar i kommanditbolaget kan, med hänsyn särskilt till ägareförhållandena i kommanditbolaget, inte anses medföra någon beaktansvärd skattemässig fördel för NN. Barnen äger därför med verkan vid inkomstbeskattningen tillgodogöra sig avkastning från kommanditbolaget i enlighet med bolagsavtalet. En förutsättning härför är att regleringen av förhållandena i företagsgruppen — sådan den framgår av bolagsavtal samt arrendeavtal mellan kommanditbolaget och aktiebolaget C — är oförändrad.

Två ledamöter ansåg, att barnen endast skulle beskattas för skälig ränta på det i bolaget insatta kapitalet.

Även i tidigare praxis har underåriga barn beskattats för den inkomst som tillkommit dem enligt vinstfördelningsavtalet, se not 1 ovan. Det är dock vanligast att föräldrar försöker att överföra inkomster till barnen för att uppnå skatteförmåner. Denna situation har inte varit föremål för prövning i RR, efter det att fåmansbolagslagstiftningen trädde ikraft. Mycket talar för, att RR skulle tillämpa tidigare fast och stadgad praxis, som innebär att barnen skall tillgodoföras skälig ränta på insatt kapital, som numera borde beräknas på det sätt som angetts ovan vid tillämpningen av 32 § 13 anvp sista stycket, om saken skulle bli föremål för prövning. Räntan skulle då normalt inte få överstiga diskontot plus fyra procent.

Om barnen arbetat i bolaget gäller enligt 32 § 13 anvp 3 st, att de i princip beskattas för sina arbetsinsatser till den del ersättningen motsvarar marknadsmässig ersättning, se Lindencrona SvJT 1979 s 182 ff och beträffande äldre praxis Lindencrona [1974] s 111 f. Numera krävs även, att barnen måste ha fyllt 16 år för att kunna bli beskattade för sina arbetsinsatser, se 32 § 13 anvp 3 st KL.

6.3.5.2 *Löpande inkomstskattepraxis*

Det första referatmål, där en handels- eller kommanditbolagsbildning mellan föräldrar och barn ansågs ogiltig, var RÅ 1951 ref 27.

Enligt ett mellan C och hans söner U, född år 1927, och B, född år 1928, ingånget avtal som godkänts av sönernas gode man och överförmyndaren, hade fadern och sönerna kommit överens om att fr o m den 1/1 1946 bedriva agentur- och annan affärsverksamhet i handelsbolagets form. C skulle ensam vara ansvarig för rörelsens utövande och iklädde sig i förhållande till övriga delägare i och med avtalet ingående proprieborgen för samtliga bolagets förpliktelser och överhuvudtaget för alla ekonomiska följder av avtalet. Sedan fadern erhållit 1 500 kr i lön, skulle enligt avtalet vinsten delas lika mellan delägarna. Varje delägare deklarerade för sin del av vinsten.

TN ansåg C ensam skattskyldig för bolagets hela vinst vid 1947 års taxering.

I besvär hos PN anförde C, att sonen U efter studentexamen 1946 följt med fadern på affärsresor och utbildat sig inom den verksamhet bolaget bedrev, samt att B under sina ferier varit behjälplig med kontorsarbete. PN ogillade besvären.

I besvär inför KR anförde C, att det var sannolikt att rörelsen inom en nära framtid skulle komma att utvidgas och att det då blev erforderligt med kapitalinsatser från delägarnas sida. De vinstmedel som sönerna hade uppburit hade satts in på sparbanksböcker för deras räkning och förvaltningen stod under överförmyndarens tillsyn. KR biföll C:s besvär och bestämde taxeringarna i enlighet med deklARATIONERNA.

Inför RR anförde C vidare, att bolagsbildningen tillkommit för att trygga sönernas framtid och att han själv räknade med att sönerna snart måste överta verksamheten p g a att han var gammal och sjuk.

RR: Enär, enligt vad handlingarna i målet utvisa, U och B icke genom kapitalinsatser eller genom nämnvärda arbetsinsatser tagit del av verksamheten i fråga, samt vid sådant förhållande denna verksamhet måste anses hava utövats icke i bolag mellan dem och C utan av den senare ensam, finner RegR skäligt att med ändring av KammarR:s utslag fastställa pröv:ndns beskattningsåtgärder.

Nial anser att det var fråga om ett skenbolagsavtal:

Då sönerna icke genom kapitalinsatser eller nämnvärda insatser av arbete tagit del i verksamheten ansågs denna i taxeringsmål icke vara driven i bolag utan av fadern ensam, till följd varav denne ansågs skattskyldig för hela vinsten. Det är att observera, att fadern enligt avtalet skulle gentemot sönerna svara för bolagets samtliga förpliktelser och över huvud för alla ekonomiska följder av avtalet. I annat fall torde sönernas skuldansvar ha kunnat utgöra tillräcklig prestation för att bolag skulle föreligga. (Nial [1955] s 33 i not 2. Se även Nial [1983] s 50.)

Nial framhåller även att, om den vinstandelsberättigade enligt avtalet inte skall bära andel i förlust, detta nog i regel måste

betyda att ett gemensamt ändamål av bolagskaraktär inte föreligger, se Nial [1955] s 31.

I skatterättslig doktrin anser majoriteten av dem som yttrat sig, att bolagsavtalet var ogiltigt på de av Nial anförda grunderna.¹

Lindencrona är till skillnad från Nial osäker på, om avtalet kunnat godkännas om sönerna även svarat för bolagets förpliktelser. Han påpekar vidare, att C antagligen känt sig tvingad att åtaga sig att svara för bolagets förbindelser för att kunna erhålla överförmyndarens tillstånd enligt 15:13 FB, se Lindencrona [1974] s 100. Det skulle peka på att möjligheterna att bilda handelsbolag med underåriga barn som delägare skulle vara små i praktiken, eftersom det troligen är svårt att få överförmyndarens tillstånd till bolagsbildningen.

I nästa referatmål RÅ 1955 ref 5 hade föräldrarna emellertid bildat kommanditbolag med sina underåriga barn som dessutom hade gjort kapitalinsatser.

Två makar hade i detta mål slutit avtal med sina två underåriga söner om att bilda kommanditbolag. Avtalet var undertecknat av makarna dels för egen del, dels såsom förmyndare för barnen. Sönerna hade satsat 1 000 kr var som de hade fått i gåva av föräldrarna på villkor att de satsade pengarna i bolaget. Fadern skulle vara komplementär. Fadern överlät sedan för 3 000 kr en bilagentur till kommanditbolaget som samma dag upplät agenturen till ett av fadern dominerat aktiebolag mot en ersättning som skulle bestämmas särskilt varje år. Varken barnen eller hustrun hade arbetat i bolaget. Bolagets vinst under året, 50 000 kr, delades lika mellan delägarna under det aktuella beskattningsåret.

RR uttalade bl a följande:

Emellertid framgår av annan utredning i målet, att det vid upprättandet av avtalet d 30 dec 1949 och d 24 aug 1950 i själva verket icke varit fråga om att makarna S och deras söner skulle på det sätt som avses i lagen d 28 juni 1895 om handelsbolag och enkla bolag samverka för vinnande av gemensamma fördelar. Även bortsett från att makarna S enligt lag ej ägt att företräda barnen gentemot sig själva kan därför något bolagsförhållande ej anses ha kommit till stånd.

Avtalet ansågs istället innebära en utfästelse från faderns sida att dela med sig av den uppkomna intäkten. Han beskattades sedan för hela intäkten.

¹ Se närmare därom Lindencrona [1974] s 98 ff med hänvisningar och Bergström [1978] s 126 f. Sandström anser däremot, att bolagsbildningen var giltig, eftersom sönerna bidragit med arbetsinsatser, se Sandström SN 1970 s 375 f. Jfr även Mattsson [1974] s 53 f.

Bolagets enda väsentliga funktion synes ha varit att mot betydande ersättning utgöra mellanhand vid faderns överlåtelse av bilagenturen till aktiebolaget, se Mattsson [1974] s 55. Det hade därför i och för sig kunnat göras gällande, att bolaget saknade andra betydelsefulla funktioner än att splittra upp faderns inkomster från försäljningen av agenturen på flera händer inom familjen. Bolagsbildningen synes sakna andra affärsmässiga motiv än att uppnå skattefördelar och det vore därför naturligt att inte godta bolagsbildningen vid en skatterättslig bedömning, jfr Mattsson [1974] s 55. RR gick emellertid inte på denna linje utan ansåg istället, att bolagsbildningen var ogiltig på bolagsrättsliga grunder. Förmodligen menade domstolen, att det inte var fråga om ett kommanditbolag, eftersom bolaget endast skulle vara en passiv förmedlare av aktiebolagets vinster på agenturen till rörelseidkaren och hans familj. Mattsson anser, att RR:s uppfattning knappast synes gå att förena med att man i civilrätten ställer mycket små krav på formen för samverkan i handels- och kommanditbolag.¹

Sandström anser mera kategoriskt att bolagsbildningen var giltig, se SN 1970 s 375 f.

Nial menar att bolagsbildningen var ogiltig och uttalar:

Fall som böra bedömas på samma sätt som i nämnda prejudikat (RÅ 1951 ref 27. Min anmärkning.) är då, som ibland förekommit, en person avtalat med en annan att bilda kommanditbolag på så sätt att den förre till fullo inbetalar den andres insats. (Nial [1955] s 33 f i not 2.)

Nial ser gåvan och bolagsbildningen som en enhet och menar, att man inte själv kan satsa hela bolagets kapital på detta sätt. Enligt min mening är det i och för sig riktigt, men frågan är om det inte även är andra förhållanden som får bolagsbildningen att framstå som ett pro formaverk. Fadern överlät en agentur som gav ett överskott under första året på 50 000 kr för 3 000 kr till kommanditbolaget. Sönerna satsade 1 000 kr och fick redan under första året 1 250 % utdelning på satsat kapital. Oavsett om man ställer låga krav på handels- och kommanditbolagsbildningar eller ej, förefaller det ha varit klart från början att barnens och hustruns

¹ Se Mattsson [1974] s 55. Jfr även Bergström [1978] s 125 i not 84, där jag kortfattat behandlar Mattssons uppfattning.

medverkan i bolaget var överflödig, och att bolaget egentligen endast fyllde en funktion som en passiv mellanhand mellan fadern och det av honom kontrollerade aktiebolaget.

Lindencrona betonar, att de underåriga inte företrätts av god man, och att avtalet därför var ogiltigt enligt 13:2 FB, och att det hade varit tillräckligt att åberopa detta föräldrarättsliga formfel, för att RR skulle kunna bortse från bolagsavtalet vid beskattningen, se Lindencrona [1974] s 101. Troligen saknades även överförmyndarens tillstånd till att barnen ingick som delägare i kommanditbolaget. I och med att kommanditbolagsavtalet i själva verket var mycket fördelaktigt för barnen, skulle sannolikt en god man om sådan förordnades och överförmyndaren inte ha något att invända mot att barnen deltog i bolaget, särskilt som barnen inte ansvarade för bolagets förpliktelser. Barnen måste dock vara 16 år fyllda för att kunna delta i verksamheten. Godkännande kan dock ges fadern att driva verksamheten på barnens vägnar, se avsnitt 6.3.2. Vi vet ingenting om överförmyndarens tillstånd hade inhämtats i målet eller ej.

Det civilrättsliga avsnittet visar, att ogiltiga bolagsavtal av denna typ kan bli giltiga mellan parterna från avtalets ingående, om de godkänns på behörigt sätt i efterhand. Om avtalet godkänns, uppkommer problem vid beskattningen. Ett avtal som vid tidigare taxeringar betraktats såsom ogiltigt kan vid en senare taxering bli giltigt mellan parterna med retroaktiv verkan. Detta gäller främst vid kommanditbolagsbildningar, men situationen kan också uppkomma beträffande handelsbolag och då framför allt, om den underåriga godkänner avtalet sedan han blivit myndig, se avsnitt 6.3.2. Enligt min mening var det riktigt av RR att även åberopa att bolagsbildningen var ogiltig på bolagsrättsliga grunder. Det hade annars varit lätt att de skattskyldiga blivit missledda, om de gjort liknande bolagsbildningar men sett till, att FB:s formföreskrifter iakttagits. Bolagsbildningen hade då troligen förklarats ogiltig på bolagsrättsliga grunder.

I de flesta mål som rört kommanditbolagsavtal och — i undantagsfall — handelsbolagsavtal mellan föräldrar och underåriga barn har RR betraktat bolagsbildningen som giltig. Lindencrona har visat att det förekommer bolagsbildningar som ansetts giltiga och där omräkning skett med hjälp av 6 %-schablonen, trots att god man inte företrätt barnen eller överförmyndarens tillstånd

inte inhämtats. Han pekar också på, att den sistnämnde inte haft laglig möjlighet att ge barnen rätt att delta som delägare p g a att de varit under 16 år.¹ I de flesta mål i RR:s praxis rörande kommandit- och handelsbolagsbildningar mellan föräldrar och barn var åtminstone något barn under 16 år vid bolagsbildningen och under det beskattningsår som målet gällde.² Eftersom överförmyndarens tillstånd för bolagsbildningar är obligatorisk, och sådant tillstånd inte kan ges till barn under 16 år, är följaktligen många bolagsbildningar ogiltiga i den meningen, att de barn som var under 16 år inte kan anses som bolagsdelägare, såvida inte fadern erhållit överförmyndarens tillstånd att driva rörelsen för barnens räkning, se avsnitt 6.3.2. Det finns mål, där bolagsbildningen godtagits trots att samtliga andelsägare utom fadern var under 16 år vid bolagsbildningen, se t ex RÅ 1969 fi not 1697. Det finns ingenting i något mål som skulle kunna peka på, att fadern fått överförmyndarens tillstånd att driva verksamheten för barnens räkning. Hela bolagsbildningen är då ogiltig. Det kan även diskuteras i vad mån bolagsbildningen är giltig, om bolagsavtalet är ogiltigt för större delen av bolagsdelägarna, se avsnitt 6.3.2. Det är inte otroligt, att domstolarna kan ha förbisett att andelsägarna måste vara över 16 år.

I RÅ 1958 fi not 1106 hade Eva, född 1949, inträtt som delägare i ett kommanditbolag genom ett avtal dagtecknat den 22/12 1951. Vid 1953 års taxering uttalade RR bl a följande:

I målet får anses visat, att Eva jäml bolagsavtal 22/12 51 i laga ordning inträtt som kommanditdelägare i bolaget.

Dottern i RÅ 1958 fi not 1106 kunde dock aldrig själv driva rörelse med hänsyn till regeln i 15:13 FB.

RR har tillämpat 6 %-schablonen även i en hel del fall, där

¹ Se Lindencrona SvJT 1979 s 188 ff och Lindencrona [1974] s 109 ff, Lindencrona har bl a kommenterat målet RÅ 1966 fi not 1531—40 och RÅ 1958 fi not 1699, se Lindencrona [1974] s 104 och s 111 f. Av referaten i många mål kan man möjligen kunna utläsa, att god man inte förordnats för barnen, eller att överförmyndarens tillstånd inte har inhämtats, se t ex RÅ 1956 ref 15 och RÅ 1958 ref 45. Det skall dock inte uteslutas, att detta kan ha skett ibland, utan att detta förhållande tillmätts sådan betydelse, att det tagits in i referatet i regeringsrättens årsbok.

² Se t ex RÅ 1956 ref 15, RÅ 1958 ref 45. RÅ 1958 fi not 1106, 1351 och 2643, RÅ 1959 fi not 268, 1262, 1263 och 1960, RÅ 1962 fi not 210, RÅ 1964 fi not 1712, RÅ 1966 fi not 1531 och 1536, RÅ 1968 fi not 127 och RÅ 1969 fi not 1697 och 2066.

bolagsbildningarna varit civilrättsligt helt eller delvis ogiltiga, se även Mattsson [1974] s 57. Det är inte fullt klart om detta varit en medveten praxis, eller om RR helt enkelt inte brytt sig om att i detalj undersöka om varje bolagsbildning var giltig, jfr Mattsson [1974] s 57 f. För den uppfattning talar, att man i tidigare mål underkänt ogiltiga handels- och kommanditbolagsbildningar.

Av det civilrättsliga avsnittet och NJA 1980 s 326 framgår, att avtalet kan bli retroaktivt giltigt mellan parterna från och med den tidpunkt, då avtalet upprättades om det godkänns i efterhand, se avsnitten 6.3.2 och 6.3.4.2. Men eftersom barn under 16 år inte själv kan driva rörelse med hänsyn till FB:s regler, är det tveksamt om den retroaktiva giltigheten skulle kunna sträcka sig längre än fr o m den dag barnet fyllde 16 år. Barnets föräldrar kan dock driva rörelsen för barnets räkning före 16-årsdagen. Man skulle därför kunna tänka sig att låta bekräftelsen verka tillbaka till det ursprungliga avtalet. Det förutsätter dock, att det inte förflutit avsevärd tid sedan avtalet ingicks, eftersom avtalet då är förfallet, se avsnitt 6.3.2. Man bör därför inte acceptera att barnen är avsevärt yngre än 16 år, såvida inte fadern driver rörelse för barnets räkning med överförmyndarens tillstånd.

6.3.5.3 Alternativa lösningar

En expertgrupp inom företagsskatteberedningen föreslog år 1975, att ogiltiga rättshandlingar skulle beskattas som om de vore giltiga om parterna agerade som om avtalen vore giltiga, se avsnitt 4.2.2. Det bör dock anmärkas, att expertgruppen i och för sig inte observerat eller diskuterat närståendetransaktioner av denna typ, se SOU 1975:77 s 87 ff och s 140 ff.

I västtysk skatterätt har man en sådan regel i 41 § 1 p AO, men denna regel gäller inte för transaktioner mellan nära familjemedlemmar enligt BFH:s praxis. Familjerättsliga transaktioner måste i princip vara civilrättsligt giltiga för att beaktas vid beskattningen i Västtyskland. Förmodligen är det rädslan för att närstående annars försöker att manipulera med beskattningen som ligger bakom BFH:s praxis, se avsnitt 3.1. Det finns därför anledning att undersöka vilka konsekvenser expertgruppens förslag skulle kunna få vid kommandit- och handelsbolagsbildningar mellan föräldrar och barn.

Om barnen beskattas för inkomst från ogiltiga bolagsbildningar har det främst följande fördelar för familjen.

1. Barnen betalar oftast en betydligt lägre skatt på sina inkomster än föräldrarna. Kapitalinkomster sambeskattas mellan makar, medan barnen själva beskattas för alla inkomster. Familjen får i vart fall som helhet lägre skatt i de flesta situationer.
2. Föräldrarna skall stå för barnens underhåll. När föräldrarnas underhållsskyldighet fastställs skall man dock ta hänsyn till barnens egna inkomster. Det finns därför möjlighet för föräldrar som inte är förmögna eller har för höga inkomster att få ersättning av barnen för kostnader för deras underhåll, se 7:1 FB.
3. Föräldrarna har dessutom teoretiskt goda möjligheter att utan större kostnader manipulera med och disponera över beskattningen. Om föräldrarna "för över" tillgångar till barnen genom ogiltiga gåvor utgår ingen gåvoskatt. Skattedomstolarna anser, att gåvan av andelen kan accepteras skatterättsligt även om god man saknas eller överförmyndarens tillstånd inte har inhämtats. Om gåvan anses skatterättsligt giltig, beskattas barnen för skälig ränta på satsat kapital. Ändras förhållandena kan föräldrarna aktualisera ogiltigheten och ta tillbaka tillgångarna utan större kostnader. Gåvan kan naturligtvis göras giltig, beroende av omständigheterna, genom ett godkännande eller genom ett nytt avtal. I västtysk skatterätt anser man som sagt, att det är oacceptabelt att föräldrarna ger barn avkastningsgivande egendom genom ogiltiga gåvor för att t ex bekosta deras studier. När studierna är avslutade kan föräldrarna låta gåvan återgå.

De transaktioner, som beskrivs under p 3 är naturligtvis inte de vanligaste typerna av förfaranden, eftersom de flesta föräldrar vill föra över tillgångar så tidigt som möjligt till sina barn med tanke på kommande arvsbeskattning m m. Men det är tillräckligt allvarligt att dessa möjligheter finns och kan ge skattevinster för familjen som helhet. Det kan därför inte vara tillfredsställande, att närstående kan disponera över beskattningsresultatet på detta sätt. Detta talar för att det är mindre lämpligt att beskatta ogiltiga närståendetransaktioner som om avtalen vore giltiga. Expertgruppens föreslagna lösning fungerar mindre väl vid transaktioner mellan närstående.

En annan lösning vore att aldrig beskatta ogiltiga transaktioner mellan nära familjemedlemmar. Denna lösning gäller i princip i västtysk skatterätt, jfr även HD:s lösning i NJA 1980 s 326 som behandlats i avsnitt 6.3.4.2. I svensk skatterätt har Lindencrona betonat, att man bör upprätthålla den civilrättsliga ogiltigheten även i skatterätten med hänsyn till rättsordningens enhet, se Lindencrona SvJT 1979 s 194 och jfr Lindencrona [1974] s 116. De västtyska erfarenheterna och de allvarliga invändningarna som presenterats ovan mot att låta ogiltiga rättshandlingar ligga till grund för beskattningen, talar enligt min mening för att denna lösning är det bästa sättet att angripa dessa problem.

Det återstår nu att diskutera hur man skall beskatta ogiltiga avtal som blir retroaktivt civilrättsligt giltiga mellan parterna genom ett senare godkännande.

I västtysk skatterätt gäller bolagsavtalet endast fr o m den tidpunkt, då det godkändes och blev giltigt, även om avtalet har civilrättsliga retroaktiva effekter, se kapitel 3. Enligt min mening har denna lösning avgörande fördelar, men frågan är dock om det är nödvändigt att vara så pass sträng mot de skattskyldiga. I svensk skattepraxis har underåriga barn förmodligen i relativt stor omfattning beskattats för rörelseinkomster motsvarande skälig avkastning på satsat kapital, trots att barnet inte varit delägare p g a FB:s ogiltighetsregler. Om barnet fortsätter att delta i bolaget sedan det blivit myndigt, kan man oftast utgå ifrån att barnet tyst har godkänt bolagsavtalet. Normalt bör retroaktiviteten inte tillåtas att verka bakåt för någon längre tidsperiod med hänsyn till lagberedningens uttalanden under förarbetena till FB:s föregångare, att avtalet då fick anses förfallet, se avsnitt 6.3.2.

Man bör dock inte ge de skattskyldiga några möjligheter att kunna spekulera med och härska över beskattningsresultatet, jfr NJA 1982 s 493. När bolagsbildningen prövas första gången, måste bolagsbildningen bli giltig senast under handläggningen av det årets taxering hos skattemyndigheterna och skattedomstolarna. I annat fall skall inte avtalet i framtiden tillåtas få retroaktiva effekter, utan avtalet får skatterättslig giltighet fr o m en eventuell framtida bekräftelse, jfr betr västtysk skatterätt avsnitt 3.1. Fördelen med denna lösning, är att den inte innebär några problem med de förmodligen inte fåtaliga ogiltiga kommanditbolagsbildningar som beskattats som giltiga i nuvarande praxis. Man får då

naturligtvis bortse från, att lösningen möjligen är strängare mot de skattskyldiga om ogiltigheten upptäcks än vad som gäller i nuvarande praxis. Lösningen kombineras med att en eventuell gåva av handels- eller kommanditbolagsandel skall gåvobeskattas, se avsnitt 6.3.4.3. Reglerna bör införas genom ändrad lagstiftning.

Nästa fråga är hur avkastningen på barnens satsade kapital skall beskattas, om barnen inte kan anses som bolagsdelägare med hänsyn till ogiltighetsregeln i 15:13 FB eller i 13:2 FB. Om bolagsbildningen är giltig, anses barnen vara berättigade att erhålla skälig ränta på insatt kapital, se avsnitt 6.3.5.1.

Om barnen fått medlen som satsats i bolaget från någon annan än den rörelsedrivande föräldern, är det naturligt att barnen beskattas för skälig avkastning eller ränta på det kapital som satsades i rörelsen. Mest materiellt tilltalande vore då att barnens ränta behandlades på samma sätt vare sig bolagsbildningen är giltig eller inte. Barnen bör då tillgodoföras skälig ränta på insatt kapital som inkomst av rörelse, även om barnet inte kan anses som delägare med hänsyn till regeln i 15:13 FB. Enligt min mening borde dock räntan beskattas som inkomst av kapital, men man har valt att som barnens kapitalavkastning betrakta inkomst av rörelse om bolagsbildningen är giltig. Eftersom situationen rent faktiskt är densamma vid ogiltiga bolagsbildningar, talar allt för att även räntan vid ogiltiga bolagsbildningar bör betraktas som inkomst av kapital. En ändring härvidlag bör gälla både för giltiga och ogiltiga bolagsbildningar och bör ske genom lagstiftning.

Situationen är delvis en annan om pengarna som satsats i rörelsen kommer från de egentliga rörelseidkarna, dvs föräldrarna. Det är vanligt att barnets insats skänkts av föräldrarna med det uttryckliga eller underförstådda villkoret, att pengarna skall satsas i rörelsen. Innebörden av sådana transaktioner är att föräldrarna tagit in barnen som delägare i rörelsen, trots att de inte får driva rörelse innan de fyllt 16 år och trots att de ännu inte uppnått denna ålder. Även om fadern fått överförmyndarens tillstånd att driva näringen för barnets räkning, framstår barnens rörelseinkomster som konstlade och tillkomna genom faderns insatser. I Västtyskland godtas inte sådana förfaranden, även om bolagsbildningen i och för sig är giltig, se Bergström [1978] s 34.

Det kan diskuteras, om det är befogat att medge avdrag för utbetald ränta på satsat kapital i denna situation till barn under 16 år, jfr Nial [1955] s 34 i not 2. Föräldern ger i realiteten en gåva till barnen på villkor, att han får återlåna medlen för att använda dem i sin rörelse. I praktiken påminner läget starkt om det, som föreligger om föräldern utfärdar en benefik barnrevers och lovar att betala ränta på den. Man får inte avdrag för sådan ränta, se RÅ 1956 ref 11 och Bergström [1978] s 170 ff och där hänvisad litteratur. Starka skäl talar naturligtvis för att man inte skall kunna kringgå detta avdragsförbud genom att låta barnen delta som kommandit- eller handelsbolagsdelägare i föräldrarns rörelse.

Lagstiftaren tycks dock inte ha uppmärksammat, att det är vanligt att bolagsbildningarna är ogiltiga i den meningen, att barnen inte kan anses som bolagsdelägare med hänsyn till ogiltighetsregeln i 15:13 FB. Man har istället antagligen utgått ifrån att bolagsbildningar med barn även under 16 år är giltiga och att barnen normalt skall tillgodoföras skälig ränta på satsat kapital, jfr avsnitt 6.3.5.1. Konsekvenserna av detta synsätt blir emellertid märkliga vare sig bolagsbildningen är giltig eller ej. Skälig avkastning torde för närvarande kunna anses motsvara marknadsmässig ränta. Om barnets kapitalinsats är 100 000 kr torde det för närvarande inte vara uteslutet att skälig avkastning kan uppgå till mer än 12 000 kr, eller 4 % över diskontot, per år, jfr RSV Dt 1980:13 p 4.5 behandlat i avsnitt 6.3.5.1. Denna summa skulle då i praktiken vara avdragsgill för fadern trots förbudet i 46 § 5 anvp KL mot avdrag för periodiska understöd. Sedan barnet betalat en förmodligen låg skatt på mottagen avkastning, kan föräldern åtminstone i vissa fall tillgodogöra sig hela eller delar av beloppet som ersättning för havda kostnader för barnens uppfostran och utbildning enligt 7:1 FB. Det kan knappast vara tillfredsställande, att föräldrar och barn tillsammans kan uppnå sådana betydande ekonomiska och skatterättsliga fördelar på ett så enkelt sätt. Detta är en konsekvens av regeringsrättens praxis. Förfarandet skulle därför inte strida mot lagstiftningens grunder åtminstone i skatteflyktslagens mening. Departementschefen uttalade nämligen, att man inte kunde använda skatteflyktslagen mot förfaranden, där man med lagstiftarens goda minne mer sett till transaktionernas formella än deras verkliga innebörd, se prop

1980/81:17 s 197. Detta skulle tala för att praxis' inriktning borde ändras genom lagstiftning. Vid en framtida översyn av familjebeskattningen bör man överväga om underåriga barn skall kunna tillgodoföras inkomster, genom att föräldrarna genom gåvor låter dem bli handels- eller kommanditbolagsdelägare.

6.3.6 Realisationsvinstbeskattningen

Om en förälder överlåter en handels- eller kommanditbolagsandel genom gåva till sitt barn sker ingen realisationsvinstbeskattning, se 35 § 3 mom KL. Beskattning sker först om barnet säljer andelen. Säljer föräldern andelen till barnet sker beskattning enligt 35 § 3 mom KL.¹ Problem uppkommer med en gång, om en förälder säljer en andel till sitt barn genom ett fång som är ogiltigt p g a föräldrarättsliga regler. Är det fråga om en ogiltig gåva, uppstår det problem vid realisationsvinstbeskattningen först, när barnet skall sälja tillgången. Liknande problem har diskuterats tidigare i samband med ogiltiga fastighetsöverlåtelser, se avsnitt 5.6. Praxis saknas helt som belyser realisationsvinstbeskattningen av ogiltiga fång mellan närstående.

I praktiken beaktar RR relativt ofta inte föräldrarättsliga ogiltighetsgrunder. Överlåtelser av handels- och kommanditbolagsandelar realisationsvinstbeskattas därför antagligen i viss utsträckning. Förmodligen gäller dock samma huvudregel på detta område som på andra här behandlade områden. Huvudregeln innebär att ogiltiga överlåtelser inte skall realisationsvinstbeskattas.

Den sistnämnda lösningen har flera avgörande nackdelar. Om barnets ställföreträdare t ex säljer barnets bolagsandel, är det antagligen vanligt att förvärvaren gjort ett godtrosförvärv. Frågan är då när andelen skall anses avyttrad av den underårige resp förvärvad av köparen. Köparen har givetvis förvärvat den i och med att han gjort ett godtrosförvärv. Det är då naturligt att anse,

¹ Angående blandade fång, se Bergström [1978] s 157 ff. Sedan boken publicerades, har det emellertid slagits fast i RÅ 1981 1:29, att huvudsaklighetsprincipen skall gälla vid avyttring av fast egendom enligt 35 § 2 mom KL, vare sig fånget betecknats som köp eller gåva. Det är osäkert om denna princip numera gäller vid realisationsvinstbeskattningen av lös egendom.

att barnet avyttrat tillgången vid samma tidpunkt. Situationen blir mer komplicerad, om andelsförsäljning blir giltig genom ett godtrosförvärv först i ett senare led. Konsekvensen av ovan skisserade lösning blir då, att den underårige och hans köpare har förvärvat resp överlåtit andelen först vid denna tidpunkt. Förmodligen får dessa då inte tillgodoräkna sig någon innehavstid före denna tidpunkt, jfr RÅ 1970 ref 42 och RÅ 1980 Aa not 40 behandlade i avsnitt 5.6.3. Som tidigare påpekats är detta materiellt mindre tillfredsställande. De skattskyldiga får inte tillgodoräkna sig någon innehavstid alls, trots att de har disponerat över andelarna som ägare under viss tid. Dessutom är det svårt att övervaka i vad mån obeskattade ogiltiga andelsöverlåtelser blir giltiga i framtiden. Det kan dock knappast accepteras, att beskattning undgås i något led. Mot detta kan invändas, att avtalet med den underårige är ogiltigt i den meningen, att motparten måste återbära en köpeskilling motsvarande andelens värde, om avtalet återgår p g a ogiltighet och andelen inte finns i behåll p g a att tredje man har gjort ett godtrosförvärv. Men det är ovanligt, att sådana avtal återgår. I denna situation har parterna dessutom möjlighet att få taxeringen upphävd eller ändrad genom resning.

Man undviker dessa problem, om man istället alltid realisationsvinstbeskattar även ogiltiga andelsöverlåtelser, där parterna agerar som om avtalet vore giltigt, under förutsättning att avtalet inte återgått när taxering sker. I det aktuella exemplet skall samtliga överlåtelser beskattas. Säljaren anses ha ägt andelarna fr o m sitt ogiltiga fång. Om andelarna sedermera förvärvats av någon genom ett godtrosförvärv, uppkommer inte några särskilda problem. Tidigare fastställda taxeringar står då fast. Återgår överlåtelserna p g a ogiltighet, bör taxeringen kunna ändras ytterst genom extraordinär besvärsmått eller genom resning. Skatten bör dock endast återbetalas, om parterna inte har försökt att utnyttja skattereglerna. Lösningen bör verka som en påtryckning på parterna, att antingen låta avtalet återgå, eller att låta det bli giltigt genom att överlåtelserna godkänns i efterhand. Lösningen bör även kunna motverka, att skattskyldiga medvetet vidtar ogiltiga rättshandlingar i syfte att uppnå skattefördelar. Reglerna bör införas genom lagstiftning, jfr avsnitt 5.6.4.

6.3.7 Den löpande inkomstbeskattningen av arrendeavtal mellan föräldrar och barn

Arrendeavtal mellan föräldrar och barn har ingående behandlats av Lindencrona. Han har även belyst de föräldrarättsliga aspekterna på sådana avtal. Med hänsyn till detta nöjer jag mig med att kortfattat diskutera ogiltiga arrendeavtal mellan föräldrar och barn vid den löpande inkomstbeskattningen, se närmare om dessa problem i Lindencrona [1974] s 137 ff.

Före en lagändring år 1972 var det fördelaktigt för barn att arrendera föräldrarnas fastighet (eller för föräldrar att arrendera barnens jordbruksfastighet). Arrendatorn fick omedelbar avdragsrätt för förbättringskostnader vilket föräldern-jordägaren inte hade rätt till för egen del. Den sistnämnde skulle visserligen beskattas för värdet av förbättringen när arrendet upphörde, men värdet skulle vara det som gällde när avträde skedde och denna beskattning föll ofta i glömska. Arrendet upphörde ofta genom att barnen fick gården genom gåva eller arv. I praxis har sådana jordbruksarrenden mellan föräldrar och underåriga barn ansetts som giltiga, se Lindencrona [1974] s 139 ff.

Genom 1972 års lagstiftning ersattes arrendatorns omedelbara avdragsrätt med en rätt för denne att i allmänhet — med vissa undantag — skriva av förbättringar med 5 % årligen. Om arrendet upphörde innan förbättringarna var avskrivna, hade denne rätt till utrangeringsavdrag, se främst 6 anvp till 22 § KL. Därigenom var fördelarna med att låta arrendatorn utföra förbättringar på fastigheten inte av någon större betydelse längre, se Lindencrona [1974] s 141 f.

Numera torde syftet med att låta underåriga barn arrendera föräldrarnas jordbruksfastighet vara att försöka dela upp familjens inkomster på flera händer i syfte att få totalt sett en lägre skatt. Enligt 20 § KL är inte lön till barn under 16 år i föräldrarnas förvärvskälla avdragsgill. Samma regler gäller om jordbruket drivs i bolagsform enligt 32 § 13 anvp KL, se avsnitt 6.3.2. För att barnen själva skall anses driva jordbruk, måste den underårige, förutom att god man skall företräda honom vid avtalets upprättande, ha överförmyndarens tillstånd enligt 15:13 FB, se NJA II 1924 s 426 f och Lindencrona SvJT 1979 s 190. Problemen med de föräldrarättsliga ogiltighetsreglerna är m a o i stort sett desamma som gäller beträffande barns deltagande i rörelseverksamhet.

Lindencrona har undersökt praxis och funnit, att RR har bortsett från de föräldrarättsliga ogiltighetsreglerna även på detta område, se Lindencrona [1974] s 147 ff. Som exempel kan nämnas, att RR i RÅ 1965 fi not 1236 betraktat ett arrendeavtal som giltigt, trots att god man inte förordnats för de underåriga barnen och överförmyndarens tillstånd inte hade inhämtats, se Lindencrona [1974] s 147 f. Lindencrona uttalar sammanfattningsvis följande om målet:

Efter en sådan utgång ligger det nära till hands att fråga sig, om RegR någonsin kan anse tillräckliga skäl föreligga för att frånga den genom arrendeavtal skedda inkomstfördelningen mellan föräldrar och barn, än mindre anse ett skenavtal föreligga. (Lindencrona [1974] s 148.)

Det föreligger m a o samma typ av problem som behandlas på liknande sätt i praxis som beträffande kommandit- och handelsbolagsbildningar mellan föräldrar och barn. Jag hänvisar därför till diskussionen och slutsatserna i avsnitt 6.3.5 som behandlar dessa bolagsbildningar.

6.3.8 Sammanfattning

Om föräldrar skänker barn tillgångar, utan att barnen därmed anses driva näring, behövs inte överförmyndarens tillstånd om barnen är underåriga. God man måste dock ta emot gåvorna för barnens räkning. Om gåvan är villkorad av att barnen skall skuldsätta sig är överförmyndarens tillstånd obligatoriskt, även om gåvan ställs under särskild förvaltning, se 13:2 FB, 15:14 FB, Walin [1979] s 344, NJA 1973 s 440 och jfr NJA 1980 s 326.

En ogiltig gåva kan dock bli civilrättsligt retroaktivt giltig mellan parterna, om god man förordnas i efterhand och/eller i förekommande fall överförmyndarens tillstånd inhämtas efteråt. Av NJA 1980 s 326 framgår, att HD låtit en fastighetsgåva bli retroaktivt giltig vid gåvobeskattningen, när en god man sedermera förordnades och tog emot gåvan för barnens räkning drygt fyra år efter rättshandlingens tillkomst.

Jag har föreslagit, att ogiltiga bolagsbildningar och andelsöverlåtelser skall gåvo- och realisationsvinstbeskattas. Beskattningen är avsedd att ha en avhållande effekt och minska fördelarna med att ingå ogiltiga avtal. Det skall inte vara någon särskild fördel med att ingå ogiltiga rättshandlingar.

Den tidigare framställningen visar, att det saknas skäl för att beskatta barnen för avkastningen på den ogiltiga gåvan åtminstone så länge fångat är ogiltigt.

Frågan är då vad man skall göra, om avtalet blir retroaktivt giltigt flera år efter det att avtalet ursprungligen upprättades. I NJA 1980 s 326 rörde det sig som sagt om drygt 4 år. Familjen har möjligheter att spekulera med beskattningsresultatet, om man låter den retroaktiva giltigheten slå igenom fullt vid beskattningen. En förälder kan föra över avkastningsgivande tillgångar till sina barn utan att god man förordnas. I praktiken är det då dessutom möjligt att skattemyndigheterna inte får upp ögonen för att gåvan är ogiltig, eftersom det oftast inte framgår av deklara-tionshandlingarna.

Barnen blir förmodligen i många fall beskattade för avkastningen. Får skattemyndigheterna upp ögonen för att gåvan är ogiltig, kan god man förordnas och det är då fullt riktigt enligt detta synsätt, att barnen blivit beskattade för avkastningen. Om gåvan förblir ogiltig, har föräldrarna möjlighet att ta tillbaka gåvan genom att aktualisera ogiltigheten och då skall inte heller någon gåvoskatt utgå, om det är fråga om en föräldrarättslig ogiltighetsgrund. Däremot sker beskattning, om det är fråga om en svag ogiltighetsgrund. Föräldrarna och barnen kan m a o i samråd hela tiden avgöra vilket som är fördelaktigast att låta ogiltigheten stå fast, aktualisera ogiltigheten eller godkänna gåvoavtalet. Detta är inte acceptabelt.

En annan invändning mot att låta giltigheten verka retroaktivt, är som sagt att det kan förflyta avsevärd tid mellan det att avtalet upprättades och den tidpunkt då det godkänns (eller ogiltigheten aktualiseras). Dessutom blir taxeringsarbetet komplicerat, om det finns möjlighet att få taxeringarna ändrade, om avtalet godkänns. Det borde även vara ett tämligen välkänt faktum, att god man måste förordnas när man vill ge sina underåriga barn gåvor. Den som missar denna regel bör därför få skylla sig själv. Frågan är dock om man inte är för sträng mot de skattskyldiga, om man låter beskattningen ske först fr o m den tidpunkt då avtalet bekräftades och blev giltigt på det sätt som sker i Västtyskland, se avsnitt 3.1. Vid realisationsvinst- och gåvobeskattningen har jag som sagt föreslagit att beskattning skall ske även av ogiltiga rättshandlingar. Vid realisationsvinstbeskattningen får den skatt-

skyldige räkna innehavstid fr o m sitt ogiltiga förvärv. Förmodligen skulle man kunna tänka sig att acceptera, att avkastningen beskattades hos barnen, om parterna rättade till avtalet första gången ogiltigheten prövas av skattemyndigheterna. Denna lösning har föreslagits ovan beträffande kommandit- och handelsbolagsbildningar mellan föräldrar och barn, se avsnitt 6.3.5.3. Med denna snäva tillämpning ges parterna marginella möjligheter att utnyttja skattereglerna. Den föreslagna lösningen är delvis en annan än vid gåvo- och realisationsvinstbeskattningen. Framställningen visar emellertid att det är mest ändamålsenligt att ha olika lösningar.¹

Om avtalet återgår föreslås det, att erlagd skatt skall kunna återfås vid gåvo- och realisationsvinstbeskattningen, men inte vid den löpande inkomstbeskattningen.

De föreslagna lösningarna bör genomföras genom ändrad lagstiftning.

6.4 Ogiltiga gåvor mellan makar

6.4.1 Formkraven i 8:2 GB

Giltiga gåvor mellan makar måste ske i äktenskapsförordets form, såvida det inte är fråga om s k sedvanliga skänker eller s k besparingsöverföringar, se 8:2 och 8:3 GB. I annat fall är gåvan varken gällande mellan parterna eller mot tredje man, se NJA II 1921 s 118. Formkravet är avsett, dels att skydda tredje man från manipulationen från makarnas sida, dels att skydda mot förhas-tade gåvor till andra maken. I förarbetena betonades det särskilt, att man försvårade för makarna att lura sina borgenärer genom att gåvan i princip skulle ske i äktenskapsförordets form, varefter förordet för att bli giltigt måste inges till rätten, som sedan gav publicitet åt gåvan, se NJA II 1921 s 104 ff.

¹ Ett likartat förfarande med vad som behandlats i detta avsnitt är att föräldrar sätter in pengar (exempelvis barnbidragen) för barnens räkning på bankböcker, samtidigt som de förbehåller sig rätten att disponera beloppen. HD har nyligen uttalat, att pengarna på bankböckerna fortfarande tillhör föräldrarna och åberopat 4 § gåvolagen, se NJA 1981 s 464. Mot denna bakgrund är det naturligt, att avkastningen på bankböckerna beskattas hos föräldrarna. Föräldrarna har dessutom möjlighet att avstå från dispositionsrätten till bankböckerna. Medlen tillhör då barnen enligt 4 § gåvolagen. I denna situation är det naturligt att barnen beskattas för räntan.

Om det ogiltiga avtalet sedermera blir giltigt genom att formenligt avtal upprättas, anses avtal slutet först vid denna tidpunkt och inte vid det ursprungliga avtalets tillkomst, se Gunvor Wallin [1958] s 229.¹

I praxis har äktenskapsförordets formkrav upprätthållits i tvist mellan efterlevande make och andra makens dödsbo, trots att det var den efterlevande maken som gjorde gällande att äktenskapsförordet inte var gällande. HD ansåg, att äktenskapsförordet inte var giltigt p g a att det hade getts in till fel domstol, se NJA 1954 s 325 kommenterat bl a av Gunvor Wallin i TfR 1963 s 43. I denna situation talar materiella skäl inte särskilt starkt för att formkravet skall upprätthållas, eftersom tredje mans rätt inte berördes.

Det finns även andra exempel på att formkravet kan leda till materiellt mindre tillfredsställande resultat, jfr kritiken i SOU 1981:85 s 231. I praxis har givaren eller dennes successorer kunnat åberopa giltigheten, oavsett att borgenärsintresset inte påkallat någon återgång av rättshandlingen och trots att lång tid förflutit sedan densamma vidtogs, se t ex NJA 1957 s 315 och jfr även gåvoskattemålen NJA 1940 s 637 och NJA 1973 s 89.

Familjelagssakkunniga påtalar, att gällande rätt emellanåt kan leda till mindre tillfredsställande resultat:

För makar får det i vissa fall avgörande betydelse om överföringen dem emellan av egendom skall bedömas som formfordrande gåva eller ej. De kan med större eller mindre fog vid tidpunkten för dispositionen ha ansett att det rörde sig om en sådan ordinär gåva som inte kräver äktenskapsförord eller som en gottgörelse för utfört arbete eller som ett led i en annan uppgörelse dem emellan. Att givaren eller dennes successorer vid ett senare tillfälle — alldeles oavsett om något borgenärsintresse påkallar det — skall kunna göra gällande att rättshandlingen är ogiltig därför att den i själva verket var att bedöma som formfordrande gåva leder då lätt till obilliga verkningar för mottagaren. (SOU 1981:85 s 231.)

De sakkunniga föreslår, att gåvor och gåvoutfästelser skall vara giltiga mellan makar på samma villkor som gäller för utomståen-

¹ Hon uttalar fortsättningsvis:

I övrigt torde relationen mellan det ursprungliga, med brist behäftade avtalet och bekräftelsen av detta enligt grunderna för de nu återgivna, från andra avtalsområden hämtade uttalandena vara att bestämma så, att överenskomsten får anses ha det innehåll, som framgår av — den ursprungliga — dispositionen men omfatta de vid bekräftelsetillfället rådande förhållandena. (Gunvor Wallin [1958] s 229.)

de parter, se SOU 1981:85 s 231 ff och s 336 ff. En fullbordad gåva eller en giltig gåvoutfästelse skall gälla mellan makarna, men inte i förhållande till tredje man. Det krävs sedan en registrering av gåvan, för att rättshandlingen skall gälla även i förhållande till tredje man. En gåva av fast egendom blir dock giltig i och med att lagfart meddelas, se SOU 1981:85 s 232 ff.

6.4.2 Återgång av ogiltiga rättshandlingar mellan makar

Lagberedningen uttalade följande i förarbetena till giftermålsbalken om verkan av ogiltigheten vid återgång av rättshandlingar mellan makar:

Finnes den (egendomen. Min anmärkning.) ej i behåll, blir frågan om gåvotagarens ersättningsplikt att lösa enligt allmänna regler om rättshandlingars ogiltighet, och detsamma gäller beträffande gåvotagarens skyldighet att utgiva fallen avkastning och hans rätt till ersättning för kostnad, som nedlagts å egendomen; i dessa hänseenden är ledning särskilt att hämta av de stadganden, som enligt vad beredningen föreslår skola sammanföras i 36 § 9 mom konkurslagen. (Lagberedningens förslag till revision av giftermålsbalken och vissa delar av ärvdabalken, del IV, 1918 s 303.)

Enligt lagberedningens förslag till 36 § 9 mom konkurslagen skulle gåvomottagaren återbära avkastningen och samtidigt få ersättning för nödig kostnad. Om egendomen förstördes, skulle ersättning utgå för dess värde.¹ Numera skall avkastningen normalt endast ersättas fr o m den tidpunkt då återvinningen påkallades, se 39 a § konkurslagen. I förarbetena till bestämmelsen betonades, att den tidigare regleringen i 37 § 2 st konkurslagen var för sträng mot den återbäringsskyldige, eftersom denne i regel hade konsumerat avkastningen. I de fall återvinnings svaranden inte var i ond tro, får han behålla avkastningen intill dess stämning i återvinningsmålet delgetts honom, se NJA II 1976 s 202.

I förarbetena till GB tycks man ha utgått ifrån, att avkastningen av ogiltiga gåvor mellan makar skulle kunna återkrävas fullt ut av givaren. En sådan regel är alltför sträng mot mottagaren om

¹ Se lagberedningens förslag till revision av giftermålsbalken och vissa delar av ärvdabalken, del IV, 1918 s 110 och s 498. Enligt det slutliga förslaget, som antogs av riksdagen, ersattes både nyttig och nödig kostnad vid återvinning av gåva, se NJA II 1921 s 466 och 37 § 2 st konkurslagen i dess dåtida lydelse.

parterna i samråd agerat som om gåvan vore giltig under en längre tid.¹ De allmänna rättsgrundsatser som lagberedningen hänvisade till innebär numera troligen, att godtroende innehavare av egendomen inte behöver redovisa avkastningen innan stämning skett. Det är därför osäkert hur avkastning eller ränta under gåvomottagarens innehavstid skall redovisas, om gåvan återgår p g a ogiltighet. Men mycket talar för att gåvomottagaren endast skall redovisa avkastningen fr o m det att ogiltigheten aktualiserats. Detta ligger i linje med vad som förmodligen gäller vid återgång p g a andra ogiltighetsregler, se t ex avsnitt 5.4.4.

6.4.3 Gåvobeskattningen

Enligt 36 § AGL sker gåvobeskattning av giltiga gåvor. Gåvor som är ogiltiga p g a förmögenhetsrättsliga principer och regler beskattas dock, se avsnitt 6.3.4.1. I NJA 1973 s 89 har HD tagit ställning till i vad mån det är möjligt att gåvobeskatta gåvor mellan makar som inte skett på föreskrivet sätt i äktenskapsförordets form.

J:s man och fader ägde aktierna i ett familjebolag till hälften var. Vid en extra bolagsstämma beslöts att aktiekapitalet skulle ökas från 100 000 kr till 200 000 kr. Aktieägarna avstod från sin företrädesrätt att teckna nya aktier till förmån för J. Vid ett sammanträde i december 1962 beslöt styrelsen att tilldela J aktier för 100 000 kr i enlighet med hennes önskan. Likvid för aktierna erlades i januari 1963.

I gåvodeklarationen anförde J, att aktierna var värda 300 000 kr och att hon därför kunde anses ha fått två gåvor på vardera 100 000 kr från sin fader och sin make.

Lst gåvobeskattade endast gåvan från fadern och uttalade, att gåvan från mannen inte skett i äktenskapsförordets form. Någon giltig gåva från mannen hade därför enligt Lst:s mening inte kommit till stånd och beskattning kunde därför inte ske.

¹ Frågan om ränta skall utgå på kapitalbeloppet har varit föremål för prövning vid återgång av giltiga onerösa rättshandlingar. Gunvor Wallin anser, att det är motiverat att ålägga part att betala ränta från överlämnandet av beloppet endast i särskilt klandervärda situationer. I annat fall skall räntan redovisas fr o m att stämning skett. Hon pekar dock på att HD:s avgöranden är motstridiga, se hennes utlåtande i NJA 1964 s 375 och Gunvor Wallin [1969] s 73 ff samt jfr Rodhe [1956] s 578 f. Om dessa principer skulle tillämpas, skulle gåvomottagaren endast behöva redovisa avkastningen innan återgången p g a ogiltighet aktualiserats i särskilt klandervärda situationer.

HovR uppskattade värdet på aktiegåvan från fadern till 137 500 kr, men fastställde för övrigt Lst:s beslut.

HD fastställde HovR:ns beslut och uttalade följande beträffande gåvan från mannen till J:

G J avstod till förmån för J utan vederlag från sin rätt att teckna 50 nya aktier. J begagnade denna förmån, varigenom det förmögenhetsvärde som teckningsrätten sålunda representerade kom att överlåtas till henne. Som överlåtelsen uppenbarligen hade benefikt syfte, förelåg gåva till detta värde från G till J.

För att dylik gåva mellan makar skall bli giltig fordras att den sker genom äktenskapsförord. Eftersom detta ej iakttagits, är gåvan ogiltig.

Mannen i målet hade avstått från sin rätt att teckna nya aktier till förmån för sin hustru. Denna gåva ansågs vara värd 137 000 kr, men eftersom den inte skett i äktenskapsförordets form var den ogiltig. Gåvobeskattningsföresätter enligt 36 § 1 st AGL som sagt att gåvan inte är ogiltig enligt en stark ogiltighetsgrund, se avsnitt 6.3.4.1. Gåvobeskattningsföresätter därför inte kunna ske.

Den expertgrupp som lade fram betänkandet om en allmän skatteflyktsklausul ansåg att utgången i målet NJA 1973 s 89 var formellt riktig, men att resultatet var materiellt otillfredsställande, se SOU 1975:77 s 87 f.

Expertgruppen uttalade vidare bl a följande:

I verkligheten har ju en gåva ägt rum. De nyemitterade aktierna överfördes till hustrun och hon kunde också fritt förfoga över dessas värde. Mannens rätt att i efterhand göra gällande någon rätt till de nyemitterade aktierna var helt teoretisk. Han hade avstått från sin rätt, och bolagets styrelse hade också beslutat tilldela hustrun aktier i enlighet med hennes önskemål. Likvid hade erlagts för aktierna. Det säger sig också självt att det med tiden måste bli synnerligen svårt för skattemyndigheterna att följa upp ett fall som detta och se till att skatt på ett eller annat sätt tas ut i framtiden. Det framstår enligt vår mening som i hög grad konstlat att det faktiska ekonomiska skeendet i ett fall som detta inte skulle få de skattemässiga effekter som följer av parternas frivilliga agerande. Om man då skulle — som vi också föreslår — trots formfelet ta ut gåvoskatt för värdet av hustruns förvärv, kan det invändas att beskattningsresultatet blir obilligt för den händelse hustrun skulle nödgas lämna åter aktierna. Denna invändning är dock, bortsett från möjligheten av konkurs, helt teoretisk. Parterna är överens om ett visst ekonomiskt handlande, och intet hindrar dem från att skriva ett äktenskapsförord där gåvan bekräftas. (SOU 1975:77 s 88.)

Som expertgruppen påpekade är det relativt osannolikt, att mannen någon gång i framtiden skulle kräva att gåvan skulle återgå. Det finns naturligtvis en risk för att mannens borgenärer skulle kräva gåvans återgång i framtiden, men det är ovanligt att personer kommer på obestånd. Risken är därför sammantaget förmodligen liten för att gåvan kommer att återgå, även om detta inte kan uteslutas. I praktiken innebär utgången i målet, att hustrun fått en gåva av mannen gåvoskattefritt. Expertgruppen föreslog istället, att gåvan skulle ha beskattats i enlighet med sina ekonomiska verkningar med stöd av 2 § i deras lagförslag, se avsnitt 4.2.2. Detta innebär, att rättshandlingen var en gåva enligt sina ekonomiska verkningar. Gåvobeskattnings skulle därför ske.

Det ligger mycket i expertgruppens kritik. Man kan även peka på andra, mindre rationella konsekvenser av lagstiftning och praxis. Om maken i NJA 1973 s 89 hade sålt sina aktier till en tredje man, kunde denne ha gjort ett exstinktivt godtrosförvärv. Maken och dennes successorer har visserligen fortfarande kvar ett krav på hustrun, motsvarande aktiernas värde, vid en eventuell återgång av gåvan, men själva aktierna kan numera inte återgå till mannen, se 8:5 GB. Frågan är om inte hustrun borde gåvobeskattas i denna situation. Frågan är inte löst i praxis, men svaret skulle förmodligen bli negativt. Gåvan från mannen till hustrun blir ju inte giltig i och med att tredje man förvärvat aktierna genom ett exstinktivt godtrosförvärv. Problem uppstår också vid realisationsvinstbeskattningen, se närmare om detta i avsnitt 6.4.5. I praktiken innebär nuvarande lagstiftning och praxis, att det inte är möjligt att få ut någon gåvoskatt vid gåvor som är ogiltiga p g a att de inte skett i äktenskapsförordets form, trots att en förmögenhetsöverföring skett och det i praktiken är osannolikt att gåvan kommer att återgå.

Det bör betonas, att i praxis beskattas gåvor som är ogiltiga p g a oriktiga förutsättningar eller förmögenhetsrättsliga regler såsom bestämmelserna i 3 kap avtalslagen, se NJA 1982 s 493. Som tidigare har visats beträffande gåvor mellan föräldrar och barn, är skillnaden mellan sådan ogiltighet och ogiltighet p g a att äktenskapsförordets form inte iakttagits inte av sådan avgörande betydelse, att det finns anledning att behandla dem olika vid gåvobeskattningen. Man uppnår en mer materiellt tillfredsställande beskattning, om alla ogiltiga gåvor som fortfarande be-

handlas som giltiga av parterna när beskattningen sker gåvobeskattnas, se i avsnitt 6.3.4.3. Denna del av förslaget ligger i linje med expertgruppens förslag. Gåvobeskattningen skall här inte ses som någon förmån för de skattskyldiga, utan som en påtryckning att antingen låta gåvan återgå eller att se till att gåvan blir giltig. Om gåvan återgår, kan gåvoskatten återvinnas om parterna inte har försökt att utnyttja skattereglerna. Har parterna försökt att uppnå skattefördelar genom sitt handlande, kan man då besluta att gåvoskatten inte skall betalas tillbaka. Den föreslagna lösningen kräver en lagändring i AGL, se närmare om detta i avsnitt 6.3.4.1.

Familjelagssakkunnigas förslag innebär, att en fullbordad gåva eller en giltig gåvoutfästelse blir giltig mellan parterna även om den inte registrerats. Reglerna om, att gåvor mellan makar kräver äktenskapsförordets form, föreslås avskaffade. Skydd mot givarens borgenärer uppnår man i allmänhet genom registrering, se avsnitt 6.4.1. Familjelagssakkunniga påpekar då, att gåvoskatteplikt enligt 36 § AGL inträder redan, när bindande utfästelse kommit till stånd och inte i och med gåvans registrering, se SOU 1981:85 s 300. Samma sak bör gälla för fullbordade gåvor mellan makar. Genomförs familjelagssakkunnigas förslag slipper man en hel del av de problem, som skisserats ovan genom att denna ogiltighetsgrund försvinner.

6.4.4 Beskattningen av löpande inkomster

Det saknas helt avgöranden i högre skattedomstolar beträffande beskattningen av den löpande avkastningen vid återgång av ogiltiga rättshandlingar mellan makar.

Vid inkomstbeskattningen av den löpande avkastningen har en närliggande fråga varit uppe till bedömning i ett mål, RÅ 1954 fi not 1032.

Mannen A hade gjort tavlor, som han själv målat, till sin hustrus enskilda egendom genom ett äktenskapsförord, som var upprättat den 15/8 1949, och som ingavs till rätten först den 29/9 1949. Under tiden 1/9–28/9 1949 anordnade A en utställning och sålde en del av de tavlor som tillkom hustrun enligt äktenskapsförordet. Försäljningssumman på dessa tavlor deklarerades dock varken av herr eller fru A. A eftertaxerades för dessa försäljningar. Han invände att han tidigare gett dessa tavlor i

gåva till sin fru och att äktenskapsförordet upprättats för att säkerställa dessa gåvor.

RR uttalade bl a följande: Enär i målet icke förebragts någon omständighet, som kan föranleda till att A icke skulle vara skattskyldig för hela intäkten av de försålda tavlorna, ... (Se vidare det utförliga referatet i Sandström SN 1966 s 156 f.)

Försäljningen av tavlorna hade skett innan äktenskapsförordet var giltigt, och det var därför naturligt att A beskattades för försäljningsintäkten för tavlorna som tillhörde honom vid denna tidpunkt, se även Sandström SN 1966 s 156 f och Englund [1960] s 161 i not 43.

I Västtyskland beskattas inte avkastningen hos gåvomottagaren, om egendomen tillkommit maken genom en ogiltig gåva från andra maken. Det beror antagligen på att det skulle ge utrymme för skattemanipulationer, om avkastningen beskattades hos gåvomottagaren, se avsnitt 3.1.

Vid inkomstbeskattningen uppnår man ofta begränsade fördelar genom att låta gåvomottagaren av en ogiltig gåva beskattas för dess avkastning, eftersom makars kapitalinkomster (B-inkomster) sambeskattas vid den statliga inkomsttaxeringen vid beräkning av tilläggsbelopp över brytpunkten, 116 800 kr vid 1984 års taxering, se 11 § Si. Makarna har dock numera rätt att behandla högst 5 000 kr var av sina B-inkomster som A-inkomster, se 11 § 3 mom Si. Det finns inga avgörande skäl som talar för att gåvomottagaren skall beskattas för avkastningen av den ogiltiga gåvan. Det är därför mest naturligt att låta den som äger tillgången, dvs givaren, beskattas för gåvans avkastning. Även om den ursprungliga ogiltiga rättshandlingen bekräftas och blir giltig genom att äktenskapsförord registreras, bör beskattning ske först vid den tidpunkt då en giltig överlåtelse kommit till stånd.

Det kan även visa sig i efterhand, att skattemyndigheterna inte har uppmärksammat, att gåvomottagaren har beskattats för avkastningen av egendom som denne inte borde ha beskattats för. De extraordinära rättsmedlen kan då användas. Extraordinär besvärsmålsrätt kan föreligga enligt 100 § 7 p TL och ytterst kan parterna begära resning, jfr Hermanson m fl [1981] s 320 f och Ragnemalm [1973] s 192 f. En lagändring bör göras så, att även den make som skall beskattas kan påföras skatt i extraordinär

ordning. Oftast innebär dock sambeskattningen av B-inkomster, att det inte spelar någon avgörande roll vem som beskattas för kapitalinkomsterna.¹

6.4.5 Realisationsvinstbeskattningen

Det saknas helt praxis som rör realisationsvinstbeskattning av ogiltiga fång mellan makar. Av praxis framgår, att gåvomottagaren ansetts som ägare till tillgången om denna förts över från andra maken genom ett giltigt äktenskapsförord, se t ex RÅ 1950 ref 37, RÅ 1956 fi not 1210 och RÅ 1957 fi not 2374, kommenterade av Sandström i SN 1966 s 157 f. Förmodligen beskattas inte ogiltiga gåvor mellan makar, se avsnitt 6.4.3.

Makarnas realisationsvinster sambeskattas endast vid beräkningen av tilläggsbelopp och de betraktas då som B-inkomster, se närmare därom i föregående avsnitt. Sambeskattning av realisationsvinster sker endast, om minst en av makarna har en inkomst som överstiger brytpunkten, dvs 116 800 kr för beskattningsåret 1983. För dem som beskattas som gifta och vars inkomster ligger under brytpunkten kan det ha betydelse vem som beskattas för realisationsvinsten. De kan nämligen fördela sina inkomster i vissa fall så att båda makarna ligger under brytpunkten.

Jag har tidigare förordat, att man bör utöva påtryckning på parterna för att förmå dem att ingå giltiga rättshandlingar och låta ogiltiga transaktioner återgå. Detta uppnår man genom att införa regler om att realisationsvinstbeskatta ogiltiga fång som fortfarande behandlas som giltiga av parterna när beskattningen skall ske. Om man inte har denna lösning, uppkommer svårlösta problem när tillgången i ett eller flera led överlåtits genom ogiltiga fång för att sedan övergå till ny förvärvare genom ett giltigt fång i ett senare led. Dessa problem är desamma som vid gåvobeskattningen och diskussionen i avsnitt 6.4.3 har även relevans för realisationsvinstbeskattningen.

¹ Frågan är dock inte betydelselös. Den make som har kapitalutgifter, kan i viss utsträckning kvitta sina kapitalinkomster mot dessa. I och med skattereformens s k avdragsbegränsning, är det även viktigt att samma make har såväl kapitalinkomster som underskott i förvärvskällan annan fastighet, om makarnas sammanlagda inkomster ligger över den s k brytpunkten. (116 800 kr år 1983.) Kapitalinkomster upp till 30 000 kr kan då kvittas mot underskott i förvärvskällan annan fastighet även vid beräkning av tilläggsbelopp, jfr Lodin SN 1982 s 474.

En gåva mellan makar kan givetvis återgå, även om detta förmodligen är ovanligt i praktiken. Ett tänkbart praktiskt fall är att makarna blir osams och gåvan återkrävs. Detta talar för att det skall finnas möjligheter att återfå erlagd skatt i extraordinär ordning. I praxis har skatten betalats tillbaka t ex när fastighetsköp hävts, se Ragnemalm [1973] s 192. Taxeringen kan även möjligen ändras med stöd av 100 § 7 p TL, även om denna möjlighet förefaller mer osäker, jfr Hermanson m fl [1981] s 320 f. Mycket talar dock för att återbetalningen bör regleras genom en särskild lagstiftning, där det utsägs att erlagd skatt *kan* återfås. Ett syfte med realisationsvinstbeskattningen enligt den här föreslagna lösningen är som sagt att utöva en press på parterna att inte göra ogiltiga rättshandlingar. Om parterna inte har försökt att utnyttja skattereglerna, bör skatten återbetalas, se närmare därom t ex i avsnitt 6.3.8.

Ibland är rättshandlingar som makar vidtar latent ogiltiga i den meningen, att dessa kan bli ogiltiga från början, om de klandras inom viss tid av andra maken eller dennes företrädare. De viktigaste äktenskapsrättsliga ogiltighetsreglerna av denna typ finns i 6:4 och 6:5 GB. Enligt dessa regler måste fastighetsförsäljningen (6:4 GB) eller försäljningen av lös egendom (6:5 GB) klandras inom tre månader från det att andra maken fick kännedom om försäljningen, eller senast ett år från det att lagfart meddelats köparen, eller senast ett år från den tidpunkt, då godset gavs ut till köparen. Vid realisationsvinstbeskattningen inträder normalt skattskyldigheten i och med att bindande avtal föreligger vid försäljning av lös och fast egendom, jfr Bergström [1978] s 169 ff och t ex RÅ 1979 Aa not 181. Beskattningen måste därför ibland ske innan klandertiden gått ut. Detta är dock ingenting ovanligt i svensk rätt. Testamenten arvsbeskattas regelmässigt, även om klandertiden inte gått ut och trots att testamentet uppenbarligen är ogiltigt, se avsnitt 6.2.2. Taxeringsperioden är dock för närvarande mycket lång.¹ Därigenom har man möjlighet att ändra beskattningen, om avtalet återgår, för de flesta rättshandlingar som är klanderbara såsom 6:4 och 6:5 GB. Har den ordinarie

¹ Besvärstiden går ut ett och ett halvt år efter taxeringsårets ingång, om man tar hänsyn till att TI kan anföra besvär till den skattskyldiges fördel t o m 30 juni året efter taxeringsårets utgång.

besvärstiden gått ut, kan förmodligen extraordinära besvärsmedel användas, se t ex avsnitt 6.3.6.1.

6.4.6 Förmögenhetsbeskattningen av ogiltiga gåvor mellan makar

Makars förmögenhet sambeskattas, se 12 § 1 mom förmögenhets-skattelagen. Det innebär därför inte några fördelar att föra över tillgångar till andra maken genom ogiltiga gåvor vid förmögenhetsbeskattningen. Det är därför en naturlig lösning, att den make som formellt äger tillgången, dvs givaren, anses som dess ägare vid förmögenhetsbeskattningen. Förmögenhetsbeskattningen kan inte användas som medel att förmå parterna att ordna upp rättsförhållandet. Om parterna skiljer sig och den ogiltiga gåvan inte återgår, får förmodligen andra medel än förmögenhetsbeskattningen användas för att förmå parterna att rätta till rättsförhållandet. Möjligen verkar gåvobeskattning och realisationsvinstbeskattningen som en påtryckning på parterna att låta rättshandlingen återgå. Förmögenhetsbeskattningen skall ske i enlighet med rättshandlingens ekonomiska verkningar, och makarna kan inte räkna med att kunna återfå erlagd skatt, om avtalet återgår, jfr avsnitt 5.8. Detta bör förmodligen ha en tillräckligt god avhållande verkan för att makarna medvetet skall finna det lönsamt att ge sig in i ogiltiga rättsförhållanden av den typ som diskuterats här.

6.5 Sammanfattning

Ogiltiga rättshandlingar beskattas ibland i Sverige. Testamenten som blir ogiltiga om de klandras arvsbeskattas utan att skattemyndigheten inväntar, om testamentet klandras eller ej. Möjligen arvsbeskattas även muntliga uttalanden som inte uppfyller testamentets form, om de klart ger uttryck för testators yttersta vilja. Rättsläget är här mera osäkert. Förklaringen är naturligtvis, att de flesta ogiltiga testamenten respekteras av arvingarna och testamentstagarna och det är då mest ändamålsenligt att beskatta testamentet med en gång vid ett schematiskt arvskifte. Blir testamentet sedermera förklarat ogiltigt genom dom, kan skatten återvinnas.

Gåvor som är ogiltiga p g a förmögenhetsrättsliga regler och

principer gåvobeskattas och skatten kan inte återvinnas om avtalet återgår. Denna lösning motiveras bl a med, att man inte kan acceptera att parterna har möjlighet att i samråd bestämma om gåvan skall återgå eller ej. I annat fall skulle de skattskyldiga få möjlighet att härska över beskattningen genom att ge närstående ogiltiga gåvor.

Ogiltiga handels- och kommanditbolagsavtal samt ogiltiga arrendeavtal mellan föräldrar och barn har åtminstone i viss utsträckning beskattats på samma sätt som giltiga rättshandlingar vid inkomsttaxeringen. Det är oklart, om RR medvetet bortsett från att avtalen varit ogiltiga. Möjligen skulle det förhållande, att RR även underkänt och bortsett från ogiltiga bolagsbildningar, tala för att så inte är fallet.

Det saknas nästan helt praxis som rör ogiltiga rättshandlingar mellan makar. Rättsläget är därför osäkert.

Många av våra familjerättsliga ogiltighetsregler är likartade dem som gäller Västtyskland. Den västtyska familjebeskattningen uppvisar inte heller några avgörande skillnader mot våra skatteregler. I Västtyskland har man en långvarig erfarenhet av ogiltiga familjerättsliga rättshandlingar som är av betydelse även för oss. I västtysk skatterätt beskattas inte ogiltiga rättshandlingar mellan närstående, p g a risken att de skattskyldiga kan utnyttja skattereglerna för att uppnå skattefördelar. Detta talar för att åtminstone beskattningen av de löpande inkomsterna bör ske på samma sätt i Sverige. I de fall jag diskuterar, är det oftast givaren som skall beskattas för avkastningen, även om tillgången förts över till barn eller maka genom en ogiltig rättshandling.

Jag föreslår dock till skillnad från västtysk skatterätt, att man alltid skall gåvo- och realisationsvinstbeskatta ogiltiga gåvor som behandlas som giltiga av parterna när beskattningen skall ske. En sådan beskattning utövar en press på parterna att låta rättshandlingarna återgå eller att se till att de blir giltiga genom att överenskommelsen bekräftas och formkraven iakttas, och kan inte utnyttjas av de skattskyldiga. De lagregler som föreslås införda skall kompletteras med regler om att skatten kan återvinnas, om den skattskyldige kan visa beaktansvärda skäl för att skatten skall kunna återbetalas. Praxis som påminner om de föreslagna reglerna finns ju som sagt redan nu på några ställen i svensk skatterätt, men genom att införa mer generella regler för hela skatteområ-

det, undviker man de inkonsekvenser och mindre materiellt tilltalande resultat som den nuvarande familjebeskattningen emellannåt leder till. Detta beror på, att man har olika regler och principer för att beskatta likartade förhållanden.

Den löpande avkastningen föreslås dock normalt beskattas hos givaren, om rättshandlingen är ogiltig. Annars ges närstående möjligheter att manipulera med beskattningen. Denna lösning står i överensstämmelse med praxis i västtysk skatterätt. Men jag föreslår, att ogiltiga rättshandlingar, där underåriga deltar, skall gälla från avtalets ursprungliga tillkomst vid beskattningen av den löpande avkastningen, om rättshandlingen blir giltig genom ratihabition senast under handläggningstiden för taxeringen. Denna lösning är den materiellt mest tillfredsställande.

7 Associationsrätt

7.1 Inledning

Här skall i princip endast aktiebolagsrättsliga ogiltighetsregler och deras skattekonsekvenser behandlas. Det har följande orsaker. Handels- och kommanditbolagsbildningar har behandlats i föregående kapitel och det finns därför ingen anledning att behandla dem igen.¹ Förutom aktiebolagslagens ogiltighetsregler är övriga associationsrättsliga regler sparsamt behandlade i doktrin och praxis. Skattekonsekvenserna är knappast diskuterade alls.²

Jag har därför valt att endast behandla aktiebolagsrättsliga ogiltighetsregler, för att sedan sammanfattningsvis diskutera i vad mån slutsatserna är tillämpliga på andra ogiltiga associationer.

Kapitlet är disponerat på följande sätt. Först behandlas rättshandlingar som vidtagits före bolagets registrering. Sedan behandlas frågan i vad mån ett felaktigt registrerat aktiebolag är ett rättssubjekt eller inte. Därefter behandlas konsekvenserna av ogiltiga rättshandlingar som ingåtts för bolagets räkning sedan bolaget registrerats. Kapitlet avslutas med en sammanfattande diskussion.

7.2 Rättshandlingar ingångna före aktiebolagets registrering

7.2.1 Aktiebolagslagens regler

Aktiebolaget blir en juridisk person först i och med registreringen, se 2:13 1 st ABL. Motsvarande regler fanns i 1910 års och 1944 års ABL. Om bolagets företrädare träffade avtal för bolagets

¹ Dessa frågor har behandlats av Nial [1983], se särskilt s 88 ff. Se även t ex NJA 1953 s 99.

² Associationsrättsliga ogiltighetsregler är behandlade i viss utsträckning i Bergström [1978] s 230 ff.

räkning, övergick ansvaret för avtalet på bolaget enligt 22 § 1910 års ABL vid tidpunkten för registreringen, om förpliktelsekunden framgick av stiftelseurkunden, eller om avtalet slöts under förutsättning att bolaget svarade för detsamma i och med registreringen, se Skarstedt [1937] s 21 ff och s 49. I annat fall blev rättshandlingen gällande för bolaget först sedan bolaget registrerats. Men det är ofta nödvändigt att sluta avtal för bolagets räkning, innan bolaget registrerats. Regeln i 1910 års ABL kritiserades för att ansvaret för dessa förpliktelser inte direkt övergick på bolaget, utan att parterna måste komma överens om detta, se Stenbeck m fl [1970] s 75 f. Bestämmelsen ändrades därför i och med 1944 års ABL. Enligt 29 § 1944 års ABL övergick ansvaret på bolaget för rättshandlingar vidtagna av bolagets ställföreträdare för dess räkning i och med registreringen. Av förarbetena och praxis framgick, att rättshandlingar vidtagna av ställföreträdare för bolaget kunde ingås först efter bolagets bildande.¹

Enligt 2:13 2 st 1975 års ABL är bolaget ansvarigt för rättshandlingar som ingåtts i dess namn av dess ställföreträdare, om förpliktelsen antingen framgår av stiftelseurkunden eller om den tillkommit efter det att bolaget bildats.² Bolaget bildas på konstituerande stämma, se 2:7 ABL. Numera behöver inte kallelse ske till konstituerande stämma, utan bolaget kan bildas genom en s k simultanbildning. Detta innebär i princip att stiftelsehandlingarnas upprättande och bolagsbildningen sker i ett sammanhang, se närmare därom 2:7 2 st ABL och Kedner-Roos del I [1982] s 39 f. Eftersom stiftelseurkundens innehåll anses känt för aktietecknarna, framstod det som naturligt att bolaget även svarade för sådana förpliktelser som framgick av stiftelseurkunden, se prop 1975:103 s 310. Rättshandlingar ingångna före bolagets bildande, vilket dock inte framgår av stiftelseurkunden, kan under vissa förutsättningar anses bekräftade av parterna efter bolagsbildningen och blir då gällande i och med bolagets registrering, se NJA 1978 s 317.

¹ Se SOU 1941:9 s 134 och s 140, prop 1944:5 s 191 och 238 samt NJA 1978 s 317. I det sistnämnda målet var avtalet slutet före bolagsbildningen, men avtalet blev trots detta gällande för bolaget p g a att parterna fick antas ha kommit överens om att det skulle gälla även sedan bolaget bildats.

² En ytterligare förutsättning är liksom enligt tidigare lagstiftning, att motparten inte utnyttjat den rätt han har att frånträda avtalet, se därom 2:13 3 st 1975 års ABL.

Departementschefen tog uttryckligen avstånd ifrån att en som apport tillskjuten rörelse kunde drivas för bolagets räkning innan bolaget bildades, se prop 1975:103 s 310.

7.2.2 Realisationsvinstbeskattningen av tillgångar förvärvade före registreringen

Aktiebolag kan driva olika typ av verksamhet. I fastighetsförvaltande bolag beskattas försäljning av fastigheter oftast enligt realisationsvinstskattereglerna i 35 och 36 §§ KL. Men även i rörelsedrivande bolag beskattas fastigheter, liksom bostadsrätter som är anläggningstillgångar och aktier som inte är kapitalplaceringsaktier (t ex dotterbolagsaktier) enligt dessa regler. Om bolaget förvärvar tillgångar som följer dessa regler före registreringen, är frågan om tillgången skall anses förvärvad genom det ursprungliga avtalet eller först i och med registreringen. Frågan har endast ställts på sin spets i RÅ 1965 ref 22.

Ett aktiebolag under bildande hade förvärvat en fastighet genom köpekontrakt den 2/4 1947. Av köpekontraktet framgick bl a, att bolaget snarast skulle bildas och registreras. Om bolaget kom till stånd, skulle ansvaret för avtalet övergå på bolaget i och med att det registrerades och behörig firmatecknare för bolaget bekräftade, att bolaget var bundet av kontraktet. Den 4/6 1947 antogs aktiebolagets bolagsordning och bolaget registrerades den 18 juli 1947. Fastigheten såldes sedan den 20/5 1955.

TN tog upp 75 % av realisationsvinsten som skattepliktig realisationsvinst.

Bolaget gjorde gällande, att fastigheten hade köpts redan den 2/4 1947 och att fastigheten hade innehafts i mer än 8 år men mindre än 9 år. Enligt dåtida realisationsvinstskatteregler skulle då 50 % av realisationsvinsten beskattas.

TI ansåg, att fastigheten kommit i bolagets ägo tidigast först i och med registreringen, och att bolaget därför hade innehaft fastigheten i sju år men mindre än åtta år. 75 % av realisationsvinsten skulle därför anses skattepliktig enligt dåtida realisationsvinstskatteregler.

PN och KR biföll inte bolagets besvär.

RR uttalade:

Såvitt handlingarna utvisa har köpekontraktet av d 2 april 1947 tecknats före bolagets bildande och bestämmelse om fastighetsförvärvet icke upptagits i stiftelseurkunden för bolaget. Av 22 § i den vid bolagets bildande gällande aktiebolagslagen av år 1910 följer under dessa förhållanden, att köpekontraktet icke blivit bindande för bola-

get och att rättshandling, varigenom bolaget förvärvat fastigheten, kunde företagas först efter det bolaget d 18 juli 1947 blivit registrerat.

Enär på grund härav — oavsett om bolaget kan anses ha avyttrat fastigheten d 20 maj 1955 eller vid en tidigare tidpunkt — bolaget vid realisationsberäkningen icke äger tillgodoräkna sig en innehavstid av 8 år, lämnar RegR besvären utan bifall.

Fastighetsöverlåtelsen blev inte gällande automatiskt genom bolagets registrering enligt 1910 års ABL som gällde för bolaget, eftersom avtalet tillkom före bolagets bildande. RR ansåg därför, att bolaget inte var berättigat att tillgodoräkna sig någon innehavstid för fastigheten innan bolaget hade registrerats. Av RR:s domskäl framgår, att, om ansvaret för fastighetsköpet hade övergått på bolaget i och med registreringen, bolaget hade fått tillgodoräkna sig innehavstid även före denna tidpunkt. I rättsfallet uttalas emellertid inte vid vilken tidpunkt fastigheten skall anses förvärvad i realisationsvinstskattehänseende. Man kan tänka sig att detta skedde antingen vid avtalstillfället som låg före bolagsbildningen eller i och med bolagsbildningen. Gäller 1975 års ABL är upprättandet av stiftelseurkunden en tänkbar tidpunkt, förutsatt att förpliktelsen framgår av denna.

I praxis har en fastighet ansetts avyttrad till ett aktiebolag genom ett avtal, som skedde den dag som bolaget bildades på konstituerande stämma, se RÅ 1932 fi not 592 kommenterat av Hellner [1962] s 270 f och jfr även s 268 ff. I rättsfallet hade avtalet emellertid inte tillkommit före bolagsbildningen.

Om 1975 års ABL är tillämplig kan rättshandlingen bli gällande även om den träffats före bolagsbildningen. Det saknas praxis som belyser när egendom skall anses förvärvad i denna situation. Men det är mest naturligt att betrakta rättshandlingen som ingången under villkor att bolaget skall registreras. Genom registreringen skulle då bolaget i konsekvensens namn få räkna innehavstid fr o m det ursprungliga avtalet. Denna lösning står inte i strid mot RÅ 1965 ref 22. Vid realisationsvinstbeskattningen av aktier anses dock aktierna förvärvade av aktieägarna först i och med att bolaget bildats. Aktieägaren anses dock först då ha fått en mer definitiv delaktighet i bolaget, se följande avsnitt. Situationen är inte densamma här. Rättshandlingen blir inte mer definitiv genom att bolaget bildats. Det sker först genom registreringen.

Vid beskattningen av den löpande avkastningen har RR t o m accepterat, att aktiebolag övertagit rörelser genom apportbildning med retroaktiv verkan långt före det bolaget bildats under förutsättning att bolaget sedermera blivit registrerat, se avsnitt 7.2.4. Det är därför mest konsekvent att anse, att egendom då är anskaffad i realisationsvinstskattehänseende åtminstone vid den tidpunkt då avtalet upprättades, se även RÅ 1963 fi not 1074 refererat i GRS II [1980] s 166.

Det är mer tveksamt, om man skall anse att aktiebolaget har innehaft egendomen retroaktivt tillbaka till den tidpunkt som finns angiven i avtalet. Köpare av fastighet har inte ansetts kunna beskattas för löpande fastighetsinkomster innan köpehandlingen upprättats i praxis, se RÅ 1961 fi not 394 och RÅ 1966 fi not 1240. Säljaren försökte här att retroaktivt undgå beskattning, sedan han hade överlåtitt fastigheten. Anledningen till att retroaktiva överlåtelser till aktiebolag accepteras vid den löpande inkomstbeskattningen, är just att de skattskyldiga inte skall undgå skatt på ett oacceptabelt sätt. I RÅ 1961 fi not 394 och RÅ 1966 fi not 1240 försökte de skattskyldiga att undgå beskattning.¹

Det saknas dock realisationsvinstskattepraxis, där fastigheter eller annan egendom överlåtits retroaktivt till aktiebolag. Men det är mest naturligt att anse fastigheten förvärvad genom avtalet och inte vid någon tidigare tidpunkt. I annat fall skulle aktiebolaget på ett enkelt sätt kunna förlänga sin innehavstid långt innan bolaget var bildat och på så sätt uppnå skattefördelar. Detta kan knappast accepteras, även om säljaren går miste om motsvarande innehavstid. Det är m a o inte ändamålsenligt att acceptera retroaktiva övertaganden vid realisationsvinstbeskattningen och detta oavsett, att sådana övertaganden accepterats vid den löpande inkomstbeskattningen, se avsnitt 7.2.4.

Om avtalet slutits innan bolaget bildats och detta inte framgår av stiftelseurkunden samtidigt som avtalet sedermera blir gällande mellan parterna, kan man antagligen anta att parterna bekräftat avtalet efter bolagsbildningen, jfr NJA 1978 s 317. Det är då

¹ I den redaktionella kommentaren i SN till RÅ 1961 fi not 394 anmärks: "Till intäkt av annan fastighet skall enligt 24 § KL hänföras vad av fastighet här i riket . . . kommit ägaren tillgodo". Se SN 1961 s 276. Konsekvensen av praxis skulle då vara att köparen inte tilläts att bli ägare retroaktivt vid den löpande inkomstbeskattningen.

naturligt att anse att egendomen är förvärvad i realisationsvinstskattehänseende vid den tidpunkt då bolaget bildats.

Det är tänkbart, men förmodligen ovanligt, att bolaget säljer egendomen vidare innan registrering skett. Om bolaget blir registrerat är det naturligt att anse, att bolaget har avyttrat tillgången genom detta avtal. Man skall därför behandla denna överlåtelse på samma sätt som diskuterats ovan. Undantagsvis kan det tänkas, att rättsförhållandet förblir ogiltigt samtidigt som parterna agerar som om avtalet vore giltigt dem emellan. Bolaget kan exempelvis vägras registrering. Det saknas då ett skattesubjekt att beskatta och beskattning bör då undvikas, jfr Bergström [1978] s 230 f. En rättshandling kan fortfarande vara ogiltig, när bolaget registreras, om den är tillkommen före bolagets bildande samtidigt som rättshandlingen inte framgår av stiftelseurkunden. Oftast får dock parterna anses ha bekräftat avtalet efter bolagsbildningen. Men rent teoretiskt är det tänkbart att det ogiltiga rättsförhållandet består även efter registreringen. Passivitet från båda parter sida måste antagligen tolkas som att avtalet blivit bekräftat dem emellan, jfr SOU 1971:15 s 245, prop 1975:403 s 412 och Kedner-Roos del I [1982] s 223.

Detta talar för att realisationsvinstbeskattning skall ske även, om avyttringen är ogiltig när beskattningen sker p g a, att den troligen efter viss tid blir giltig. Det är då mest naturligt att anse att tillgången är avyttrad resp förvärvad genom den ursprungliga rättshandlingen. Av gällande praxis framgår dock, att avtalet måste bli retroaktivt gällande genom registreringen, för att bolaget (resp dess motpart) skall få räkna innehavstid fr o m avtalet. En lagändring är därför nödvändig som stadgar att ogiltiga rättshandlingar som efterlevs av parterna skall beskattas så länge avtalet inte återgått. Återgår avtalet p g a ogiltighet bör erlagd skatt kunna återbetalas. Hur denna lagstiftning skall vara utformad har diskuterats tidigare, se t ex avsnitt 5.6. Det kan påpekas att regler av denna typ finns i västtysk skatterätt, se kapitel 3.

Om en sådan lagstiftning kommer till stånd, får den till följd att de flesta rättshandlingar ingångna före bolagets bildande blir realisationsvinstbeskattade i och med att rättshandlingen tillkom. Det gäller oberoende av om 1910 års, 1944 års eller 1975 års ABL är tillämplig. Endast i det fall där bolaget inte blir registrerat innan taxeringen vunnit laga kraft, bör realisationsvinstbeskatt-

ning inte ske. Det beror på att det då saknas ett rättssubjekt och ett skattesubjekt, vilket inte bör accepteras. Som tidigare påpekats kan en sådan beskattning möjligen påverka parterna att låta avtalet återgå eller att göra det giltigt, se t ex ovan i avsnitt 5.6. Detta är ytterligare en fördel med lösningen.

7.2.3 Särskilt om realisationsvinstbeskattningen av aktier

Här skall diskuteras vid vilken tidpunkt aktier i nybildade bolag skall anses förvärvade. Frågan har bl a varit föremål för prövning i RÅ 1969 fi not 2308, där RR uttalade:

Väl har R genom aktieteckningen förvärvat viss rätt till delaktighet i det under bildning varande bolaget. Delaktigheten har emellertid varit beroende på om beslut om bolagets bildande sedermera inom föreskriven tid fattades på konstituerande bolagsstämma, då — såvitt handlingarna utvisar — även tilldelning av aktier skulle äga rum. Vid nu angivna förhållanden kan tiden för R:s innehav av aktierna icke beräknas från tidigare dag än dagen för den konstituerande bolagsstämman . . . (Detta avgörande står i överensstämmelse med RN:s förhandsbesked lämnat den 18/3 1964 behandlat av GRS del I [1977] s 443.)

Förvärvstidpunkten anses vara tidpunkten för bolagets bildande åtminstone om aktietilldelning av aktier skett då. Enligt 1944 års ABL skedde bildandet i allmänhet på konstituerande stämma. Bolagsbildningen har förenklats i 1975 års ABL och det är inte längre nödvändigt att hålla konstituerande stämma, se avsnitt 7.2.1. Om 1975 års ABL är tillämplig börjar innehavstiden löpa då stiftelsehandlingarna upprättats, eftersom bolaget bildats denna dag. Innehavstiden har börjat vid den tidpunkt, då parterna i praktiken blev bundna gentemot varandra, se Mattsson [1977] s 42. Bundenhet uppkommer dock formellt inte förrän bolaget blir en juridisk person i och med registreringen.

Praxis visar att aktieägare fått räkna sin innehavstid från bildandet, trots att aktiebolaget inte kunde ingå några förpliktelser innan registrering skett. Liksom vid den lösning som rekommenderades i föregående avsnitt har man utgått ifrån den tidpunkt då parterna i praktiken blir bundna. RR:s praxis framstår som ändamålsenlig och lättillämpad. Det finns därför inte anledning att föreslå några ändringar av reglerna.

7.2.4 Beskattningen av löpande inkomster

I praxis har bolag under bildande beskattats för löpande inkomster som uppkommit före registreringen.

I RÅ 1974 A not 724 drev N en rörelse, vars räkenskapsår löpte under tiden den 1/2—31/1. Genom avtal den 30/12 1967 överlät N rörelsen som apportegendom till ett nybildat aktiebolag. Apportegendomen utgjorde likvid för samtliga aktier i bolaget. Överlåtelsen skedde enligt avtalet retroaktivt per den 1/2 1967. N förlängde sedan det aktuella räkenskapsåret så att det kom att omfatta tiden den 1/2 1967—31/7 1968, vilket var möjligt att göra enligt dåtida regler. Aktiebolaget bildades på konstituerande stämma den 21/3 1968 och registrerades den 1/4 1968.

I sin självdeklaration för år 1968 redovisade inte N någon inkomst av rörelsen, men han tog upp lön på 15 000 kr från bolaget som intäkt av tjänst. TN beskattade dock N, utan avseende på ombildningen av firman till aktiebolag, för inkomst av rörelse efter skön.

RR yttrade bl a följande:

Aktiebolaget har kommit till stånd vid konstituerande stämma 21.3 1968 samt därpå registrerats 1.4 1968. Därmed har bolaget faktiskt övertagit N:s urmakeri och optikerrörelse. Enligt avtalet 30.12 1967 skall emellertid överlåtelsen till bolaget anses ha skett från och med 1.2 1967, det vill säga från det löpande räkenskapsårets början. I förevarande mål har icke framkommit anledning att i taxeringshänseende ej godtaga att aktiebolaget skall anses ha drivit rörelsen under hela beskattningsåret 1.2 1967—31.7 1968 och i konsekvens därmed att N i enlighet med deklarationen under 1967 från bolaget uppburit en inkomst av tjänst om 15 000 kr.

Aktiebolaget under bildande övertog rörelsen med retroaktiv verkan till räkenskapsårets början. RR betonade, att detta kunde accepteras i skattehänseende. Den skattskyldiges inkomster som härrörde från denna verksamhet undgick inte beskattning utan blev beskattade i aktiebolaget, där den skattskyldige var ende aktieägare. En sådan retroaktiv apportering ansågs inte medföra några särskilda skattefördelar och kunde därför accepteras vid beskattningen. Detta kan dock naturligtvis diskuteras, se närmare därom Bergström [1978] s 233 ff. Bolagets ägare kan för egen del exempelvis omvandla rörelseinkomsten till en lägre beskattad kapitalvinst genom att senare sälja aktierna. Departementschefen tog i förarbetena till 1975 års ABL uttryckligen avstånd från tanken att aktiebolag på detta sätt kunde driva rörelse före bil-

dandet, se avsnitt 7.2.1. Även detta talar för att det var fråga om en rent skatterättslig lösning.

Utgången i målet står i överensstämmelse med fast och stadgad praxis som innebär att retroaktiva överlåtelser till handelsbolag och aktiebolag accepteras vid den löpande inkomstbeskattningen, se närmare därom t ex Bergström [1978] s 233 ff. Lösningen står förmodligen i strid med de lösningar som gäller vid realisationsvinstbeskattningen, men problematiken är dock inte exakt densamma där, se avsnitt 7.2.2. Det förefaller dock något märkligt att ett aktiebolag kan driva rörelse innan det bildats.

Av RÅ 1976 ref 28 framgår, att bolaget måste vara registrerat inom det aktuella beskattningsåret för att det skall kunna beskattas för den övertagna rörelsens inkomster, se vidare Bergström [1978] s 235 ff. Motiveringen var, att aktiebolaget i annat fall inte utgjorde något rättssubjekt som kunde förvärva rättigheter och skyldigheter under detta beskattningsår. Lösningen kritiserades dock av en skiljaktig ledamot i RR som ansåg att det inte kunde tillmätas någon särskild betydelse, att registrering skett först efter beskattningsårets utgång. Enligt min mening borde det räcka med att registrering skett i relativt nära anslutning till beskattningsårets utgång, se närmare därom Bergström [1978] s 235 ff. Det viktigaste är inte när registrering sker, eftersom bolaget övertar ansvaret för ingångna rättshandlingar på samma sätt vare sig registrering sker före eller efter beskattningsårets utgång. Civilrättsligt är frågan betydelselös. Av 2:13 ABL framgår endast att ansvaret för rättshandlingen övergår på bolaget i och med registreringen. Tillfälligheter kan ju avgöra när registrering sker. Beskattningsresultatet skulle då tänkas kunna bli beroende av irrationella faktorer som att det kan ta olika lång tid att få ett aktiebolag registrerat beroende på Patent- och registreringsverkets arbetsbelastning.

Sammanfattningsvis kan följande sägas. Det förefaller märkligt att ett aktiebolag kan beskattas för löpande inkomster som uppkommit innan bolaget bildats. I vart fall borde aktiebolag beskattas på samma sätt vare sig bolaget registreras före eller efter relativt nära anslutning till beskattningsårets utgång. Med hänsyn till att praxis är fast och stadgad, borde en lagstiftningsändring övervägas.

7.3 Oriktigt registrerade aktiebolag

7.3.1 Aktiebolagsrättsliga regler

Det förekommer ibland fel vid bolagsbildningen som inte upptäcks i samband med aktiebolagets registrering. Det kan t ex tänkas, att stiftaren var i konkurstillstånd eller omyndig eller att inte tillräckligt mycket av aktiekapitalet är inbetalt o dyl, se t ex 2:1 och 2:9 ABL. Likvidationsplikt inträder inte automatiskt, när felet avslöjas. Å andra sidan läks inte alla eventuella brister vid bolagsbildningen genom registreringen.¹

Den ogiltiga bolagsbildningen och registreringen måste emellertid påtalas av någon. Om registrering vägras, har endast den som beslutet angår talerätt, se 11 § förvaltningslagen och prop 1975:103 s 562 f. Aktieägare har inte ansetts behörig att överklaga Patent- och registreringsverkets beslut att vägra registrering, se RÅ 1932 h not 2 och SOU 1964:27 s 529. Offentlig myndighet har i regel endast talerätt, när denna intar partsställning, eller när det finns specialreglering som ger myndigheten eller allmänt ombud rätt att föra sådan talan.² Det är troligen endast bolaget genom dess ställföreträdare som har rätt att föra talan mot ett beslut varigenom bolaget vägrats registrering.

Om en registreringsansökan bifallits med orätt, förefaller det saknas någon som är berättigad att föra talan mot Patent- och registreringsverkets beslut utom tredje man. Bolaget saknar talerätt, eftersom talerätt enligt 11 § förvaltningslagen förutsätter att beslutet går bolaget emot. Talerätt saknas som sagt även för aktieägare och förmodligen för det allmänna.

Tredje man kan lida skada av att ett bolag blir registrerat. Departementschefen förutsatte, att tredje man då fick föra talan mot bolaget vid allmän domstol på samma sätt som gällde enligt 200 § 2 st 1944 års ABL, se prop 1975:103 s 563. Registreringen blir då upphävd och bolaget mister sin rättskapacitet för framtiden. Samtidigt har tredje man möjlighet att få skadestånd, se närmare därom t ex SOU 1971:15 s 393. Denna talerätt för tredje man innebär dock inte att bolagsbildningen anses ogiltig i förfluten tid.

¹ Se Kedner-Roos del I [1982] s 50 f som hänvisar till Olivecrona [1928] s 125 ff som är den ende som åtminstone mera ingående har behandlat frågan.

² Se närmare därom i avsnitt 2.3.4.4.

Om det upptäcks att ett aktiebolag inte borde ha blivit registrerat, skulle det kunna tänkas att registreringen skulle kunna undanröjas genom resning. Det är inte helt uteslutet att bolagets intressenter, aktieägare och ställföreträdare, skulle kunna få beslutet omprövat, trots att de saknar talerätt mot det ursprungliga registreringsbeslutet. Det finns dock ett notismål, RÅ 1980 Bb not 183, som rörde en bostadsrättsförening där denna möjlighet angetts i ett särskilt yttrande av RegR:t Petrén.¹ Rättsläget är dock ytterst osäkert. Resningsinstitutet har hittills inte utnyttjats i praktiken. Förmodligen anser ytterst få aktieägare eller ställföreträdare, att det är förenligt med deras intressen att begära resning.

Det är åtminstone teoretiskt tänkbart, att en oriktig registrering kan undanröjas. Frågan är då, om bolaget mister sin rättskapacitet med tillbakaverkande effekt till registreringsbeslutet, eller om registreringen upphävs och bolaget först därefter förlorar sin rättskapacitet. Denna fråga har, såvitt jag kunnat finna, endast diskuterats mera ingående av Olivecrona i svensk rätt, se Olivecrona [1928] s 121 ff. Någon praxis som belyser frågan har jag inte kunnat finna, jfr Olivecrona [1928] s 126. Olivecrona behandlade visserligen 1910 års ABL, men de principer och regler som är av

¹ I RÅ 1980 Bb not 183 hade en bostadsrättsförening antagit stadgar år 1977. År 1979 begärde en medlem i bostadsrättsföreningen hos RR, att två paragrafer i stadgarna skulle förklaras sakna laga verkan. RR förklarade, att det inte låg inom RR:s behörighet att meddela en sådan förklaring och avvisade medlemmens talan. I ett särskilt yttrande i målet utvecklade regeringsrådet Petrén sin mening. Han ansåg, att RR var berättigad att ompröva riktigheten av länsstyrelsens beslut att registrera föreningen oavsett om själva registreringsbeslutet är överklagbart eller ej. RR kan då förordna om att registreringen skall upphävas, om denna är olaglig.

Petrén uttalade fortsättningsvis: "Föreningen skulle enligt 41 § bostadsrättslagen och 3 § lagen om ekonomiska föreningar genom ett sådant beslut förlora sin ställning som rättssubjekt, vilket skulle medföra långtgående verkningar för föreningen. Något sådant har K ej yrkat. Regeringsrätten äger icke själv tillägga K:s framställning sådan innebörd. — En annan fråga är huruvida K, som blev medlem i föreningen först 1979, är behörig att i extraordinär väg hos regeringsrätten angripa länsstyrelsens registreringsbeslut av 1977."

Enligt Petréns uppfattning kan registreringsbeslut omprövas av RR genom resning. Förmodligen skall man uppfatta Petréns uttalande på det sättet, att endast föreningen eller medlem, som varit detta sen föreningen registrerades, är berättigade att föra talan om resning. De taleberättigade har sannolikt knappast något intresse av att föra en sådan talan annat än i rena undantagsfall, eftersom det skulle få vittgående rättsliga konsekvenser för dem. I praktiken förefaller det därför högst osannolikt, att resningsmöjligheten skulle komma att utnyttjas.

intresse här är i stort sett desamma i 1910 års, 1944 års och 1975 års ABL.¹

Olivecrona anser, att man i och för sig kan tänka sig att registreringsbeslutet är en nullitet, och att alla rättshandlingar vidtagna av bolaget eller bolagsstämma är ogiltiga. Man kan ta avstånd från denna uppfattning och utvecklar detta på följande sätt:

Det torde nu under inga omständigheter kunna komma i fråga hos oss att betrakta ett med orätt registrerat bolag som en ren nullitet. Principen att tredje man bör kunna lita på registrets innehåll är alltför starkt rotfäst och uppbäres av alltför starka intressen, för att något sådant skulle kunna tänkas. Att liksom i tysk rätt betrakta bolaget såsom en nullitet med hänsyn till dess inre förhållanden lär väl ej heller komma i fråga. Den distinktion mellan yttre och inre förhållanden, som därvid göres, är obefogad. Det är en absurditet, att alla bolagsstämmobeslut i det inre förhållandet skola vara att betrakta såsom rena nulliteter, på grund av att ett fel förlupit vid bolagets bildande. Men vid sådant förhållande skulle man ej kunna antaga någon annan effekt av registrerings hävande, än att bolaget måste träda i likvidation. Frågan är då om det finnes några verkliga skäl för en sådan regel om tvångslikvidation, som skulle komma till utöver de i lagen (33, 97, 99 och 119 §§) angivna reglerna. (Olivecrona [1928] s 128.)

De skäl som Olivecrona anför talar starkt för att ett eventuellt undanröjande av ett aktiebolags registrering endast innebär, att bolaget mister sin rättskapacitet i framtiden. I annat fall blir problemen oöverskådliga, eftersom alla de rättshandlingar och bolagsstämmobeslut som tillkommit innan registreringen upphävdes, är ogiltiga och måste återgå.

7.3.2 Konsekvenserna av oriktiga registreringsbeslut vid beskattningen

Det saknas helt praxis som belyser i vad mån oriktigt registrerade aktiebolag utgör skattesubjekt.² Om ett aktiebolag är oriktigt registrerat, är det osannolikt att registreringen kommer att un-

¹ I sin kommentar till 2:13 ABL hänvisar för övrigt Kedner-Roos till Olivecrona, se del I [1982] s 51. Det bör dock uppmärksammas, att frågan vidare är flyktigt berörd i bolagskommitténs förslag år 1890 s 107: "Härav följer tydligen, att giltigheten av bolagets bildande och av bolagsordningen kan, utan hinder därav att inregistrering skett, bli föremål för tvist och underkastas domstols prövning." Citatet hämtat från Olivecrona [1928] s 126.

² I tidigare praxis har oregistrerade ekonomiska föreningar som inte utgjort rättssubjekt ansetts utgöra skattesubjekt. Numera ställs dock krav på registrering, se närmare därom Bergström [1978] s 239 f.

danröjas. Även om någon vill föra talan om att bolagsbildningen är ogiltig, får ett undanröjande av registreringen endast den konsekvensen, att bolaget mister sin rättskapacitet fr o m denna tidpunkt. Mot denna bakgrund är det naturligt att behandla även oriktigt registrerade aktiebolag som skattesubjekt fram till dess registreringen undanröjs, dvs så länge bolaget utgör ett rättssubjekt, jfr Bergström [1978] s 237.

7.4 Aktiebolagslagens regler om ogiltiga bolagsstämmobeslut

9:17 ABL reglerar hur ogiltiga bolagsstämmobeslut skall angripas. Regeln bygger liksom sina föregångare, 95 § 1910 års ABL och 138 § 1944 års ABL, på att vissa bolagsstämmobeslut måste angripas inom tre månader från det beslutet fattades. Ogiltigheten kallas här för *angriplighet*. Övriga beslut kan påtalas utan någon specificerad tidsfrist och ogiltigheten betecknas som *nul-litet*, se prop 1975:103 s 412. Den första typen av beslut regleras i första och andra styckena i 9:17 ABL och lyder:

Om bolagsstämmobeslut ej tillkommit i behörig ordning eller eljest strider mot denna lag eller bolagsordningen, kan talan mot bolaget om upphävande eller ändring av beslutet föras av aktieägare eller av styrelsen, styrelseledamot eller verkställande direktör. Sådan talan kan föras även av den som styrelsen obehörigen vägrat att införa såsom aktieägare i aktieboken.

Talan skall väckas inom tre månader från dagen från beslutet. Väckes icke talan inom tid som nu sagts är rätten till talan förlorad.

Om bolagsstämmobeslutet inte tillkommit i behörig ordning eller på annat sätt strider mot bolagsordningen eller aktiebolagslagen, måste beslutet klandras inom tre månader från det beslutet fattades. I annat fall blir det giltigt.

I tredje stycket i 9:17 ABL regleras de beslut mot vilka talan kan föras senare än tre månader från det beslutet fattades. Regeln har följande lydelse:

Talan får väckas senare än vad i andra stycket sägs när

1. beslutet är sådant att det ej lagligen kan fattas ens med alla aktieägars samtycke,
2. samtycke till beslutet kräves av alla eller vissa aktieägare och sådant samtycke ej givits, eller

3. kallelse till stämman ej skett eller de för bolaget gällande bestämmelserna om kallelse väsentligen eftersatts.

Departementschefen påpekade dock att ogiltigheten enligt tredje stycket i 9:17 ABL inte kunde göras gällande hur länge som helst:

Längre tids passivitet från aktieägarnas sida kan enligt allmänna rättsregler ha den verkan att de förlorar sin rätt att föra talan mot beslutet.¹

Taleberättigade mot beslut enligt tredje stycket liksom övriga beslut är endast aktieägare, styrelse, styrelseledamot eller verkställande direktör, se även prop 1975:103 s 413.

Första punkten i tredje stycket reglerar beslut som strider mot tvingande bestämmelser i aktiebolagslagen eller bolagsordningen och som skyddar blivande aktieägare, borgenärer, anställda och andra som har rättigheter och krav gentemot bolaget, se prop 1975:103 s 416 och SOU 1971:15 s 247. Bolagsstämman kan t ex inte disponera över bolagets bundna kapital genom olovlig vinstutdelning, eller genom vissa helt eller delvis vederlagsfria överföringar till tredje man, se närmare därom i avsnitt 7.5.3.

Bolagsstämmbeslut som strider mot annan lagstiftning än ABL har inte reglerats i ABL. Departementschefen betonade, att ett beslut som är kriminellt eller strider mot goda seder alltid är ogiltigt, se prop 1975:103 s 413.

Departementschefen uttalade vidare, att beslut som åsidosatte tvingande regler om bolagsorganens sammansättning, befogenheter och skyldigheter inte kunde bli giltiga genom att de inte klandrades inom den i lagen angivna tiden, tre månader. Han uttalade, att aktiebolagslagen inte närmare talar om vilka regler, som är tvingande på detta sätt, utan detta fick bli en uppgift för rättstillämpning och doktrin.² Praxis saknas såvitt jag kunnat utröna ännu.

Av 9:17 3 st 2 p ABL framgår, att beslut som fattats trots att det krävs samtycke av alla, eller vissa, aktieägare är ogiltiga. Talan kan föras mot dessa beslut utan särskild tidsbegränsning. Beslut som fattats trots att regler om röstmajoritet i ABL eller bolagsord-

¹ Prop 1975:103 s 412. Uttalandet är hämtat från SOU 1971:15 s 245. Jfr även Kedner-Roos del I [1982] s 223.

² Prop 1975:103 s 416. Jfr SOU 1971:15 s 247, Nial [1934] s 70 ff och Taxell [1961] s 167 ff.

ningen inte iakttagits måste dock klandras inom tre månader.¹

Enligt 9:17 3 st 2 p ABL blir ett beslut ogiltigt och kan påtalas utan särskild tidsbegränsning, om kallelse inte skett till bolagsstämman eller om kallelsereglerna åsidosatts på ett väsentligt sätt. Departementschefen påpekade vidare, att även andra grova formella fel undantagsvis kan medföra att bolagsstämmbeslut blir ogiltigt på detta sätt, förutsatt att det formella felet påverkat beslutet. Han uttalade, att man t ex kan tänka sig, att ett stort antal utomstående personer tillåtits delta i och avgöra en omröstning, se prop 1975:103 s 417.²

Undanröjs ett bolagsstämmbeslut är det att betrakta som ogiltigt från den tidpunkt det fattades. Detta innebär, att beslutet inte får verkställas och de verkställighetsåtgärder som redan har företagits skall återgå, om detta är möjligt, se Kedner-Roos del I [1982] s 225.

Det kan konstateras, att de flesta ogiltiga bolagsstämmbeslut blir giltiga, om de inte klandras inom tre månader från det beslutet fattades. Ogiltiga beslut som rör tredje mans rätt eller beslut med mycket grova formella brister kan klandras utan annan tidsbegränsning än en längre tids passivitet från aktieägarnas sida. Det saknas HD-praxis som rör den senare typen av ogiltighet. Det beror förmodligen på att endast bolagets aktieägare och bolagets funktionärer har rätt att föra talan och att dessa i allmänhet saknar intresse av att föra en sådan talan. Tredje man kan dock få registrerade bolagsstämmbeslut upphäva genom talan vid allmän domstol, se Kedner-Roos del II [1982] s 337.

7.5 Skattefrågor i samband med ogiltiga bolagsstämmbeslut

7.5.1 Inledning

De bolagsstämmbeslut som framför allt får skatterättsliga konsekvenser är beslut om utdelning av vinstmedel, överenskommelser mellan bolaget och aktieägarna och beslut om att bolaget skall

¹ I 1944 års ABL var ett sådant beslut inte gällande, fastän klandertalan inte förts, i annat fall än om en oriktig registrering av beslutet skett, se prop 1975:103 s 416.

² Av fjärde stycket i 9:17 ABL framgår vidare bl a, att dom, varigenom bolagsstämmans beslut upphävs eller ändras, gäller även för de aktieägare som inte fört talan mot beslutet. Rätten kan endast ändra bolagsstämmans beslut, om det kan fastställas vilket innehåll beslutet rätteligen borde ha haft.

träda i likvidation. Förvaltningen av bolaget tillhör inte bolagsstämmans kompetensområde utan tillkommer bolagsledningen. Bolagsstämman kan dock ge bolagsledningen direktiv i förvaltningsfrågor, se t ex Kedner-Roos del I [1982] s 193 f. Avsnittet är upplagt på följande sätt. Först diskuteras mera principiellt hur klanderbara och i övrigt ogiltiga bolagsstämmbeslut skall behandlas vid beskattningen. Sedan diskuterar jag mera i detalj hur olovlig vinstutdelning beskattas. I avsnittet behandlas inte ogiltiga aktieemissionen och eventuellt ogiltiga beslut om likvidation, eftersom sådana beslut i allmänhet inte medför några särskilda praktiska problem.

7.5.2 Klanderbara bolagsstämmbeslut

Det saknas praxis som belyser de skatterättsliga konsekvenserna av klanderbara bolagsstämmbeslut. Klanderbara bolagsstämmbeslut som inte klandras inom tre månader från det beslutet togs blir giltiga. Om ett beslut blir helt eller delvis undanröjt genom dom, finns det möjlighet att ändra taxeringen det året beslutet togs, under i första hand ett och ett halvt år efter beskattningsårets utgång. Efter denna tidpunkt saknar TI besvärsrätt i ordinarie ordning. Denne är även skyldig att föra talan till den skattskyldiges förmån, vilket kan utnyttjas av den skattskyldige om ett bolagsstämmbeslut har undanröjts när hans tid för att anföra besvär har gått ut.

De ogiltiga beslut som inte klandras blir giltiga senast under taxeringsåret. De bör betraktas som giltiga från början vid beskattningen och medför därför inte några särskilda skatterättsliga problem.

Det kan dock tänkas, även om det förhoppningsvis är relativt ovanligt, att det finns bolagsstämmbeslut som klandrats inför allmän domstol, men där domstolens beslut ännu inte har vunnit laga kraft när TI:s besvärstid gått ut, ett och ett halvt år efter beskattningsårets utgång. Två lösningar är då tänkbara. Antingen kan man bortse från bolagsstämmbeslutet vid beskattningen, eller så kan beskattning ske som om beslutet vore giltigt. Mot den första lösningen talar, att det är svårt att få rättelse för fiskus, om domstolen sedermera bestämmer sig för att beslutet är lagligt och därför skall stå fast. Extraordinär besvärsrätt enligt 100 och

101 §§ är i praktiken utesluten och resning har mig veterligen aldrig meddelats i liknande fall, jfr avsnitt 5.8.¹

En bättre lösning vore, att anse att beslutet är giltigt vid beskattningen så länge beslutet inte är undanröjt. Om beslutet sedermera återgår, får de som beskattats på vanligt sätt begära att återfå erlagd skatt i ordinarie eller extraordinarie ordning, jfr t ex avsnitt 5.9. Denna lösning förefaller vara mest naturlig och ändamålsenlig. Det torde som sagt endast förekomma i undantagsfall, att bolagsstämmobeslut klandras och ogiltigheten aktualiseras.

7.5.3 Bolagsstämmobeslut som kan klandras utan närmare tidsbegränsning

7.5.3.1 Inledning

Bolagsstämmobeslut som berör tredje mans rätt eller som är grovt formellt felaktiga kan klandras utan annan tidsbegränsning än, att en längre tids passivitet från aktieägarnas sida läker ogiltigheten, se avsnitt 7.4. Det saknas praxis från högsta domstolen, som belyser denna typ av ogiltighet. Det är därför föga förvånande, att det inte finns någon praxis från RR där denna fråga uttryckligen har diskuterats, jfr dock avsnitt 7.5.3.3. Det förekommer dock förmodligen bolagsstämmobeslut som är latent ogiltiga i den meningen, att de skulle bli ogiltiga om ogiltigheten påtalades. Ett vanligt fall är att bolagsstämman i ett fåmansbolag beslutar om olovlig vinstutdelning. Sådana beslut får inkomstskatterättsliga konsekvenser framför allt för aktieägarna. Även om betydelsen av ogiltigheten inte diskuterats, förekommer det rättsfall där skattefrågor i samband med olovlig vinstutdelning varit föremål för prövning.

I och med att det förefaller vara mycket ovanligt att ogiltiga bolagsstämmobeslut återgår, ligger det nära till hands att betrakta dem som giltiga vid beskattningen. Om besluten återgår p g a

¹ Rent teoretiskt kan lösningen utnyttjas av aktieägarna och då framförallt i fåmansbolag. Aktieägarna kan anföra klander mot ett bolagsstämmobeslut. Om beskattning då inte sker, är det tänkbart att målet inte är avgjort när TI:s ordinarie besvärstid gått ut. Aktieägarna kan då återkalla sin talan och på så sätt undgå beskattning.

ogiltighet kan eventuell erlagd skatt återbetalas. I nästa avsnitt skall denna lösning av beskattningen av ogiltiga rättshandlingar som efterlevs av parterna prövas. Lösningen har ju som sagt diskuterats i tidigare kapitel.

7.5.3.2 ABL:s regler om olovlig vinstutdelning

Med olovlig utbetalning till aktieägare avses i ABL, dels olovligt förvärv av egna aktier, dels olovlig vinstutdelning och dels olovlig nedsättning av aktiekapital, reservfond eller uppskrivningsfond, se 7:1, 12:2 och 12:4 ABL. Olovlig utbetalning kan även ske i ytterligare ett par praktiskt ovanliga situationer i samband med likvidation o dyl, men dessa fall har inte reglerats i ABL, se Kedner-Roos del II [1982] s 215. I fortsättningen skall endast olovlig vinstutdelning behandlas.

Utdelning av medel eller tillgångar utöver det som finns tillgängligt för utdelning enligt senast fastställda balansräkning är olovlig, se 12:2 1 st ABL. Som vinst kan i princip utdelas årets nettovinst, balanserad vinst och fria fonder med avdrag för förluster och avsättningar som bolaget är skyldigt att göra enligt ABL eller bolagsordningen. Denna regel motsvarar i stort sett 73 § 1944 års ABL. En nyhet i 1975 års ABL är den s k försiktighetsregeln i 12:2 sista stycket som lyder:

Vinstutdelning får icke ske med så stort belopp att utdelningen med hänsyn till bolagets eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt står i strid mot god affärssed.

Regeln innebär en skärpning i förhållande till de vinstbegränsningsregler som gällde enligt 73 § 1944 års ABL. I brist på praxis är det svårt att säga vad regeln innebär mera konkret, se närmare därom Kedner-Roos del II [1982] s 194 ff.

Utdelningen kan ske öppet eller dolt, t ex som försäljning av tillgångar till underpris från bolaget till aktieägare. Förtäckt utdelning regleras inte i lagtexten, men har varit föremål för prövning i praxis bl a i NJA 1951 s 6.

I NJA 1951 s 6 I, det s k Sueciafallet, hade ett enmansaktiebolags medel lånats ut för att finansiera köp av samtliga aktier i bolaget. Då låntagarna inte var solventa och medlen inte motsvarades av utdelningsbar vinst enligt den senast fastställda balansräkningen, ansågs olovlig vinstutdel-

ning föreligga i den utsträckning medlen översteg tillgängliga vinstutdelningar enligt senast fastställda balansräkning.¹

Enligt ABL är det bolagsstämman uppgift att fatta beslut om vinstutdelning, se 12:3 ABL. I målet accepterades dock att något formellt bolagsstämmobeslut inte hade fattats. Det var emellertid fråga om ett enmansaktiebolag, där aktieägaren motsvarade såväl bolagets styrelse som dess bolagsstämma. I doktrinen är man osäker om det kan accepteras att vinstutdelningen beslutats av en styrelse som inte är identisk med bolagsstämman.²

Av NJA 1951 s 6 framgår även, att det inte är möjligt att dela ut mer medel än som motsvarar utdelningsbar vinst, även om det finns betydande dolda reserver i bolagets egendom som motsvarar utdelningen, se Nial SvJT 1955 s 256 och Stenbeck m fl [1970] s 182.

Det är dock tveksamt, om bolaget överlåter tillgångar med dolda reserver, dvs med ett marknadsvärde över bokförda värdet, till bokförda värdet till aktieägare, om det är tillgångens marknadsvärde eller dess bokförda värde som skall hålla sig inom utdelningsbar vinst. Frågan har inte ställts på sin spets i praxis. Rodhe tycks förmoda, att de utdelade tillgångarna skall uppskattas till marknadsvärdet (bruttometoden).³ Margulies och Roos förordar, att tillgångarna skall beräknas till bokförda värdet, (nettometoden), när man avgör om vinsten är utdelningsbar enligt 12:2 1 st ABL, se Balans 1981 nr 8 s 26 ff. De sammanfattar sina slutsatser på följande sätt:

Varken regeln om olovlig vinstutdelning eller dess förarbeten ger någon vägledning i valet mellan nettometod och bruttometod vid utdelning av tillgångar med övervärden. Inte heller lagens grundprinciper eller anslutande lagregler ger något klart besked. Skatterättsliga regler bör ej få inverka på valet. I så fall gäller det till sist enligt vedertagen juridisk metod att fastställa vilken av de båda beräkningsätten som är mest ändamålsenlig. Vi har ovan visat att bruttometoden

¹ Se närmare därom t ex Nial SvJT 1955 s 256 och jfr Rodhe [1981] s 100, Stenbeck m fl [1970] s 182 och Kedner-Roos del II [1982] s 216. Jfr även NJA 1966 s 475, 1976 s 618, NJA 1980 s 311 och det straffrättsliga målet NJA 1976 s 60.

² Se Rodhe [1981] s 100 och Kedner-Roos del II [1982] s 199. Jfr Grosskopf [1976] s 81 och Danielsson SvJT 1954 s 576. I varje fall måste principen om likabehandling av alla aktieägare respekteras också vid förtäckt vinstutdelning, se Rodhe [1981] s 100 och Kedner-Roos del II [1982] s 576.

³ Se Rodhe [1981] s 101 jämfört med Margulies och Roos Balans 1981 nr 8 s 27. Jfr även Danielsson SvJT 1954 s 576 ff, Bomgren SvJT 1955 s 62 och Nial SvJT 1955 s 256 f.

har tekniska ofullkomligheter, som leder till egendomligheter i tillämpningen. Dessa beror på att bruttometoden inte tar hänsyn till att dolda reserver avspeglas i orealiserade vinster på balansräkningens passivsida, vilka realiserats i och med utdelningen. Nettometoden tar hänsyn till dessa redovisningsmässiga egenskaper hos de dolda reserverna och är följaktligen också den enklaste och mest ändamålsenliga att tillämpa. Faran för att bolag genom nettometoden i alltför hög grad tappas på sina reserver motverkas på ett aktiebolagsrättsligt plan av försiktighetsprincipen. Enligt vår mening talar övervägande skäl för användning av nettometoden vid utdelning av tillgångar med dolda övervärden. (Margulies och Roos Balans 1981 nr 8 s 33.)

Enligt min mening talar övervägande skäl för att tillgångarna skall uppskattas till det bokförda värdet (eller överlåtelsepriset om detta är högre). Därigenom uppkommer en skillnad mellan om bolaget utskiftar medel eller tillgångar med dolda reserver, trots att dessa fall är likartade. Å andra sidan kan aktieägarna istället välja att sälja tillgångarna, fastställa ny balansräkning, varefter utdelningsbar vinst delas ut, se Margulies och Roos Balans 1981 nr 8 s 29 f. Som Margulies och Roos påpekar kan man förhindra den uppenbara risken, för att ägarna tillgodogör sig dolda reserver och därigenom urholkar bolaget genom att tillämpa försiktighetsprincipen i 12:2 2 st ABL.

Den olovliga vinstutdelningen skall återbäras, även om den olagliga utdelningen inte förorsakat borgenärerna någon skada. Utdelningen kan endast återkrävas av bolaget genom dess ställföreträdare, se Kedner-Roos del II [1982] s 215 f. I praktiken aktualiseras sådan talan endast i samband med att bolaget försätts i konkurs. Det beror på att aktieägarna och bolagets ställföreträdare i allmänhet inte har något intresse av att låta bolaget återkräva utdelningen. Talan förs då av konkursförvaltaren.¹ Talan om återbäring kan anföras inom tio år från utdelningsbeslutet enligt de allmänna preskriptionsreglerna, jfr Stenbeck m fl [1970] s 181. I de flesta fall som varit uppe till bedömning i HD är det konkursförvaltaren som fört talan om återbäring.²

¹ Se Kedner-Roos del I i [1982] s 216 f och jfr Stenbeck m fl [1970] s 181. Även likvidator kan i tillämpliga fall föra sådan talan, se Kedner-Roos del II [1982] s 258.

² Se t ex NJA 1951 s 6, NJA 1966 s 475, NJA 1976 s 618, NJA 1980 s 311 och NJA 1976 s 60. Av NJA 1935 s 375 framgår, att, om någon köpt aktierna i ett fåmansbolag med vetskap om att förre ägaren olagligen har tillgodofört sig utdelning e dyl från bolaget, han är förhindrad från att själv låta bolaget återkräva dessa belopp, se Kedner-Roos del II [1982] s 216.

Enligt 12:5 ABL är påföljden för olovlig vinstutdelning, att aktieägaren skall återbära det belopp som överstiger tillåten utdelning med ränta beräknad enligt räntelagen (1975:635), se närmare därom Kedner-Roos del II [1982] s 216. Departementschefen betonade, att reglerna om återbäringsskyldighet i första hand tog sikte på kontanta lagstridiga utbetalningar till aktieägare, men att reglerna även täcker de fall då egendomen överförs till aktieägare i annan form:

En olaglig vinstutdelning kan exempelvis ske i den formen att en aktieägare får rätt att använda bolaget tillhörig egendom utan att behöva betala något för det. En sådan förtäckt vinstutdelning kan medföra att aktieägaren i fråga blir skyldig att erlägga ersättning till bolaget motsvarande värdet av vad han sålunda erhållit från bolaget. Om bolaget betalar lön till anställda aktieägare och lönen överstiger rimligt belopp, kan aktieägaren också bli återbäringsskyldig med det överskjutande beloppet. Motsvarande gäller om aktieägare säljer vara till överpris till bolaget eller köper för underpris från bolaget. (Prop 1975:103 s 485 f.)

Av 12:5 ABL framgår vidare, att aktieägare, som hade skälig anledning att anta att utbetalningen inte utgjorde olovlig vinstutdelning, inte är skyldig att återbära utbetalningen.¹

Departementschefen uttalade följande om vinstutdelning från fåmansföretag:

Jag vill tillägga att godtrosregeln inte får så stor räckvidd i bolag med begränsad aktieägarkrets. Frågan huruvida mottagaren var i god tro eller ej måste bedömas efter omständigheterna i varje särskilt fall. Är det fråga om en aktieägare som tar aktiv del i bolagets skötsel — vilket ofta är fallet i mindre bolag — finns det knappast något större utrymme för god tro utan aktieägaren torde som regel i sådant fall bli återbäringsskyldig. (Prop 1975:103 s 485.)

Av uttalandet framgår, att aktiva aktieägare i fåmansaktiebolag har svårt att kunna åberopa god tro för att undvika att tvingas betala tillbaka en olovlig vinstutdelning.

Reglerna om olovlig vinstutdelning anses vara analogt tillämp-

¹ Det krävs dock, att utbetalningen skett i form av vinstutdelning. Om det är fråga om en kapitalnedsättning utan att reglerna om vinstutdelning iakttagits, skall utbetalningen återbäras oberoende av god tro, se prop 1975:103 s 485 och Kedner-Roos del II [1982] s 217.

liga, när bolaget gjort helt eller delvis olovliga vederlagsfria utbetalningar till anhöriga till aktieägare eller till välgörande ändamål, se Kedner-Roos del II [1982] s 191.

7.5.3.3 Beskattningen av olovlig vinstutdelning

I praxis har beskattningen av olovlig vinstutdelning varit uppe till bedömning i flera mål.

I RÅ 1951 ref 8 beskattades utdelning som motsvarade aktiebolagets samtliga reserver inklusive den bundna reservfonden på 66 000 kr, se Sterner SvSkT 1951 s 48. Utdelningen var ogiltig enligt då gällande 54 § 1910 års ABL.¹

Även i senare praxis har olovlig vinstutdelning beskattats, trots att vinstutdelning kraftigt översteg tillgänglig utdelningsbar vinst enligt senast fastställda balansräkning. Det berodde på att den skattskyldige överförde likvida medel till sig själv, trots att bolagets tillgångar var värderade till betydligt lägre belopp i balansräkningen. Det fanns tillgångar som var kraftigt nedskrivna eller belastade med betydande dolda reserver.²

I doktrinen har Helmers och Grosskopf påpekat, att olovlig utdelning inkomstbeskattas.

Helmers anför sammanfattningsvis följande:

Genomgången av RÅ 1951 ref 8 och 1953 ref 10 leder icke till att begreppet förtäckt utdelning i beskattningsavseende kan sägas giva uttryck för en principiellt annorlunda syn än de som inom civilrätten

¹ Enligt 54 § 1910 års ABL fick utdelas "vinsten enligt balansräkningen i den mån denna vinst ej utgöres av årsvinst, som skall avsättas till reservfond", se vidare Skarstedt [1937] s 173 ff. Jfr även RÅ 1955 fi not 571, där reservfonden i en ekonomisk förening delades ut och beskattades som utdelning. Möjligen var förhållandena i RÅ 1952 fi not 707 likartade de som förelåg i RÅ 1951 ref 8. Men de närmare förhållandena i RÅ 1952 fi not 707 framgår inte tillräckligt klart av referatet i regeringsrättens årsbok.

² Se RÅ 1974 ref 27. Utdelningen hade förmodligen varit lovlig till största delen, om bolaget hade sålt tillgångarna, fastställt ny balansräkning och sedan delat ut medlen till aktieägarna, se avsnitt 7.5.3.2. Såvitt jag kunnat utröna har man emellertid inte förfarit så i de mål som varit aktuella här.

I ett antal mål som är snarlika RÅ 1951 ref 8 och RÅ 1974 ref 27 har RR inte beskattat aktieägare som på ett likartat sätt tillgodogjort sig bolagets vinstmedel, se t ex RÅ 1953 ref 10 och RÅ 1973 ref 95. I dessa mål har aktieägaren ansetts ha gett bolaget ett vederlag som motsvarade tillgångarnas värde. I annat fall hade beskattning skett för olovlig vinstutdelning på samma sätt som i RÅ 1951 ref 8 och RÅ 1974 ref 27, jfr Bergström [1978] s 111 ff.

anläggs på förtäckt vinstutdelning. Begreppet förtäckt utdelning är sålunda icke uttryck för ett speciellt inom beskattningsrätten utbildat betraktelsesätt, låt vara att betydelse vid bedömandet icke tillmäts de civilrättsliga korrektiv, som i det enskilda fallet finns att tillgå mot aktiebolags dispositioner. Förklaringen härtill är — beroende på omständigheterna i det enskilda fallet — att söka antingen i begreppet avdragsgill omkostnad vid inkomsttaxering eller i principen att parternas upprätthållande av en i och för sig ogiltig rättshandling måste, så länge icke handlingens ogiltighet aktualiseras, godkännas såsom en rättslig realitet vid taxering. (Helmers [1956] s 288.)

Helmers anser, att olovlig vinstutdelning skall beskattas så länge ogiltigheten inte aktualiserats och utdelningen återkrävs.

Grosskopf har senare uttalat en liknande uppfattning:

De skatterättsliga diskussionerna kring den förtäckta vinstutdelningen bygger på i stort sett "samma allmänna rättsliga syn, som kommit till uttryck i fråga om det civilrättsliga bedömandet av förtäckt utdelning." För skatterättens del saknar det dock i princip betydelse, om den förtäckta utdelningen är tillåten civilrättsligt eller ej. De principer som utvecklats inom civilrätten för att bedöma när förtäckt utdelning är för handen, kan dock användas även skatterättsligt. Om en transaktion inom civilrätten klassats som innebärande olovlig förtäckt utdelning, bör samma transaktion även skatterättsligt anses som förtäckt utdelning, vilket innebär att beskattningsfrågan skall prövas. Att så inte gjordes i målen NJA 1951 s 6 och NJA 1966 s 475 kan möjligen förklaras, av att en taxeringsprocess skulle bli resultatlös, eftersom medel i dessa fall saknades för att gälda skatten. I andra liknande fall har dock beskattningsfrågan prövats.¹

Av doktrin och praxis framgår, att olovlig vinstutdelning beskattas, oavsett att aktieägaren under 10 års tid riskerar att tvingas återbära vinstutdelningen. Men det är ovanligt att olovlig vinstutdelning återkrävs. Detta kan vara en förklaring till, att man inte i praxis har diskuterat problemen med att utdelningen är olovlig. Lösningen ligger i linje med vad som hävdats tidigare här och vad som uttalats i doktrinen, nämligen att ogiltiga rättshandlingar skall beskattas så länge ogiltigheten inte har aktualiserats. Denna lösning framstår som ändamålsenlig.

En annan fråga som inte diskuterats i doktrin eller praxis, är

¹ Grosskopf [1976] s 82. Han åberopar till stöd för sin uppfattning i sista meningen rättsfallen RÅ 1952 fi not 707 och RÅ 1957 fi not 1601.

vilka skattekonsekvenser en återbäring av utdelningen kan få.¹ En annan närliggande fråga är däremot reglerad i 35 § 1 a mom sjätte stycket KL, nämligen återbetalning av lån som skett i strid mot låneförbudet i 12:7 ABL. Sådana lån är emellertid inte ogiltiga, se prop 1975:103 s 496, NJA 1976 s 618, Rodhe [1981] s 114 och Kedner-Roos del II [1982] s 232 f.

Enligt 35 § 1 a mom sjätte stycket KL är lånebeloppet skattepliktigt till den del återbetalning inte skett. Departementschefen uttalade följande om konsekvenserna av att lånet återbetalades:

Har lånet återbetalats under den tid besvärsmöjligheten för den skattskyldige står öppen, bör emellertid denne slippa taxeras för lånet. Återbetalningen bör således beaktas intill dess den skattskyldiges besvärsmöjlighet gått till ända. Något behov av en särskild regel om rätt att anföra besvär i särskild ordning föreligger däremot inte. (Prop 1975/76:79 s 92.)

RSV har utfärdat följande anvisning om hur bestämmelsen skall tillämpas:

Beskattnings bör inte ske för ett sådant lån eller den del av ett lån som återbetalats före utgången av den tid som gäller för prövning av den taxering vid vilken lånet tagits eller skulle ha tagits till beskattning. Har återbetalning skett efter denna tidpunkt får besvären prövas i särskild ordning. (RSV Dt 1980:13 p 9.3. Samma uppfattning uttalades tidigare i RSV Dt 1976:35 p 9.4. Jfr nedan.)

I RÅ 1981 1:83 har RR uttalat bl a följande:

Såsom regeln om skattskyldighet för otillåtna lån utformats i 35 § 1 a mom sjätte stycket kommunalskattelagen bör — såsom också riksskatteverket uttalat i sina anvisningar RSV Dt 1976:35 — lån inte

¹ Undantagsvis kan även bolaget ha fått avdrag för aktieutdelningen. Bolaget kan t ex ha rätt till avdrag för utdelning med högst 10 % av det aktiekapital som inbetalts före beskattningsårets utgång, se lag om avdrag vid inkomsttaxering för viss aktieutdelning (1967:94). Man kan också tänka sig att bolaget fått avdrag enligt lagen om avdrag för utdelning på börsnoterade aktier (1982:336) som bl a gör det möjligt för fåmansbolag, att få avdrag med 70 % av utdelad vinst. Avdraget får inte överstiga 15 % av aktiekapitalet och inte heller 700 000 kr. Om bolaget utnyttjat något av dessa avdrag, samtidigt som utdelningen sedermera återkrävs, skall naturligen den skatt bolaget förtjänat på avdragen återgå till det allmänna. Det är tveksamt, om nuvarande regler ger möjlighet till detta åtminstone sedan taxeringen vunnit laga kraft. Även här bör särskilda bestämmelser införas, på det sätt som skisserats ovan, som gör det möjligt att ta ut ytterligare skatt. Tidigare har jag föreslagit att skatten skall kunna återbetalas eller ytterligare skatt skall kunna krävas, om en ogiltig rättshandling återgår och oberoende av om detta är till nackdel eller till fördel för den skattskyldige, se t ex kapitel 5 och 6.

föranleda någon beskattning, om lånet återbetalas före utgången av den tid som gäller för prövning av den taxering vid vilket lånet tagits eller skulle ha tagits till beskattning. Härvid gäller sedvanliga regler om besvär i ordinarie och — om grund härför föreligger — i extra ordinarie ordning.

I förevarande mål har L betalat tillbaka lånet vid tidpunkt, då taxeringen vid vilken lånet tagits till beskattning alltjämt var föremål för prövning i detta hänseende. Hans talerätt stod alltså alltjämt öppen. Han skall därför ej beskattas för lånet i vidare mån än som skett genom kammarrättens dom för ränta.

Ett otillåtet lån skall inte beskattas, om den skattskyldige betalt tillbaka lånet innan den taxering, då lånet skulle beskattas, vunnit laga kraft eller vid en senare tidpunkt, om den skattskyldige har rätt till besvär i extra ordinarie ordning enligt 100 § 7 p TL eller ytterst genom resning.¹

Starka skäl talar för att olovlig vinstutdelning som betalts tillbaka inte bör behandlas sämre än återbetalning av otillåtna lån. Den skattskyldige skall då ha möjlighet till att få tillbaka erlagd skatt om utdelningen återbetalas och då ytterst i extraordinarie ordning.²

Sammanfattningsvis kan konstateras, att olovlig vinstutdelning beskattas så länge ogiltigheten inte har aktualiserats och lånen återbetalats. Detta är en rimlig lösning särskilt som aktieägare i god tro får behålla en olovlig vinstutdelning och det ibland kan vara svårt att utröna i vad mån vinstutdelning kan återvinnas eller ej. Om utdelningen återkrävs, bör den skattskyldige aktieägaren kunna återfå erlagd skatt.

¹ Kraven för extraordinär besvärsmålsrätt enligt 100 § 7 p TL är, att den skattskyldige kan åberopa omständighet eller bevis som bort medföra *väsentligt* lägre taxering eller *väsentligt* lägre skatt. Det krävs vidare, att omständigheten, dvs återbetalningen, inte var *känd* när taxeringen fastställdes och att det framstår som *ursäkligt*, att den skattskyldige inte åberopat omständigheten i annan ordning. Besvär enligt 100 § 7 p TL kan anföras inom fem år efter taxeringsåret. Om dessa krav inte är uppfyllda, kan eventuellt resning bli aktuell, jfr därom Ragnemalm [1973] s 292.

² Bolagsskatteberedningen föreslog, att utbetalningar från aktiebolag skulle betraktas som utdelning i inkomstskattehänseende även om mottagaren var en närstående till en aktieägare, se SOU 1931:40 s 20 f och s 381 f. Bolagsskatteberedningens förslag ledde inte till lagstiftning, men i praxis har beredningens förslag följts och aktieägare har beskattats såsom för utdelning för utbetalningar från aktiebolag till närstående, se Helmers [1956] s 280 och Sandström [1962] s 503 ff. Se angående bolagets beskattning, Sandström [1962] s 286 ff. Motiveringen är sannolikt den som Sandström anger, nämligen att värdeöverföringen anses i första hand ha skett till aktieägarna, se Sandström [1962] s 509. Se även Grosskopf [1976] s 152 ff.

7.6 Ogiltiga beslut vidtagna av ställföreträdare för aktiebolaget

Ställföreträdare för bolaget kan vidta rättshandlingar i strid mot sin befogenhet eller sin behörighet. Av 8:14 ABL framgår, att, om en ställföreträdare för bolaget företagit en rättshandling för bolaget och överskridit sin befogenhet, bolaget inte är bundet av rättshandlingen, om tredje man insett eller bort inse att befogenheten överskreds. Detsamma gäller för verkställande direktör som överskrider den kompetens som styrelsen gett honom med stöd av 8:6 ABL. Om bolagets styrelse vidtar en rättshandling som överträder gränserna för funktionsfördelningen mellan t ex styrelsen och bolagsstämman, blir rättshandlingen inte gällande mot bolaget alldeles oavsett huruvida tredje man var i god tro eller inte, se prop 1975:103 s 383. Om bolagets ställföreträdare företar utbetalningar i strid mot utbetalningsförbudet i 12:1 ABL, blir ingen av dessa åtgärder giltiga i förhållande till bolaget.

I vad mån avtalet kan bli gällande genom passivitet från parts sida eller genom preskription är inte behandlat i doktrinen, jfr dock Stenbeck m fl [1970] s 181. Oavsett om ogiltighetsgrunden är svag eller stark, vinner emellertid inte det ogiltiga beslutet laga kraft, om det inte klandras inom viss tid, jfr Nial [1976] s 168. Det finns inga motsvarigheter till reglerna om klander av bolagsstämmobeslut i 9:17 ABL.

Nial anser, att ett ogiltigt beslut kan bli giltigt från början genom ett efterföljande godkännande (ratihabition) enligt allmänna avtalsregler, se Nial [1976] s 120.¹

Han uttalar fortsättningsvis följande:

I vissa fall kan underlåtenhet att göra anmärkning om rättshandlingens ogiltighet vara att likställa med godkännande. Därjämte kan erinras om att den som inte blir förpliktigad genom att annan obehörigt handlar i hans namn, likväl kan bli bunden enligt stadgandet i 18 kap. 3 § handelsbalken, nämligen i den mån det visas att rättshandlingen länt honom till nytta. Denna regel får anses analogiskt tillämplig när styrelsen eller annan ställföreträdare för associationen överskrider sin behörighet. (Nial [1976] s 120.)

¹ Av 25 § avtalslagen och dess förarbeten framgår t ex, att en rättshandling som någon företar utan erforderlig fullmakt kan bli giltig, om den i vars namn rättshandlingen företagits ratihaberar den, se NJA II 1916 s 223 f.

Problemet är sparsamt diskuterat i doktrinen och gällande rätt är osäker. I svensk skatterätt är frågan inte berörd.

Den osäkerhet som gäller beträffande behörighetsöverskridanden spelar mindre roll i skattehänseende, om man behandlar rättshandlingarna som giltiga så länge rättshandlingarna inte har återgått, förutsatt att de behandlas som giltiga av parterna. Det är antagligen mycket sällsynt att sådana avtal återgår, och då bör skatten kunna återfås efter en lagändring på det sätt som förordats ovan t ex i avsnitt 7.5.3.3. Om man inte gör på detta sätt, borde man ju beskatta rättshandlingen om den sedermera blivit giltig, vilket ju som sagt verkar svårt att utröna och praktiskt svårt att genomföra för skattemyndigheterna.

Behöriga ställföreträdare för bolaget kan givetvis vidta ogiltiga rättshandlingar. Men för dessa gäller samma regler som för rättshandlingar ingångna av andra associationer eller fysiska personer. Dessa förfaranden kräver därför inte någon särskild behandling här, utan läsaren hänvisas till de delar av denna framställning som behandlar sådana rättshandlingar.

7.7 Ogiltigt förvärv av egen aktie

7.7.1 Aktiebolagslagens regler

Enligt 7:1 1 st ABL får ett aktiebolag inte förvärva egna aktier eller motta sådana aktier som pant. Dotterbolag får inte heller förvärva eller motta aktier i moderbolaget i pant. Denna regel har tillkommit för att förhindra att förvärvsförbudet kringgås. Även vederlagsfria överlåtelse omfattas av förvärvsförbudet, se prop 1975:103 s 366.

Av 7:1 2 st ABL framgår vilka undantag som gäller. Aktiebolag får inropa egen aktie som utmätts för bolagets fordran. Aktie får också förvärvas genom att bolaget övertar en affärsrörelse som i sin tur äger aktier i bolaget. Enligt 13:3 ABL kan bolaget av domstol åläggas att lösa in skadelidande minoritetsaktier. Bolaget är skyldigt att avyttra förvärvade aktier så snart som möjligt, eller att dra in dem genom att sätta ned aktiekapitalet, se prop 1975:103 s 366.

Aktieköpen är ogiltiga, även om överlåtaren var i god tro vid överlåtelsen.¹

7.7.2 Beskattningen av ogiltiga förvärv av egen aktie

7.7.2.1 Utskiftningsskatteförordningen

Förvärv av egen aktie som inte kombinerats med nedsättning av aktiekapitalet utskiftningsbeskattas enligt 2 § 1 st utskiftningsskatteförordningen. Bestämmelsen omfattar dock inte inrop av för bolagets fordran utmätt aktie på auktion eller dotterbolags förvärv på motsvarande sätt, eller vederlag som tillkommit aktieägaren som utdelning.² Även dotterbolags förvärv av moderbolagets aktier innefattas i regeln. Utskiftningen anses ha skett genom det olovliga förvärvet av aktierna, se prop 1950:240 s 49 f.

Regeln tillkom år 1950. Innan dess kunde inte utskiftningsskatt tas ut vid förvärv av egen aktie. 1949 års utskiftningsskattesakkunniga föreslog, att förvärv av egen aktie skulle jämföras med återbäring av tillskjutet belopp vid en framtida försäljning, se SOU 1949:56 s 60 f. Enligt departementschefen tycktes de sakkunniga ha utgått ifrån, att förvärv av egna aktier inte skulle ske i framtiden i och med att 1944 års ABL började gälla. Han delade inte denna uppfattning och påpekade, att regler om förvärv av egna aktier fanns redan i 1910 års ABL. Departementschefen antog därför, att man antagligen fick räkna med att aktiebolag även i framtiden förvärvade egna aktier i strid mot 1944 års ABL. Det var därför önskvärt, att det infördes bestämmelser som försvårade sådana förfaranden, se prop 1950:240 s 49 f.

Departementschefen uttalade följande, om möjligheten att återfå erlagd skatt om aktierna såldes vidare:

¹ Se prop 1975:103 s 366. Ett specialfall som har diskuterats är vad som gäller, om aktierna överläts genom en kommissionär. I dessa fall upprätthålls regeln på så sätt, att bolagets förvärv är ogiltigt och kommissionären blir ägare till ifrågakörande aktiepost, se Kedner-Roos del I [1982] s 162.

² Bestämmelsen bygger fortfarande på 69 § 1944 års ABL, vilket är märkligt p g a att reglerna är ändrade i 1975 års ABL som har varit ikraft länge. Numera gäller även att aktiebolag kan förvärva egen aktie i samband med övertagande av en rörelse. Detta undantag finns inte i 2 § utskiftningsskatteförordningen. Bestämmelsen har en allmänpreventiv effekt som knappast kan vara riktad mot den sistnämnda typen av transaktioner. Regeln bör uppenbarligen ses över och moderniseras.

Då den ifrågasatta bestämmelsen är avsedd att förhindra ett kringgående av utskiftningsskatteförordningen och då bestämmelsen avser sådant aktieförvärv som skett i strid mot aktiebolagslagens föreskrifter, synes det icke påkallat att meddela bestämmelser angående ett restitutionsförfarande i de fall, där aktierna åter försäljas. (Prop 1950:240 s 50.)

Aktiebolag erlägger skatten och skattesatsen är 40 %, se 1 § utskiftningsskatteförordningen. I det utskiftade beloppet skall emellertid skatten räknas in, vilket medför att den effektiva skatten blir $66 \frac{2}{3}$ %, se 2 § 2 st utskiftningsskatteförordningen och GRS del I [1977] s 1085 f. Skattesatsen är relativt hög och avhåller därför förmodligen bolag från att inköpa egna aktier. Skatten kan inte heller återvinnas även om aktierna säljs vidare.

Lagstiftaren har valt att beskatta ogiltiga rättshandlingar för att därigenom försöka påverka de skattskyldiga att inte ingå ogiltiga rättshandlingar. Detta ligger som sagt i linje med de lösningar som jag har förordat på andra områden, se t ex kapitel 5 och 6.

7.7.2.2 *Realisationsvinstbeskattningen*

Utskiftning från aktiebolag anses enligt praxis vara ett med köp och byte jämförligt fång som innebär att aktieägaren skall realisationsvinstbeskattas, om skattepliktig realisationsvinst uppkommer, se GRS del I [1977] s 455.

Realisationsvinstskattepraxis saknas dock i denna fråga. Men det förhållandet, att utskiftningsskatt tas ut trots att överlåtelsen är ogiltig, talar naturligtvis för att även realisationsvinstbeskattning bör ske. Det är ju i praktiken antagligen ovanligt att sådana aktieköp återgår. Frågan är hur man skall göra annars, om aktiebolaget senare säljer aktierna vidare och någon förvärvare — i första eller senare led — gör ett godtrofsförvärv. Aktiebolagets överlåtelse är då fortfarande ogiltig, men det kan inte längre återfå aktierna. Möjligheten, att aktiebolaget kan tänkas åläggas att återbära uppburen köpeskilling, är oftast teoretisk. Det ligger då nära till hands att anse, att överlåtelsen skall beskattas när aktierna sedermera förvärvats genom ett giltigt fång. I praktiken är det svårt för att inte säga ogörligt för skattemyndigheterna att få reda på att ett godtrofsförvärv skett i ett senare led, då beskatt-

ning skall antas ske.¹ Det vore enklare att beskatta alla ogiltiga överlåtelser som inte återgått när taxering sker. Om aktieöverlåtelserna sedermera återgår kan skatten återbetalas. Detta kräver en lagändring och hur reglerna närmare bör vara utformade har utvecklats tidigare, se t ex avsnitt 7.5.3.3. En sådan lösning gör det mindre fördelaktigt för bolaget att köpa egna aktier och skulle därigenom kunna motverka rättshandlingar i strid mot reglerna i ABL om förbud mot att förvärva egna aktier. Det anförda talar starkt för att ogiltiga förvärv av egen aktie skall realisationsvinstbeskattas.

7.8 Aktieförvärv i strid mot 1982 års inskränkingslagstiftning

7.8.1 1982 års inskränkingslagstiftning

Kontrollsubjekt måste söka tillstånd till att köpa aktier i svenska aktiebolag varje gång bolagets innehav eller röstetal överstiger något av gränsvärdena tio, tjugo, fyrtio eller femtio procent, se närmare därom i avsnitt 5.2.5.3. Förvärv i strid mot denna regel är ogiltig enligt 11 § 1982 års lag om utländska förvärv av svenska företag m m.² Det fanns inga motsvarigheter till detta i 1916 års inskränkingslag och bestämmelserna har ännu inte prövats i praxis, men sådana ogiltiga aktieförvärv följer sannolikt samma principer som gäller för köp i strid mot utlänningsförbehåll, se nedan.

Det är inte tillåtet för utländska subjekt att förvärva fast egendom i Sverige utan särskilt tillstånd. Bl a för att förhindra att denna regel kringgås, är det förbjudet för kontrollsubjekt att indirekt äga fast egendom genom innehav av mera betydande aktieposter i svenska aktiebolag utan särskilt tillstånd, se avsnitt

¹ Aktiebolags förvärv av egen aktie påminner till sin ekonomiska innebörd om återbetalning till aktieägare i samband med nedsättning av aktiekapitalet. Sådana förfaranden realisationsvinstbeskattas i praxis, se GRS del I [1977] s 455.

² Av 11 § 2 st framgår följande undantag från ogiltighetsregeln: "Om ett förvärv av aktier som inte är bundna av ett utlänningsförbehåll har skett på Stockholms fondbörs eller genom inrop på exekutiv auktion gäller inte första stycket. Tillståndsmyndigheten skall istället förelägga förvärvaren att avyttra aktierna inom sex månader eller den längre tid som myndigheten bestämmer."

5.2.5. Svenska aktiebolag kan införa ett s k utlänningsförbehåll i sin bolagsordning som normalt innebär att högst 20 % av röstetalet (och högst 40 % av aktiekapitalet) får förvärfvas av utländska subjekt, jfr dock 4 § 2 st 1982 års lag om utländska förvärv av svenska företag m m. Därigenom är bolaget inte längre ett kontrolls subjekt och kan förvärva fast egendom utan särskilt tillstånd enligt 1982 års inskränkingslag.

Det förekommer, att svenska aktiebolag köper bundna aktier trots att bolaget saknar utlänningsförbehåll. Förvärvet är då ogiltigt enligt 13 § 1982 års lag om utländska förvärv av svenska företag m m. Det går inte att få dispens från denna regel. Departementschefen ansåg inte, i motsats till utredningen, att dispensregler borde införas i 1982 års inskränkingslagstiftning, se prop 1981/82:135 s 42 f. Dessa regler är oförändrade sedan 1916 års inskränkingslag.

Om ett svenskt aktiebolag inför utlänningsförbehåll sedan det köpt en fastighet och parterna därefter bekräftar aktieöverlåtelsen, blir det ursprungliga avtalet gällande mellan parterna med tillbakaverkande effekt. Tredje mans mellankommande rätt påverkas inte. Dessa regler gäller visserligen vid överlåtelse av fast egendom, men det finns inte några skäl som talar för att en aktieöverlåtelse skulle behandlas annorlunda, se betr fast egendom avsnitt 5.3.4.1.

7.8.2 Beskattningen av aktieöverlåtelser som skett i strid mot 1982 års inskränkingslagstiftning¹

7.8.2.1 1908 års förordning om fondstämpelavgift

Enligt 1 § 1908 års förordning ang en särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper förelåg stämpelplikt vid överlåtelse av fondpapper.

I NJA 1936 s 59 hade Kreuger & Toll sålt aktier till ett utländskt bolag i strid mot bolagets utlänningsförbehåll. Försäljningen var därför ogiltig

¹ I 1916 års inskränkingslag fanns inte den möjlighet att söka tillstånd för att förvärva aktier i svenska aktiebolag som infördes i 1982 års inskränkingslagstiftning, se ovan. Skattekonsekvenserna av aktieförvärv utan tillstånd i strid mot detta förvärvsförbud har av naturliga skäl ännu inte bedömts i praxis. Det kan dock antas att skattekonsekvenserna är desamma som gäller vid ogiltiga aktieförvärv som skett i strid mot ett utlänningsförbehåll.

enligt 3 § 1916 års inskränkingslag. Sedan Kreuger & Toll gått i konkurs och konkursförvaltaren funnit, att aktieförsäljningen var ogiltig, hade konkursboet sålt aktierna igen till samma köpare och erlagt stämpelavgift. Generalpoststyrelsen efterbevakade stämpelavgiften vid den första försäljningen jämte ränta i konkursen, vilket konkursboet motsatte sig.

HD:s majoritet (3 justR:d) uttalade bl a följande:

Den omständigheten att de aktieöverlåtelser, som innefattas i de båda kontrakten av d 18 juni 1931, i sin helhet eller till någon del må hava varit stridande mot lagen d 30 maj 1916 om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom eller gruva eller aktier i vissa bolag har icke fritagit Kreuger & Toll från skyldigheten att upprätta och stämpelbelägga avräkningsnoter enligt bestämmelserna i K F d 6 nov 1908.

Stämpelfrihet kan ej heller grundas därå att överlåtelserna sedermera gått åter eller å annat av förvaltarna åberopat förhållande.

Två ledamöter var skiljaktiga och yttrade, att aktieförsäljningarna var ogiltiga enligt 3 § 1916 års inskränkingslag, och att stämpelavgift därför inte skulle utgå.

HD uttalade, att aktieförsäljningarna skulle beskattas trots att de var ogiltiga 3 § 1916 års inskränkingslag. Stämpelskatten skulle betalas, trots att avtalen sedermera gått åter med anledning av att parterna konstaterat att avtalen var ogiltiga. I NJA 1982 s 493 beskattades gåvor som sedermera återgått p g a oriktiga förutsättningar resp 33 § avtalslagen. Utgången i NJA 1936 s 59 är dock mer anmärkningsvärd, eftersom parterna inte disponerade över ogiltigheten på det sätt, som var aktuellt i NJA 1982 s 493, där parterna kunde välja om de ville påtala ogiltigheten eller ej.

7.8.2.2 Realisationsvinstbeskattningen

Det saknas praxis som belyser realisationsvinstbeskattningen av aktieförsäljningar, där överlåtelserna är ogiltiga enligt 13 § 1982 års lag om utländska förvärv av svenska företag m m. Av RÅ 1980 Aa not 40 framgår indirekt, att realisationsvinstbeskattning inte skall ske av fastigheter som överlåts till aktiebolag utan utlänningsförbehåll. Det gäller även om utlänningsförbehåll införs och avtalen bekräftas av parterna. Aktierna anses då förvärvade först genom bekräftelsen. Det finns inte några skäl att anta att realisationsvinstbeskattningen av aktier bedöms på något annat sätt.

Lösningen har dock flera nackdelar. Avtalet är ogiltigt mellan parterna, men en senare förvärvare kan göra ett godtrosförvärv. Det är då naturligt att beskatta den ursprunglige köparen, om hans förvärvare kommit åt aktierna genom ett giltigt gång. Det är som sagt svårt att praktiskt övervaka i vad mån en förvärvare gjort ett godtrosförvärv, då beskattning skall ske. Visserligen är då avtalet fortfarande ogiltigt mellan parterna, men överlåtelsen kan i praktiken få likartade rättsverkningar som ett giltigt fång, om parterna inte begär att rättshandlingen sedermera skall återgå. Detta talar för att man skall realisationsvinstbeskatta även det första ogiltiga fånget och sedan naturligtvis därpå följande ogiltiga och giltiga överlåtelser. Därigenom påverkar man parterna, dels att undvika att ingå sådana avtal, dels att låta ingångna ogiltiga avtal återgå. Om avtalet återgår, kan skatten återbetalas på det sätt som utvecklats ovan se t ex 7.5.3.3. Om avtalet sedermera blir giltigt behöver inte några taxeringar ändras, vilket är en fördel.

7.8.2.3 Beskattningen av löpande inkomster

Om ett svenskt aktiebolag som saknar utlänningsförbehåll köper bundna aktier, är detta fång ogiltigt. Bolaget äger då inte dessa aktier med ev undantag för fria aktier. Någon koncern består då i vart fall inte. Möjligen kan dock moderbolaget anses ha ett så stort inflytande över dotterbolaget och dess resultat, att ett koncernförhållande föreligger enligt 1:2 2 st ABL.

Det skatterättsliga koncernbegreppet är emellertid uppbyggt på att moderbolaget äger aktier i dotterbolaget. Om aktiebolaget förvärvat mer än 9/10 av aktiekapitalet har moderbolag och dotterbolag rätt att ge och motta avdragsgillt resp skattepliktigt koncernbidrag, om vissa ytterligare förutsättningar är uppfyllda, se 3 anvp till 43 § KL. Om aktier inköpts av rörelsedrivande kontrollssubjekt för att användas i rörelsen, eller om aktieinnehavet uppgår till minst 25 % av röstetalet, är utdelningen på aktierna i allmänhet skattefri, se 1 anvp 5 st till 54 § KL. I annat fall betraktas aktier som kapitalplaceringsaktier och utdelningen beskattas i allmänhet som inkomst av kapital. Detta är de viktigaste reglerna där överföringar mellan moderbolag och dotterbolag och vice versa direkt påverkas av om moderbolaget anses äga aktierna i dotterbolaget eller inte. Om så inte är fallet, föreligger

inte någon skatterättslig koncernbildning och de beskrivna reglerna gäller då inte.

Varken i förarbetena till dessa bestämmelser eller andra likartade regler har det diskuterats vad som gäller, om aktieinnehavet är ogiltigt med hänsyn t ex till inskränkingslagstiftningen, se t ex prop 1978/79:210 s 145 ff och s 161 ff samt prop 1965:126 s 48 ff och s 65 ff. Kravet på att moderbolaget skall äga mer än 9/10 av aktiekapitalet i dotterbolaget, beror på att reglerna är kopplade till regeln i 174 § 1944 års ABL. Moderbolaget kunde då lösa ut minoritetsaktieägarna och därefter låta dotterbolaget uppgå i sig självt genom fusion.¹

Av lagtexten i 3 anvp till 43 § KL framgår, att moderbolaget skall ha förvärvat aktierna genom ett giltigt fång: "Äger svenskt aktiebolag . . ." Av förarbetena framgår indirekt, att man tänkt sig att koncernbidrag skall kunna ges inom en giltig koncern bestående av svenska aktiebolag. Exempelvis kan inte avdragsgilla koncernbidrag lämnas till utländskt moderbolag och det går inte att få dispens från regeln, se prop 1978/79:210 s 161 ff.

Det förekommer, att svenska aktiebolag utan utlänningsförbe-

¹ Företagsskatteberedningen föreslog, att reglerna skulle anpassas till ändringarna i 1975 års ABL. Av 14:9 ABL följer numera, att om ett moderbolag själv — eller tillsammans med dotterbolag — äger mer än 9/10 av aktiekapitalet som representerar mer än 9/10 av röstetalet för samtliga aktier i dotterbolaget, har moderbolaget rätt att lösa in återstående aktier. Detta innebär en skärpning i förhållande till 174 § 1944 års ABL. Departementschefen ansåg dock, att det inte var nödvändigt att ändra koncernbidragsreglerna och motiverade detta på följande sätt:

"Beredningens förslag innebär att anknytning skall ske till 1975 års aktiebolagslag som för tvångsinlösen fordrar att innehavet också skall motsvara mer än 90 % av röstetalet men som å andra sidan tillåter att indirekt innehav beaktas. Jag delar uppfattningen att det i och för sig kan vara önskvärt att beskattningsreglerna bringas i överensstämmelse med de civilrättsliga reglerna. Nödvändigt är det dock inte, eftersom reglerna om avdrag för koncernbidrag och aktiebolagslagens koncernregler tillgodoser delvis olika ändamål och intressen. Om man till skatterätten i oförändrat skick skulle överföra bestämmelser om indirekt innehav blir effekterna svåröverskådliga och det kan inte uteslutas att man får resultat som i vissa fall strider mot principerna för koncernbeskattningen. Någon fullständig anpassning till nuvarande aktiebolagsrättsliga regler bör därför inte ske. I det läget anser jag att övervägande skäl talar för att vid koncernbeskattningen åtminstone tills vidare behålla nuvarande bestämmelser om aktieinnehavets storlek. Jag vill erinra om att 1974 års bolagskommitté (Ju 1974:21) enligt tilläggsdirektiv (Dir 1978:12) har i uppdrag att förutsättningslöst pröva frågan om en ändamålsenlig utformning av det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet. När resultatet av kommitténs arbete föreligger kan det finnas anledning att på nytt pröva frågan om det skatterättsliga koncernbegreppets utformning." (Prop 1979/80:210 s 165.)

Någon omprövning av reglerna har ännu ej skett, trots att bolagskommittén avgav sitt betänkande redan år 1979, se SOU 1979:46.

håll köper aktier i strid mot 1982 års lag om utländska förvärv av svenska företag m m. Om aktieköpen är ogiltiga, föreligger knappast ett koncernförhållande som uppfyller kraven för koncernbidrag eller för skattefri utdelning på organisationsaktier.

Skattelagstiftningen bör försvåra för skattskyldiga att agera i strid mot offentligrättsligt motiverade förbud av denna typ.¹ Om ogiltiga aktieförvärv som skett i strid mot 13 § lagen om utländska förvärv av svenska företag m m betraktades som giltiga i skattehänseende, skulle kontrollssubjekt kunna ge eller motta koncernbidrag resp motta skattefri utdelning om övriga förutsättningar för sådana bidrag var uppfyllda. Det kan knappast vara tillfredsställande, att kontrollssubjekt som fullt medvetet handlar i strid mot inskränkingslagstiftningen skulle kunna komma i åtnjutande av frukterna av fördelaktiga skatteregler. Då underlättas ju utlänningars ekonomiska inflytande över svenska företag och fast egendom på ett sätt som strider mot inskränkingslagstiftningens syften. Enligt min mening uppfylls inskränkingslagstiftningens syften bäst, om man inte accepterar att ett koncernförhållande eller ett ägande till bundna aktier föreligger vid den löpande inkomstbeskattningen.

Om parterna agerar som om aktieöverlåtelseerna vore giltiga, uppkommer emellertid besvärliga problem. Avkastning på kapitalplacersaktier är skattepliktig. Om kontrollssubjekt förvärvat aktier genom ett ogiltigt fång, är det visserligen inte berättigat till att få utdelning på aktierna. Men det sker ofta, eftersom det saknas praktiska möjligheter att kontrollera om den som uppbär utdelningen är ett kontrollssubjekt, jfr t ex Nial TfR 1936 s 47 i not 2. Ogiltigheten innebär visserligen att dessa överföringar skall återgå, men oftast får kontrollssubjektet behålla uppburen utdelning och motparten räntan på köpeskillingen, se t ex Nial TfR 1936 s 22 f och s 46. I och med att kontrollssubjektet tillförts intäkten talar allt för att den skall beskattas. Frågan är emellertid hur överföringen skall klassificeras och beskattas, om den inte

¹ De västtyska skattereglerna skulle innebära, om de hade haft motsvarande regler, att beskattning skulle ske som om avtalen vore giltiga, se kapitel 3. Enligt uppgifter som jag erhållit i april 1982 från professor Joachim Lang vid Tekniska högskolan i Darmstadt skulle skattedomstolarna dock förmodligen inte acceptera förfarandet, om man därigenom skulle kunna underlätta för de skattskyldiga att kringgå ett offentligrättsligt förbud. Frågan har dock inte ställts på sin spets i västtysk skattepraxis.

kan anses vara utdelning. Möjligen kan "utdelningen" beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, men det är osäkert. Frågan är inte besvarad i praxis. Sådana intäkter passar som sagt illa in i systematiken i vårt inkomstskattesystem.

Om ett kontrollssubjekt har möjlighet att införa ett utlånningsförbehåll i sin bolagsordning och att få detta registrerat, beror det antagligen oftast på slarv eller bristande kunskaper, att bolaget köpt aktier i strid mot inskränkningsslagstiftningen. Bolaget hade ju kunnat införa ett utlånningsförbehåll i sin bolagsordning och fått detta registrerat och därefter köpt aktierna. Köpet hade då varit giltigt.

När ett kontrollssubjekt blir medvetet om sitt misstag, har det möjlighet att införa ett utlånningsförbehåll i sin bolagsordning, registrera detta och ta kontakt med säljaren för att få köpet bekräftat. Om säljaren står fast vid avtalet vid denna tidpunkt, blir köpet gällande mellan parterna fr o m den ursprungliga rätts-handlingen, se 7.8.1. Frågan är då, om man skall anse att en giltig koncern föreligger vid den löpande inkomstbeskattningen genom det ursprungliga avtalet eller först i och med bekräftelsen.

Det saknas praxis från RR, som belyser denna fråga vid den löpande inkomstbeskattningen.¹ I realisationsvinstskattepraxis

¹ I ett betalningssäkringsmål har RR dock vägrat prövningstillstånd i en likartad situation. Moderaktiebolaget som inte var ett fåmansbolag saknade här utlånningsförbehåll och var dessutom ägt av svenska medborgare bosatta utomlands via ett utländskt bolag. Moderbolaget hade byggt upp en koncern med en mängd helägda dotterbolag som hade utlånningsförbehåll och som tidigare hade utgjort fåmansaktiebolag. 4/5 av aktieförvärven i de dotterbolag som hade utlånningsförbehåll, var därför ogiltiga (1/5 var fria aktier och kunde köpas utan tillstånd enligt dåtida lagstiftning). När detta sedermera upptäcktes, ändrades ägarstrukturen i moderbolaget så, att utlandssvenskarna gick in som direkta ägare i bolaget. Därefter infördes ett utlånningsförbehåll i bolagsordningen som registrerades, varefter de ursprungliga avtalen bekräftades på oförändrade villkor av säljare och köpare.

Allmänna ombudet begärde betalningssäkring hos länsrätten i Stockholm för de skattekrav, som bl a ansågs föreligga p g a att det inte förelåg något skatterättsligt koncernförhållande. Länsrätten biföll detta. KR uttalade i ett av målen, KR i Stockholms dom den 19/4 1982, målnummer 6748/81, bl a följande: "De sålunda ogiltiga förvärven har sedermera — efter det att utlånningsklausul intagits i AB A:s bolagsordning — ratihäberats av säljare och köpare. Oavsett vad en sådan åtgärd kan anses innebära parterna emellan och i förhållande till tredje man finner kammarrätten att de koncernbidrag och utdelningar, som företagits under ogiltighetstiden bolagen emellan, inte kan anses retroaktivt skatterättsligt giltiga som om en koncern i kommunalskattelagens mening föreläggat."

Allmänna ombudets ansökan bifölls därför. RR vägrade sedan prövningstillstånd.

Skattemålen är numera avgjorda av mellankommunala skatterätten, se t ex

anses som sagt en fastighet förvärvat först i och med bekräftelsen, se föregående avsnitt. Som ovan visats tillkommer ofta den löpande avkastningen köparen, även om ogiltigheten sedermera aktualiseras och avtalet återgår. Besvärliga problem uppkommer då, om man inte beskattar köparen för den avkastning som denne uppburit. Om parterna medvetet satt sig över inskränkingslagstiftningen för att försöka vinna otillbörliga skattefördelar, bör man av preventiva skäl försvåra för parterna att kunna uppnå dessa skattefördelar. Det kan ske genom att överlåtelsen betraktas som ogiltig vid den löpande inkomstbeskattningen. Det är dock antagligen svårt att kunna beskatta säljaren för den avkastning som tillkommit köparen och som denne förmodligen får behålla, även om rättshandlingen återgår. Köparen kan dock t ex vägras rätt till avdrag för koncernbidrag. Mottagen utdelning kan likaledes betraktas som skattepliktig för köparen.

Beror rättsförhållandets ogiltighet på förbiseende från parterna saknas samma preventiva skäl för att betrakta rättsförhållandet som ogiltigt. Praktiska skäl, talar för att rättsförhållandet skall anses som giltigt i förfluten tid i enlighet med innehållet i bekräftelsen. I annat fall uppstår som sagt problem som man undviker med denna lösning. I och med att bolaget infört ett utlånningsförbehåll i bolagsordningen och låtit registrera detta, är även syftet med ogiltighetssanktionen i inskränkingslagstiftningen uppfyllt. Det framstår därför som mindre materiellt tilltalande att inte anse, att köparen innehaft aktierna med äganderätt även under den tid fånet varit ogiltigt, särskilt som köparen i allmänhet agerat som aktiernas ägare under denna tid.

fjärde rotelns dom den 21/4 1983 nummer 13, mål nummer 866—82.

Mellankommunala skatterätten uttalade i ovan angivna mål, att man vid den löpande inkomstbeskattningen borde se mer till praktiska hänsyn och till det obilliga i att ofta angripa lagakraftvunna taxeringar, om parterna har agerat som om rättsförhållandet vore giltigt: "När parterna i efterhand bekräftat avtalet såsom från början giltigt bör särskilda skäl — främst otillbörliga skatteförmåner — kunna påvisas för att de taxeringar som skett på grundval av det vid taxeringstidpunkten i och för sig ogiltiga avtalet skall få ändras." Den skattskyldige ansågs inte ha strävat efter eller uppnått några otillbörliga skatteförmåner, genom att rättsförhållandet varit ogiltigt under viss tid. A fick därför anses ha innehaft aktierna med äganderätt i skattehänseende även under den tid avtalet varit ogiltigt. TI:s ansökan om eftertaxering avslogs därför i denna del. Det bör observeras att mellankommunala skatterätten hade en annan syn på dessa frågor än kammarrätten i Stockholm hade i betalningssäkringsmålet. TI har besvärat sig till kammarrätten.

Man bör dock som sagt gardera sig mot att de skattskyldiga i samråd försöker skaffa sig otillbörliga skatteförmåner eller låter ett rättsförhållande förbli ogiltigt, för att på ett enkelt sätt kunna gardera sig mot ändringar i skattelagstiftningen. Avtalet kan ju då bringas att återgå p g a ogiltighet på ett ur skattesynpunkt fördelaktigt sätt för parterna. För att köparen skall beskattas för den löpande avkastningen som ägare fr o m det ursprungliga avtalet, bör krävas att aktiebolaget inför ett utlånningsförbehåll i bolagsordningen och låter registrera detta, när misstaget upptäcks och i vart fall senast innan den taxering, då frågan första gången är aktuell, vunnit laga kraft. Om parterna medvetet satt sig över inskränkninglagstiftningens ogiltighetsregler i syfte att försöka uppnå otillbörliga skattefördelar, bör man som sagt behandla situationen annorlunda vid den löpande inkomstbeskattningen. Man skall då inte acceptera köparen som ägare till aktierna under den tid rättsförhållandet var ogiltigt.¹

7.9 Sammanfattning

Praxis som belyser skattekonsekvenserna vid ogiltighet p g a associationsrättsliga regler är relativt mager och motstridig. Framställningen i kapitel 6 visar vidare, att barn har beskattats för skälig avkastning på satsat kapital i familjekommanditbolag, trots att bolagsbildningen var ogiltig. Men i det sistnämnda fallet är det osäkert, om RR varit medveten om att bolagsbildningen var ogiltig.

¹ Jag har som sagts tidigare föreslagit att dessa principer skall gälla även i det fallet, att ett kontrollssubjekt köpt aktier i strid mot förvärvsförbudet i 11 § 1982 års lag om utländska förvärv av svenska företag m m, se ovan avsnitt 7.8.2.1 i not 1.

Det finns även fördelar med denna lösning på andra områden. Om de förra ägarna anses äga aktierna i ett fåmansbolag fram till bekräftelsen, skulle dessa kunna utnyttja förluster i bolaget uppkomna före det ursprungliga avtalet fram till dess bekräftelsen skett enligt gällande rätt. 8 § förlustutjämningslagen kräver nämligen att i stort sett samma aktieägare ägde aktierna vid förlustårets ingång och vid utgången av det beskattningsår då förlusten utnyttjas för att förlustavdrag skall kunna medges. Detta förefaller märkligt och måste stå i strid mot syftet med regeln, dvs att hindra att köparen kan "köpa" och utnyttja tidigare förluster. Å andra sidan kan de nya aktieägarna inte utnyttja förluster uppkomna efter det ursprungliga avtalet men före bekräftelsen, vilket är materiellt mindre tilltalande. Med den föreslagna lösningen undviker man dessa problem. Köparen anses som aktiernas ägare i och med avtalet. Han och inte säljaren kan då utnyttja förluster uppkomna efter denna tidpunkt, jfr Bergström och Thorell SN 1982 s 529 ff.

Vinstutdelning beskattas hos aktieägaren vare sig den är lovlig eller inte. Det beror antagligen på att det är ovanligt att olovlig vinstutdelning återkrävs. Det är därför naturligt att beskatta aktieägaren som i annat fall skulle kunna undgå beskattning.

Aktiebolag under bildande kan inte förvärva rättigheter eller ikläda sig förpliktelser. Trots detta har aktiebolag beskattats för rörelseintäkter som uppkommit t o m före bildandet, förutsatt att bolaget registrerats under beskattningsåret. I vad mån bekräftelse av ogiltiga rättshandlingar som gäller retroaktivt mellan parterna innebär, att avkastningen skall beskattas hos den som förvärvat tillgången även under den tid rättsförhållandet varit ogiltigt är oklart p g a brist på praxis. Om samma principer tillämpas som gäller för aktiebolag under bildande, skall köparen inkomstbeskattas för den löpande avkastningen. Vid realisationsvinstbeskattningen anses tillgångar förvärvade under bolagets bildande innehavda fr o m det ursprungliga avtalet, förutsatt att bolaget automatiskt övertar ansvaret för rättshandlingen i och med registreringen. Å andra sidan anses förvärv som skett i strid mot inskränkningsslagen ha ägt rum först i och med bekräftelsen, se RÅ 1980 Aa not 40.

Rättsläget är oklart och praxis förefaller delvis vara kasuistisk och motstridig. Enligt min mening vore det bättre att införa mer generella regler genom lagstiftning. Säljaren skall realisationsvinstbeskattas även om överlåtelsen är ogiltig. Därigenom vinner inte parterna något på att låta avtalet vara ogiltigt, särskilt som ev återbetalning av erlagd skatt, om ogiltigheten aktualiseras, endast kan ske om parterna inte försökt utnyttja skattereglerna för att skaffa sig otillbörliga skatteförmåner. Regeln kan möjligen påverka parterna att låta avtalet återgå eller att undvika att medvetet vidta ogiltiga rättshandlingar. I konsekvensens namn bör köparen räkna innehavstid från det ursprungliga avtalets tillkomst vid sin ev framtida försäljning.

Köparen skall inkomstbeskattas för den löpande avkastning som han har uppburit. Denne får ju normalt behålla denna vid en ev återgång av avtalet. I annat fall kan det bli svårt att hitta en förvärvskälla att beskatta avkastningen i. Köparen har uppburit avkastningen utan att formellt vara ägare till egendomen och säljaren äger tillgången, men har oftast inte uppburit avkastningen.

Undantag bör ske för att försvåra för parterna att sätta sig över ogiltighetssanktionerna i inskränkingslagstiftningen. Framställningen visar, att skattereglerna bäst uppfyller inskränkingslagstiftningens syften, om man kräver att ogiltighetsgrunden skall undanröjas och avtalet bekräftas av parterna innan taxeringen vunnit laga kraft, för att köparen skall kunna beskattas för avkastningen under den tid fångat varit ogiltigt. Om detta inte sker eller om parterna försökt att skaffa sig otillbörliga skattefördelar, bör regler införas som klart reglerar hur säljaren skall beskattas.

Det finns ingenting som tyder på att dessa regler inte skulle kunna gälla generellt vid beskattningen av rättshandlingar som är ogiltiga p g a andra associationsrättsliga ogiltighetsregler.

Tidigare har här gjorts gällande, att avkastningen av tillgångar som överlåtits till närstående genom ogiltiga rättshandlingar, skall beskattas hos givaren, såvida inte rättshandlingen blivit retroaktivt giltig mellan parterna genom ratihabition, se avsnitt 6.3.5. Jag föreslår att en likartad regel införs genom lagstiftning ifråga om fåmansbolag och dess ägare som skulle innebära att överlåtaren alltid beskattas för avkastningen utom beträffande olovlig vinstutdelning o dyl. Om avtalet sedermera blir giltigt mellan parterna med retroaktiva effekter, bör detta accepteras vid beskattningen såvida parterna inte försökt att utnyttja skattereglerna på ett illojalt sätt. Fördelarna med dessa regler är flera. Man försvårar för parter i intressegemenskap att utnyttja reglerna på ett otillbörligt sätt samtidigt som man uppnår ett materiellt tillfredsställande resultat. Man behöver inte heller bekymra sig om en associationsrättslig regel är svag eller stark, eftersom skattekonsekvenserna blir i stort sett desamma oberoende av ogiltighetstyp.

8 Återgångsklausuler¹

8.1 Inledning

I detta kapitel skall diskuteras i vad mån skattskyldiga kan gardera sig mot oväntade skattekrav genom avtalsvillkor som innebär att rättshandlingen blir ogiltig, om beskattningen avviker ifrån vad parterna har förutsatt. Parterna har då haft *oriktiga* förutsättningar om hur skattereglerna tillämpas.

Det förekommer olika typer av ogiltighetsklausuler. Parterna kan ha kommit överens om att avtalet gäller först om och när myndigheterna fastställer skatten på visst sätt, och då oftast genom ett lagakraftvunnet beslut (1). Vanligare är dock, att parterna bestämmer att överenskommelsen blir ogiltig från början, om myndigheterna fastställer skatten på ett annat sätt än parterna utgått ifrån (2).

Avtalsvillkor (1) innebär, att rättshandlingen blir gällande först i och med att skattemyndigheterna fattat ett lagakraftvunnet beslut som är positivt för parterna. I västtysk skatterätt menar man, att skattemyndigheterna inte kan ta ställning till sådana förfaranden. Skattemyndigheterna skall normalt endast beskatta rättshandlingar som är gällande mellan parterna, när beskattning sker. Icke bindande rättshandlingar beskattas därför inte, såvida de inte medför ekonomiska rättsverkningar trots att de är ogiltiga, se närmare därom Hübschmanns kommentar till 175 § AO s 9. Om det icke bindande avtalet trots allt behandlas som giltigt av parterna fram till dess det återgår, är det fråga om en ogiltig rättshandling som efterlevs av parterna som om den vore giltig.

¹ Professor Anders Hagstedt skriver en bok om återgångsklausuler. Det är därför möjligt att göra framställningen relativt kortfattad.

Sådana rättsförhållanden har diskuterats tidigare. De principer som föreslagits där gäller även här, se kapitel 5, 6 och 7.

I Sverige har de skattskyldiga möjlighet att få förhandsbesked om skattekonsekvenserna av tilltänkta rättshandlingar. Det normala är, att rättshandlingarna inte får vara gällande mellan parterna när förhandsbesked söks, se närmare därom nedan i avsnitt 8.3. Detta talar för att den ordinarie taxeringen inte bör kunna utnyttjas i samma syfte. Sådana avtalsvillkor bör inte tillmätas relevans vid beskattningen och avtalet bör betraktas som icke gällande vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Det är därför meningslöst att införa sådana villkor i avtal. Jag bortser därför från denna typ av avtalsvillkor i den fortsatta framställningen.

Avtalsvillkor av typ (2) har diskuterats i västtysk skatterätt. Man har där förståelse för att de skattskyldiga försöker gardera sig mot oväntade skattekrav p g a att skattesystemet är komplext och att rättstillämpningen kan vara svårförutsebar. I den fortsatta framställningen skall jag diskutera i vad mån variant (2) kan godtas vid beskattningen i svensk skatterätt och i vilka situationer det kan vara motiverat, att de skattskyldiga tillåts gardera sig mot mer eller mindre oväntade skattekrav. En annan viktig fråga är, om det finns anledning att behandla återgångsklausuler vid affärsmässigt motiverade avtal mellan icke-närstående liberalare än återgångsklausuler mellan närstående.

I fortsättningen behandlas först återgångsklausulers civilrättsliga betydelse och sedan deras skatterättsliga betydelse i västtysk och svensk skatterätt.

8.2 Återgångsklausuler i civilrättsliga sammanhang

Återgångsklausuler som innebär att avtalet blir ogiltigt från början om beskattningen inte utfaller som parterna utgått ifrån har varit uppe till behandling i följande lagfartsfall.

I NJA 1975 s 10 överlät en mor en fastighet till sina barn på villkor, att dessa övertog betalningsansvaret för intecknad gäld och att vissa gåvo-reverser från modern till barnen därmed fick anses infriade. Om förvärvet inte stämpelbeskattades på det sätt, som kom till uttryck i NJA 1959 s 453, dvs blev fritt från stämpelskatt, skulle förvärvet bli ogiltigt från början. I praxis gäller, att stämpelskatt inte utgår, om vederlaget understiger 85 % av taxeringsvärdet på fastigheten.

Barnen sökte lagfart. Inskrivningsmyndigheten ansåg, att barnens vederlag översteg taxeringsvärdet. Eftersom förvärvets giltighet var beroende av att stämpelskatt inte skulle utgå, ansågs fånget vara ogiltigt. Lagfartsansökan avslogs därför.

HovR:n lämnade besvären utan bifall.

HD uttalade följande:

Enligt bestämmelse i kontraktet gäller såsom förutsättning för förvärvet att detta i lagfartsstämpelskattehänseende kommer att behandlas i enlighet med de i rättsfallet NJA 1959:453 förutskickade grunderna. Särskilt med hänsyn till att inskrivningsmyndigheten har att i anslutning till prövning av ansökan om lagfart avgöra frågan om uttagande av stämpelskatt på fånget får bestämmelsen anses innefatta, icke ett villkor varigenom överlåtelsens bestånd gjorts beroende av en framlades inträffande händelse utan en förutsättning, vars frånvaro gör att någon överlåtelse aldrig skett.

Såsom framgår av inskrivningsmyndighetens beslut utgör överlåtelsesumman 287 500 kr, vilken skulle erläggas till 227 500 kr genom övertagande av betalningsansvaret för i fastigheterna in-tecknad gäld och till återstående 60 000 kr genom att de ifrågakomna gåvoreverserna skulle anses infriade. Som fastigheternas taxeringsvärde var 128 000 kr, har redan genom övertagandet av betalningsansvaret för den in-tecknade gälden utgått vederlag som överstiger taxeringsvärdet. Vid angivna förhållanden skulle överlåtelsen — trots dess samband med infriandet av gåvoreverserna — vara att bedöma som köp och därmed skattepliktig. Härigenom brister emellertid den angivna förutsättningen för överlåtelsen.

HD lämnar besvären utan bifall.

Eftersom stämpelskatt endast skall tas ut om lagfart meddelas, utgår inte någon stämpelskatt när avtalet blir ogiltigt på detta sätt, se 7 § 11 p och 42 § 1 mom b) stämpelskattelagen.

HD ansåg, att återgångsklausulen innebar att fastighetsöverlåtelsen var ogiltig från början, dvs att någon rättshandling inte hade kommit till stånd. Avtalsvillkoret var kopplat till att beskattning inte skulle ske. Avgörandet pekar på att återgångsklausuler tillmäts vikt i civilrättsliga sammanhang och att parterna tillåts komma överens om att avtalet kan återgå p g a ogiltighet. Den traditionella avtalsfriheten innebär, att parterna kan komma överens om det mesta som inte strider mot lag eller goda seder, åtminstone så länge avtalets utformning inte är otillbörlig mot ena parten eller mot tredje man.

Om tredje mans rätt berörs eller om parterna försöker att kringgå tvingande lagstiftning, kan ett sådant avtalsvillkor emel-

lertid bli bedömt på ett annat sätt. Den sistnämnda frågan berördes i förarbetena till 1967 års förköpslag. Departementschefen uttalade där, att ett fastighetsköp inte kunde göras beroende av att kommunen inte utövade sin förköpsrätt och att detta följde av allmänna rättsgrundsatser.¹

I NJA 1978 s 176 hade tingsrätten i ett dispositivt tvistemål förklarat, att ett fastighetsköp var ogiltigt, p g a att en väsentlig förutsättning för köpet hade brustit. Kommunen ville nämligen utnyttja sin förköpsrätt till fastigheten. Svaranden hade emellertid medgett kärandens talan. Inskrivningsmyndigheten vägrade kommunen anteckning i fastighetsboken om, att förköpsrätten skulle utnyttjas.

HovR:n undanröjde inskrivningsmyndighetens beslut och återförvisade målet dit.

HD fastställde HovR:ns domslut. Intressant för denna framställning är emellertid egentligen endast följande principuttalande av HD om återgångsklausuler:

Säljare och köpare kan emellertid inte föranleda att kommunen förlorar förköpsrätt enbart genom att komma överens om köpets återgång därför att de fått reda på att kommunen avser att utnyttja förköpsrätten. Detsamma gäller, om parterna i anslutning till köpeavtalet överenskommit eller tyst förutsatt, att köpet skulle gå åter för den händelse förköpsrätt göres gällande. Den av dödsboet åberopade domen, vilken grundats på S:s medgivande, kan i förevarande sammanhang ej tilläggas annan betydelse än sådant avtal om återgång som nu sagts.

HD har klart tagit avstånd ifrån tanken, att parterna kan undgå verkningarna av tvingande offentlighetslagstiftning genom återgångsklausuler. Även om materialet är tunt, pekar detta på att ogiltighetsklausuler inte tillmäts relevans, om tredje mans rätt berörs eller om parterna försökt att kringgå tvingande lagstiftning.

8.3 Västtysk skatterätt

Återgångsklausuler har diskuterats i västtysk skatterätt. Diskussionen har framför allt utgått ifrån rättsfallet BStB1 1962 del III s 112.

¹ Se prop 1967:90 s 146. Jfr även lagberedningens förslag till jordabalk del III, 1909, s 205, SOU 1954:16 s 56, 69 och 70 och SOU 1960:25 s 107.

Återgångsklausuler

En fartygsförsäljning hade köpare och säljare kommit överens om, att avtalet skulle återgå, om det inte förelåg ett rättskraftigt beslut från skattemyndigheterna vid en viss tidpunkt, som stämde med parternas värdering av försäljningsvinsten. BFH ansåg, att ett sådant avtalsvillkor inte innebar något missbruk och att det därför skulle beaktas vid beskattningen. Någon beskattning med anledning av försäljningen skedde därför inte, trots att större delen av köpeskillingen var betald och fartyget var överlämnat till köparen. (Referatet bygger på Hübschmanns kommentar till 175 § AO s 9 f.)

Praxis i Västtyskland är i övrigt sparsam och oklar. Hübschmann menar, att man har en större förståelse i modern rättstillämpning än tidigare för att de skattskyldiga måste ha en möjlighet att gardera sig med avtalsklausuler mot skattesystemets bristande förutsebarhet såsom exempelvis i det ovan refererade målet, se Hübschmanns kommentar till 175 § AO s 12. Av detta mål och övrig rättspraxis framgår, att domstolarna godtar avtalsvillkor som innebär att avtalet blir ogiltigt, i vart fall om avtalsvillkoret endast påverkar beskattningen under det år då avtalet återgår pga ogiltighet. Det är emellertid tveksamt och oklart, om BFH skulle tillerkänna en klausul skatterättslig relevans som innebär att villkoret fick retroaktiva skatterättsliga verkningar som sträckte sig ända tillbaka till avtalsslutet, om detta låg längre tillbaka i tiden än det aktuella beskattningsåret, se Hübschmanns kommentar till 175 § AO s 12. Man skulle förmodligen inte godta klausuler som innebär att förmögenhetstaxeringen måste upphävas för flera år tillbaka p g a att egendomen återgick till säljaren med retroaktiv verkan till avtalet. Det är även tveksamt, om beskattningen av den löpande avkastningen skulle tillåtas ändras retroaktivt på detta sätt, jfr kapitel 3.

8.4 Svensk skatterätt

8.4.1 Inledning

Om ett avtal återgår utan att det finns en ogiltighets- eller hävningsgrund, anses ett nytt avtal ha ingåtts mellan parterna vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, jfr t ex RÅ 1979 Aa not 103 och 224 samt Hirschfeldt [1983] s 283 ff. Om det finns en ogiltighetsgrund och avtalet återgår inom det beskattningsår då beskattningen annars skulle ske, bortser man från rättshandling-

en vid beskattningen, jfr Hirschfeldt [1983] s 283 f och Hagstedt m fl [1982] s 70 f. Återgår eller förändras överenskommelsen senare, har resning medgetts vid realisationsvinstbeskattningen när fastighetsköp har hävts eller när säljaren tvingats ge tillbaka del av köpeskillingen för fastigheten, eller när redan beskattad del av köpeskillingen vid försäljning av rörelse inte influtit.¹ Av praxis framgår, att resning antagligen skulle medges om ett avtal blir ogiltigt och återgår, åtminstone om det är fråga om realisationsvinstbeskattning eller om en försäljning av en rörelse. Men det saknas praxis som ger ledning för om resning skulle kunna medges vid förmögenhetsbeskattningen och den löpande inkomstbeskattningen. Återgångsklausuler som stadgar att avtalet blir ogiltigt under vissa förutsättningar har inte varit föremål för prövning i praxis. I förarbetena till 1980 års skatteflyktslag diskuterades dock i vad mån skattskyldiga skulle ges möjlighet att låta avtalen återgå, om skatteflyktslagen blev tillämplig. Denna diskussion skall redovisas i nästa avsnitt.

8.4.2 Skatteflyktslagen

I remissyttrandena över betänkandet, Allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975:77), föreslog flera remissinstanser, att parterna skulle få rätt att låta avtalen återgå om skatteflyktslagen blev tillämplig, och att beskattning då inte skulle ske, se prop 1980/81:17 s 78 f. Förebilden var hämtad från utländsk rätt. I Norge och Frankrike förhandlar skattemyndigheterna ofta under hand med de skattskyldiga och ger dessa möjlighet att låta avtalen återgå, om det är fråga om skatteflykt. I Norge gäller det framför allt i fråga om transaktioner mellan närstående, se SOU 1975:77 s 35 och Woldseth [1976] s 69.

Departementschefen tog dock uttryckligen avstånd från denna tanke:

Några remissinstanser föreslår att en skattskyldig, som har velat lägga ett visst avtal till grund för beskattningen, bör få möjlighet att med verkan i skattehänseende ändra avtalet eller låta det återgå, om det sedermera visar sig att skatteflyktsklausulen blir tillämplig. Med an-

¹ Se t ex RÅ 1929 fi not 2003, RÅ 1956 fi not 550, RÅ 1968 fi not 698 och 1537, RÅ 1970 fi not 149, RÅ 1972 fi not 1169 och RÅ 1975 fi not 401. Jfr även RÅ 1975 ref 54. Flera av dessa rättsfall är kommenterade av Ragnemalm [1973] på s 192.

ledning härav får jag anföra följande. Klausulen har i mitt förslag begränsats till sådana fall där de skattskyldiga på olika sätt genom konstlade arrangemang har försökt uppnå av lagstiftaren inte avsedda skattelättnader. En rätt till återgång skulle få den olämpliga konsekvensen att det till stor del eliminerar skatteflyktsklausulens allmänpreventiva effekt och öppnar möjligheten till ren spekulatation. En tillämpning av klausulen lär fö i dessa fall inte komma som någon överraskning. I mer tveksamma fall finns alltid möjligheten att begära förhandsbesked. Jag delar därför uppfattningen i promemorian att det inte kan anses påkallat att införa en rätt till ändring eller återgång. (Prop 1980/81:17 s 32 f.)

Hagstedt är den ende, som har kommenterat detta uttalande, se Hagstedt m fl [1982] s 68 ff. Han menar att avtalets återgång får olika skatterättsliga konsekvenser beroende på, när avtalet ryggas p g a att skatteflyktslagen är tillämplig:

Så länge ryggningsen sker samma beskattningsår som transaktionen ingåtts medför den sedermera ryggningsen inte någon beskattningseffekt för parterna. Beträffande skattskyldiga vilka är bokföringsskyldiga gäller sedan gammalt att ändring av bokslut ej kan ske sedan deklarationen avseende ifrågavarande beskattningsår avlämnats. Fram till denna tidpunkt föreligger således i princip möjlighet att rygga ett avtal med full skatterättslig verkan även om ryggningsen sker p g a att skatteflyktsklausulen eventuellt är tillämplig. (Hagstedt m fl [1982] s 70 f.)

Hagstedt anser vidare, att parterna inte kan gardera sig mot skatteflyktslagens tillämpning genom att låta avtalet återgå senare än under det beskattningsår, då beskattningen skall ske. Han menar, att det följer av departementschefens uttalande. Han är dock kritisk mot detta uttalande:

Departementschefens ovan citerade uttalande är vidare något brett och onyanserat. Det är uppenbart att parterna här många gånger har ett legitimt behov att för effektivitetens skull ha olika typer av skyddsklausuler. (Hagstedt m fl [1982] s 71.)

Det bör dock observeras, att departementschefens uttalande inte direkt riktade sig mot återgångsklausuler. Remissinstanserna hade endast föreslagit, att parterna skulle få en generell möjlighet att låta rättshandlingar återgå med skatterättslig relevans, utan att någon hävnings- eller ogiltighetsgrund förelåg. Det var detta som departementschefen vände sig emot. Det framstår dock som

tveksamt, att det skall tillåtas att parterna skulle kunna gardera sig mot skatteflyktslagen genom klausuler som innebär att avtalet återgår om lagen blir tillämplig. Av föregående avsnitt framgår, att såväl departementschefen som HD tagit avstånd från tanken på att säljare och köpare skulle kunna undgå tillämpningen av förköpslagen genom återgångsklausuler. Skatteflyktslagen skulle bli ineffektiv om sådana klausuler tilläts.

Det bör vidare påpekas, att de skattskyldiga har möjlighet att begära förhandsbesked, om i vad mån skatteflyktslagen är tillämplig eller ej. Normalt får rättshandlingen inte vara genomförd, när förhandsbesked söks. Detta har motiverats på följande sätt:

Eftersom syftet med institutet är att bereda sökanden en möjlighet att på förhand, innan exempelvis en tilltänkt affärstransaktion genomförs, få visshet om den skatterättsliga effekten, skall förhandsbesked *normalt* inte lämnas om den åtgärd som avses i framställningen redan genomförts. I sådant fall får den skattskyldige avvakta skattefrågans bedömande i vanlig ordning. Man får sålunda inte utnyttja förhandsbeskedsinstitutet för att gå förbi den vanliga instansordningen. (Hermanson m fl [1981] s 46. Förhandsbesked kan dock meddelas, om det är av synnerlig vikt för den skattskyldige att få reda på de skatterättsliga konsekvenserna av redan genomförda transaktioner, se närmare därom Hermanson m fl [1981] s 46 ff.)

Parterna har möjlighet att villkora avtalets giltighet av ett positivt besked om, att skatteflyktslagen inte är tillämplig. Förhandsbeskedsinstitutet kompletterar den vanliga instansordningen. Man kan därför uppnå samma syfte genom att få förhandsbesked som att gardera sig genom en återgångsklausul. De skattskyldiga har därigenom relativt goda möjligheter att utröna om skatteflyktslagen är tillämplig eller ej. Värdet av denna möjlighet skall kanske inte överdrivas. Det tar relativt lång tid för RSV:s rättsnämnd att meddela förhandsbesked. Skattskyldiga har kanske svårt att låta avtalet vara svävande under hela handläggningstiden framför allt om parterna inte är närstående, jfr Hagstedt m fl [1982] s 71.

Antagligen beaktas inte avtalsvillkor som innebär att avtalet skall återgå om skatteflyktslagen blir tillämplig, om rättshandlingen återgår senare än under det beskattningsår då beskattning skall ske. Frågan är om återgångsklausulen tillmäts relevans, om skatteflyktslagen inte är tillämplig. Detta skall diskuteras i nästa avsnitt.

8.4.3 Övrig lagstiftning

Det förekommer, att skattskyldiga garderar sig genom återgångsklausuler mot att beskattningen blir en annan än de utgått ifrån. Rättshandlingen blir då ogiltig. En sådan klausul tillmättes relevans i lagfartsärendet NJA 1975 s 10. Avtalet ansågs i detta mål ogiltigt från början. I västtysk skatterätt har BFH visat förståelse för att de skattskyldiga på ett lojalt sätt garderar sig mot skattesystemets komplexitet och bristande förutsebarhet. Detta har kanske sin största betydelse vid tillämpningen av skattebestämmelser som direkt knyter an till rättshandlingen såsom vid realisationsvinstbeskattningen, vid gåvobeskattningen, och vid olika omsättningsskatter. Däremot skulle inte förmögenhetsskatten kunna återfås och troligen inte heller erlagd skatt p g a löpande inkomster.

I svensk skatterätt har denna fråga bara diskuterats när det gäller klausuler, där parterna garderar sig mot skatteflyktslagens tillämpning. Det är dock viktigt att nämna att gåvobeskattningen sker, även om en gåva återgår p g a ogiltighet enligt allmänna förmögenhetsrättsliga principer eller regler. I NJA 1982 s 493 beskattades gåvor, som var ogiltiga p g a oriktiga förutsättningar (I) och 33 § avtalslagen (II). Utgången motiverades huvudsakligen med att departementschefen ansågs ha menat, att gåvoskatten inte skulle återbetalas, om sådana gåvor eller gåvoutfästelser återgick. HD uttalade samtidigt, att det inte kunde tillåtas att parterna tilläts välja mellan att låta avtalet återgå eller stå fast, se närmare därom i avsnitt 6.3.4.1. Slutsatsen måste bli, att gåvor och gåvoutfästelser skall gåvobeskattas även om rättshandlingen återgått p g a en återgångsklausul.

Resningspraxis i Sverige fungerar som en säkerhetsventil mot materiellt stötande skattebeslut som beror på att förhållandena förändrats, se Ragnemalm [1973] s 192. Skatten kan återfås åtminstone om den skattskyldige inte har försökt att utnyttja skattereglerna. I västtysk skatterätt betalas skatten i allmänhet tillbaka, om en rättshandling återgår p g a en ogiltighetsklausul, men detta gäller antagligen inte vid förmögenhets- eller den löpande inkomstbeskattningen. Detta talar för att man borde tillmäta återgångsklausuler relevans i svensk skatterätt även sedan det beskattningsår gått till ända, då beskattning annars skulle ske.

Det finns ingen anledning att lägga någon vikt vid om återgång p g a ogiltighet sker under beskattningsåret eller därefter. Det kan ju bero på tillfälligheter när ogiltigheten aktualiseras.

Om återgångsklausulen inte skall beaktas vid taxeringen, skall beskattning ske vare sig rättshandlingen återgått under beskattningsåret eller inte. Återbetalning av erlagd skatt bör endast ske i de fall, där det inte kan visas att otillbörliga skattehänsyn legat bakom rättshandlingens återgång, vilket dock förmodligen är ovanligt.

I den tidigare framställningen har man intagit en strängare inställning än annars mot ogiltiga rättshandlingar mellan närstående och ogiltiga rättshandlingar i strid mot offentligrättslig förbudslagstiftning, se kapitel 5, 6 och 7. Vid återgång p g a sådana avtalsvillkor som diskuteras här löser man detta genom att beskattning kan ske även om rättshandlingen återgått. Erlagd skatt bör inte betalas tillbaka, om parterna därigenom skulle uppnå otillbörliga skattefördelar. Departementschefen har uttalat liknande åsikter vid tillämpningen av skatteflyktslagen.

De föreslagna lösningarna innebär följande. Erlagd skatt p g a realisations- och gåvobeskattning kan återbetalas om köpet återgår p g a avtalsvillkor. Beträffande gåvoskatten behövs som sagt en lagändring. Förmögenhetsskatten är bunden till den som disponerar över fastigheten som ägare, vilket köparen gör till dess återgången aktualiseras. Erlagd förmögenhetsskatt bör därför inte kunna återbetalas. Den löpande inkomstbeskattningen sker hos köparen för uppburen avkastning och denna får han normalt behålla även om ogiltigheten aktualiseras. Om ett sådant avtal återgår, bör därför den skatt köparen erlagt i allmänhet inte kunna återbetalas. Lösningarna är desamma som föreslagits beträffande övriga ogiltiga rättshandlingar i den tidigare framställningen. Det är en stor fördel att de illojala fallen, såsom när parterna försöker gardera sig mot skatteflyktslagens tillämpning eller på annat sätt uppnår otillbörliga skattefördelar, behandlas strängare. I dessa fall betalas inte erlagd skatt tillbaka. Skatt skall i vissa fall utgå, trots att avtalet har återgått, t ex vid tillämpningen av skatteflyktslagen. Därigenom behöver man t ex inte skilja mellan närstående- och icke närståendetransaktioner.

8.5 Sammanfattning

Avtalsvillkor som innebär att avtalet blir ogiltigt om de skatterättsliga förutsättningarna var oriktiga har endast diskuterats i svensk skatterätt i samband med skatteflyktslagen. Departementschefen ansåg där, att man i skatteavseende inte kunde beakta att de skattskyldiga låtit avtalen återgå när skatteflyktslagen blev tillämplig. I västtysk skatterätt har man visat viss förståelse för sådana avtalsvillkor. Jag har föreslagit att denna typ av återgångsklausuler skall behandlas som en vanlig ogiltighetsgrund, vilket innebär att de skall tillmätas relevans framför allt vid gåvo- och realisationsvinstbeskattningen, såvida inte återgången medför otillbörliga skatteförmåner för de inblandade. Exempel på detta är att parterna garderar sig mot skatteflyktslagens tillämpning genom en återgångsklausul.

9 Sammanfattande synpunkter

Framställningen visar, att beskattningen i samband med ogiltiga rättshandlingar är ett stort problem för våra domstolar. Det gäller såväl vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen som vid arvs-, gåvo- och stämpelbeskattningen.

Huvudregeln i svensk rätt är, att ogiltiga rättshandlingar inte skall inkomst- och förmögenhets- eller stämpelbeskattas. Arvs- och gåvobeskattningen ger ett mer splittrat intryck. Från denna huvudregel finns det emellertid ett flertal avvikelser. Här är några av de viktigaste exemplen.

En köpare av en fastighet beskattas för dess avkastning fram till dess ogiltigheten inträder, trots att denna verkar retroaktivt tillbaka till köpeavtalets tillkomst. I vissa fall kan den ogiltiga överlåtelsen jämföras med en giltig avyttring i skatterettsligt, men inte i fastighetsrättsligt avseende. Det krävs då antagligen, att parterna agerar som om överlåtelsen vore giltig och att köparen har ett skriftligt arrende- eller nyttjanderättsavtal. Föreligger en sådan överlåtelse anses köparen ha förvärvat äganderätt till fastigheten såväl vid beskattningen av realisationsvinst, av löpande avkastning och av fastighetens förmögenhetsvärde, trots att ogiltigheten har inträtt.

Ogiltiga handels- och kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och minderåriga barn har betraktats som giltiga i inkomstskattehänseende. Det är emellertid tveksamt, om regeringsrätten verkligen varit medveten om att bolagsbildningarna varit ogiltiga.

Ogiltig vinstutdelning till aktieägare har beskattats på samma sätt som om utdelningen vore giltig.

Med hänsyn till, att det finns viktiga undantag från huvudregeln, ger RR:s praxis varken ett enhetligt eller ett konsekvent intryck och kan emellanåt leda till slumpmässiga och mindre rationella resultat.

Detta kan exemplifieras med de ovan behandlade exemplen. När ogiltigheten inträder sker ingenting, som motiverar att säljaren, och inte längre köparen, skall beskattas för fastighetens avkastning. Skattskyldighetens inträde är för övrigt beroende av slumpmässiga faktorer, som t ex om köparen besvärar sig eller inte, eller hur lång tid handläggningen hos myndigheterna tar i anspråk. Vidare jämföras köparen endast i vissa fall med en ägare i skattehänseende, trots att starka skäl talar för att köparen borde anses som ägare även i andra ekonomiskt likartade fall.

Ogiltiga handels- och kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och minderåriga barn kan återgå, om föräldrarna och barnens företrädare så önskar. Det är därför mindre lämpligt att ge parterna en sådan möjlighet att kunna disponera över inkomstbeskattningen, särskilt som parterna oftast agerar i samråd. Barnen, eller dess företrädare, kan dessutom ofta göra bolagsbildningen giltig från början genom att godkänna bolagsbildningen i efterhand.

I västtysk skatterätt beskattas ogiltiga rättshandlingar enligt sin ekonomiska innebörd, så länge parterna agerar som om avtalet vore giltigt. Om rättshandlingen sedermera återgår kan, men inte nödvändigtvis måste, återvinning av skatten eller efterbeskattning ske. Reglerna (41 och 175 §§ AO) är generella och gäller i brist på andra lagregler. Av praxis framgår emellertid, att ogiltiga rättshandlingar mellan närstående icke beskattas, och att det egentligen endast är den skatt, som tas ut direkt vid en överlåtelse såsom vid realisationsvinst- och gåvobeskattningen som kan återvinnas resp efterbeskattas.

Övriga skattebeslut kan i allmänhet inte ändras eller upphävas med stöd av 175 § AO.

Jag har undersökt i vad mån det vore lämpligt att införa liknande bestämmelser i svensk skatterätt. Framställningen visar följande.

De föreslagna reglerna är väl avpassade för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen av fastigheter, och är att föredra före nuvarande lösningar i praxis. Bestämmelserna fungerar även väl vid gåvo- och stämpelbeskattningen. En annan fördel är, att man genom realisationsvinstbeskattningen (och gåvobeskattningen) av ogiltiga överlåtelser kan påverka parterna att rätta till rättsförhållandet. I nuvarande rätt beskattas oftast inte de skattskyldiga,

om överlåtelsen är ogiltig. Om rättsförhållandet återgår, talar övervägande skäl för att erlagd skatt med anledning av realisationsvinst-, arvs-, gåvo- och stämpelbeskattningen skall kunna återbetalas. Erlagd (löpande) inkomst- eller förmögenhetsskatt bör i princip inte kunna återvinnas resp efterbeskattas. Köparen får ju normalt behålla avkastningen, om överlåtelsen återgår. Under sin innehavstid har han ju dessutom förfogat över fastigheten som dess ägare.

Vid familjebeskattningen är parterna närstående och agerar därför ofta i samråd. Det finns en risk att tillåta att avkastningen skall beskattas hos den som förvärvat en tillgång genom en ogiltig rättshandling. Parterna får då en möjlighet att påverka beskattningsresultatet. De kan ju ofta välja mellan att rättsförhållandet skall förbli ogiltigt, bli giltigt genom rätthabition, eller att låta rättshandlingen återgå. Detta kan inte accepteras. Jag har därför föreslagit, att realisationsvinst- och gåvobeskattning av ogiltiga rättshandlingar skall ske, eftersom en sådan beskattning inte ger parterna några fördelar, utan tvärtom kan den påverka de skattskyldiga att inte vidta ogiltiga rättshandlingar. Den löpande avkastningen bör dock beskattas hos överlåtaren. Anledningen till att rättsförhållanden mellan närstående är ogiltiga beror emellertid oftast på bristande kunskaper eller slarv. Jag föreslår därför, att den löpande avkastningen skall beskattas hos förvärvaren, om rättshandlingen blir giltig med verkan från avtalets tillkomst senast innan den taxering då ogiltigheten upptäcks vunnit laga kraft. Lösningen skall gälla mellan föräldrar och barn, men inte mellan makar om rättshandlingen kräver äktenskapsförordets form.

Inom associationsrätten fungerar de föreslagna reglerna väl. Ogiltiga rättshandlingar mellan fåmansaktiebolag och deras aktieägare skall dock inte accepteras i vidare mån än som angetts i föregående stycke. Ogiltig vinstutdelning o dyl skall emellertid liksom i gällande rätt alltid beskattas hos aktieägaren. För att förhindra att parterna försöker att kringgå inskränkingslagstiftningen, bör man kräva att parter som glömt att söka förvärvstillstånd godkänner avtalet i efterhand så att det blir giltigt dem emellan från avtalets ingående, för att de skatteförmåner som tillkommer tillgångens ägare såsom skattefri utdelning skall kunna få erhållas. Om parterna försökt att utnyttja reglerna eller om

rättsförhållandet inte kan bli giltigt, bör sådana skatteförmåner inte medges den skattskyldige.

Återgångsklausuler, som innebär att avtalet blir ogiltigt skall behandlas på samma sätt som övriga ogiltighetsgrunder, såvida inte parterna försökt att undvika att skatteflyktslagen tillämpas. Detta bör nämligen inte accepteras.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att det vore önskvärt att det införs generella regler av den föreslagna typen, antingen i en speciell lag gemensam för de olika skattelagarna efter västtysk modell, eller genom regler i de olika skattelagarna. En skiss till en sådan lagstiftning skulle kunna se ut på följande sätt:

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 giltigt 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 inskränkingslagstiftningen 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.

I inkomst- och förmögenhetsskattelagarna bör införas en särbestämmelse, som gäller om särskilda regler saknas, av följande lydelse:

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 den taxering vunnit laga kraft då ogiltigheten först upptäckts av den skattskyldige.

Citerad litteratur

Förutom Nytt juridiskt arkiv avdelning II, propositioner och utskottsutlåtanden har följande litteratur citerats:

Tryckta kommittébetänkanden m m

Lagberedningens förslag till jordabalk m m. Del III. Avlämnat år 1909.
Lagberedningens förslag till revision av giftermålsbalken och vissa delar av ärvdabalken. Del IV. Förslag till giftermålsbalk m m avlämnat år 1918.

- SOU 1931:40 *Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m m. Del I.* 1928 års bolagsskatteberedning.
- SOU 1939:18 *Betänkande med förslag till förordning om arvs- och gåvoscatt m m.* 1938 års arvsskattekommitté.
- SOU 1941:9 *Lagberedningens förslag till lag om aktiebolag m m. Del II.* Motiv.
- SOU 1941:24 *Betänkande med förslag till lag om inskränkning i rätten att förvärva jordbruksfastighet avgivet av tillkallade utredningsmän.*
- SOU 1947:38 *Lagberedningens förslag till jordabalk. Del I.*
- SOU 1949:56 *Betänkande med förslag till Förordning om ändring i vissa delar av Kungl Maj:ts förordning den 27 juni 1929 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar m m.* 1949 års utskiftningssakkunniga.
- SOU 1954:16 *Förslag till jordrationaliseringslag m m.* 1951 års jordbruksrationaliseringsutredning.
- SOU 1954:18 *Förslag till förenkling av vissa beskattningsregler.* Betänkande av 1950 års skattelagsakkunniga.
- SOU 1960:25 *Lagberedningens förslag till jordabalk m m. Del II.* Motiv till balken.
- SOU 1961:49 *Förslag till jordförvärvslag m m avgivet av 1958 års jordlagsutredning.*
- SOU 1964:27 *Lag om förvaltningsförfarandet.* Besvärssakkunnigas slutbetänkande.
- SOU 1971:15 *Förslag till aktiebolagslag m m.* Betänkande avgivet av aktiebolagsutredningen.
- SOU 1975:77 *Allmän skatteflyktsklausul.* Betänkande av expertgrupp inom företagsskatteberedningen.
- SOU 1978:59 *JK-ämbetet. Översyn av justitiekanslerns arbetsuppgifter och statens tvistehandläggning.* Betänkande av JK-utredningen.
- SOU 1979:46 *Koncernbegreppet m m.* Slutbetänkande av 1974 års bolagskommitté.

- SOU 1981:75 *Länsrätternas målområde — Administrativ tvåpartsprocess*. Betänkande av länsdomstolskommittén.
- SOU 1981:85 *Äktenskapsbalk*. Förslag av familjelagssakkunniga.
- Ds Ju 1983:5 *Myndigheternas bevakning av statens rätt*. Promemoria upprättad inom justitiedepartementet.

Övrig litteratur

Om inte annat anges, citeras böcker med författarens namn och bokens tryckår. Artiklar citeras med författarens och tidskriftens namn.

- Adlercreutz, A, *Avtalsrätt I*. 7 uppl. Lund 1982.
- Almén, T & Eklund, R, *Om köp och byte av lös egendom*. 4 uppl. Stockholm 1960. Citerad Almén [1960].
- Arnholm, C J, *Alminnelig avtalerett*. Oslo 1949.
- von Beckerath, H-V, *Zum Verhältnis von § 5 StAnpG zur Einkommensteuer als laufend veranlagter Steuer*. Deutsches Steuerrecht 1963 s 743 ff.
- Beckman, N & Höglund, O, *Svensk familjerättspraxis*. 6 uppl Lund 1977.
- Beker, M, *Hinfällige Rechtsgeschäfte im Steuerrecht. Steuerklauseln, mangelhafte Geschäftsgrundlage, Rückgewähr verdeckter Gewinnausschüttungen*. Häfte 9 i serien Steuerrecht im Rechtsstaat. München 1969.
- Bergström, S, *Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*. Stockholm 1978.
- , *Skattekonsekvenserna vid dold äganderätt till andra makens fastighet*. SN 1983 s 273 ff.
- Bergström, S & Thorell, P, *Säljarens resp köparens nedskrivningsrätt på sålda lagertillgångar*. SN 1982 s 381 ff.
- , *Rätt till förlustavdrag vid ägarbyte i fåmansaktiebolag*. SN 1982 s 525 ff.
- Boman, R, *Om återopande och återopsbörd i dispositiva tvistemål*. Stockholm 1964.
- Bomgren, G, *Fondskatteförordningen och aktiebolagslagen*. SvJT 1955 s 62 ff.
- Bramsjo, S, *Om avtals återgång. En studie över innehållet i återgångspåföljden*. Lund 1950.
- Bratt, J, Fogelklou, L & Norrdell, C-A, *Skatt på arv och skatt på gåva. Kommentarer till 1941 års lag om arvsskatt och gåvoskatt*. 7 uppl Lund 1979.
- Cervin, U, *Om passivitet inom civilrätten*. Lund 1960.
- , *Handpenning*. Lund 1983.
- Corell, H, *Förvärv av hyresfastighet. Kommentarer till den nya lagen om förvärv av hyresfastighet. Kommunal förköpsrätt till aktier*. 2 uppl. Helsingborg 1980.

- Danielsson, E, *Förtäckt vinstutdelning och eliminering av vinst i aktiebolag*. SvJT 1954 s 571 ff.
- Eberstein, G, *Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt*. Senare delen. Stockholm 1937.
- Ekelöf, P O, *Rättegång*. Första och andra häftet. 6 uppl. Stockholm 1980. Citerad Ekelöf [1980 a] resp [1980 b].
- Englund, G, *Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv*. Lund 1960.
- , *Beskattning av arv och gåva*. 5 uppl. Lund 1982
- Fogelklou, L, *Två avgöranden av Högsta Domstolen i arvsskattemål av frågan om äganderättens övergång vid fastighetsköp*. SvSkT 1969 s 1 ff.
- Geijer, E, Rosenqvist, E & Sterner, H, *Skattehandbok del I*. 8 uppl. Stockholm 1977. Citerad GRS del I [1977].
- , *Skattehandbok del II*. 7 uppl. Stockholm 1980. Citerad GRS del II [1980].
- Grosskopf, G, *Beskattning av fåmansbolag. En inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansbolag*. Lund 1976.
- Grönfors, K, *Ställningsfullmakt och bulvanskap*. Stockholm 1961.
- , *Ogiltighetspåföljden enligt jordförvärvslagen*. SvJT 1955 s 449 ff.
- , *Några synpunkter på tvingande rättsregler i civilrätten*. Festskrift till Nial s 204 ff. Stockholm 1966.
- Hagstedt, A, Håkansson, B & Margulies, H, *Skatteflyktsklausulen*. Lund 1982. Citerad Hagstedt m fl [1982].
- Hellner, Å, *Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel med särskild hänsyn tagen till omvandling av enskild firma och handelsbolag till aktiebolag*. Stockholm 1962.
- Helmers, D, *Kringgående av skattelag*. Uppsala 1956.
- Hermanson, W, *Några anteckningar om ogiltighetspåföljden enligt jordförvärvslagen och påföljdens verkan i beskattningshänseende*. SN 1962 s 377 ff.
- Hermanson, W, Sandberg, G, Svensson, S V & Wennberg, B, *Taxeringshandbok. Kommentar till taxeringslagen m fl författningar inom taxeringsväsendets verksamhetsområde*. 2 uppl. Lund 1981. Citerad Hermanson m fl [1981].
- Herrmann, Heuer & Raupach, *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen. Kommentar*. Del V. 19 uppl. Köln. Lösbladssystem i dess lydelse i juni 1983. Citerad Herrmann/Heuer.
- Hirschfeldt, J, *Förutsebarhet i beskattningen*. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 12 s 267 ff. Göteborg 1983.
- Hübschmann, Hepp & Spitaler, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 8 uppl. Köln. Lösbladssystem i dess lydelse i mars 1983. Citerad Hübschmann.
- Karlgrén, H, *Avtalsrättsliga spörsmål*. 2 uppl. Stockholm 1954.
- , *Passivitet*. Stockholm 1965.
- , *Felansvaret vid fastighetsköp enligt jordabalken*. Lund 1976.
- , *Svensk rättspraxis. Sakrätt 1940—1942*. SvJT 1944 s 400 ff.

- , *Om handpenningsavtal i samband med köp av fast egendom*. Festskrift till Ekeberg s 302 ff. Stockholm 1950.
- , *Ett gammalt tvisteämne: Nullitet och angriplighet*. Festskrift till Henry Ussing s 247 ff. Köpenhamn 1951.
- Kedner, G & Roos, C M, *Aktiebolagslagen jämte Bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut med kommentarer*. Del I, kapitel 1—10 och del II, kapitel 11—19. 2 uppl. Lund 1982. Citerade Kedner-Roos del I [1982] resp del II [1982].
- Kruse, H W, *Steuerrecht I. Allgemeiner Teil*. 3 uppl. München 1973.
- , *Die steuerrechtliche Behandlung unwirksamer Verträge zwischen familien- oder gesellschaftsrechtlich verbundenen Personen*. Österreichische Steuer-Zeitung 1977 s 194 ff.
- Lassen, J, *Nullitet og Anfægtelighed*. Köpenhamn 1899.
- , *Haandbok i obligationsretten*. Almindelig del. 3 uppl. Köpenhamn 1917—1920. Citerad Lassen [1920].
- Lauer, G D, *Die Korrekturvorschrift des § 175 Satz 1 Nr 2 AO — Anwendungsbereich, Bedeutung und zugrunde liegende Prinzipien*. Inaugural-Dissertation. Stencil. Köln 1981.
- Lihné, N B, *Om avstående av allmänna arvsfondens rätt till arv*. SvJT 1967 s 481 ff.
- Lindberg, L, *Svensk rättspraxis. Arvsskatt och gåvoskatt 1958—1963*. SvJT 1965 s 399 ff.
- , *Stämpelskatt vid köp av fast egendom på avbetalning*. SvJT 1981 s 628 ff.
- Lindencrona, G, *Föräldrar och barn ur inkomst- och förmögenhetsrättslig synvinkel*. Stockholm 1974.
- , *Bolagsbildningar med omyndiga delägare*. SvJT 1979 s 182 ff.
- Ljungman, S, *Om skattefordran och skatterestitution*. Uppsala 1947.
- Ljungman, S & Stjernquist, P, *Den rättsliga kontrollen över mark och vatten*. Del I. 3 uppl. Stockholm 1966.
- Lodin, S-O, *Får en bofink se ut hur som helst?* SN 1982 s 469 ff.
- Lundevall, A, *Skattehandbok*. 4 uppl. Stockholm 1958.
- Malmström, Å, *Svensk rättspraxis. Sakrätt 1955—1963*. SvJT 1965 s 649 ff.
- Margulies, H & Roos, C M, *Utdelning av dolda reserver. Vilka regler inom skattelag och aktiebolagslag begränsar möjligheterna att utdela dolda reserver?* Balans 1981 nr 8 s 26 ff.
- Mattsson, N, *Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag*. Lund 1974.
- , *Aktiebolagens finansieringsformer. En undersökning av reglerna om realisationsvinst*. Lund 1977.
- Melz, P, *Recension av Göran Grosskopfs och Leif Edvardssons, Inkomst- och förmögenhetsbeskattning del I o II*. SN 1982 s 280 ff.
- , *Något om realisationsvinstbeskattningens kostnadsbegrepp. Del I. Kapitalförlust*. SN 1983 s 225 ff.
- Nial, H, *Om klanderbara och ogiltiga bolagsstämmobeslut*. Stockholm 1934.

- , *Om handelsbolag och enkla bolag*. Stockholm 1955.
- , *Svensk associationsrätt i huvuddrag*. 2 uppl. Stockholm 1976.
- , *Om handelsbolag och enkla bolag*. 2 uppl. Stockholm 1983.
- , *Om förvärv i strid mot legala förbud*. TfR 1936 s 1 ff.
- , *Svensk rättspraxis. Bolags- och föreningsrätt 1948—1953*. SvJT 1955 s 255 ff.
- Olivecrona, K, *Studier över begreppet juridisk person i romersk och modern rätt*. Uppsala 1928.
- , *Rätt och dom*. Lund 1960.
- Potthast, B, *Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften und ihre steuerlichen Wirkungen*. Köln 1952.
- Ragnemalm, H, *Extraordinära rättsmedel i förvaltningsprocessen*. Stockholm 1973.
- Rodhe, K, *Om fastighetsindelningen och dess betydelse*. Uppsala 1941.
- , *Obligationsrätt*. Lund 1956.
- , *Lärobok i obligationsrätt*. 5 uppl. Stockholm 1979.
- , *Aktiebolagsrätt enligt 1975 års aktiebolagslag*. 10 uppl. Stockholm 1981.
- , *Svensk rättspraxis. Förmögenhetsrätt: Förpliktelsers uppkomst och obligationsrätt 1950—1959*. SvJT 1961 s 245 ff.
- , *Svensk rättspraxis. Förmögenhetsrätt: Förpliktelsers uppkomst och obligationsrätt 1966—1977*. SvJT 1979 s 577 ff.
- Rönitz, D, *Die Anwendbarkeit des § 41 Abs 1 Satz 1 AO 1977 bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Familienangehörigen*. Finanz-Rundschau-Deutsches Steuerblatt 1977 s 512 ff. Citerad Rönitz Finanz-Rundschau.
- af Sandeberg, F A, *Svensk rättspraxis. Stämpelskatt för förvärv av fast egendom och tomträtt samt för inteckning för fordran*. SvJT 1971 s 449 ff.
- Sandström, K G A, *Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening*. Stockholm 1962.
- , *De familjerättsliga fängen vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Särskilt frågan om äganderättens övergång vid dylika fång*. SN 1966 s 145 ff.
- , *Inkomstbeskattningen då köp av fast egendom blir ogiltig eller häves*. SN 1968 s 153 ff.
- , *Om handelsbolag (kommanditbolag) såsom medel att ernå obehörig skatteförmån samt beskattningen därvid*. SN 1970 s 369 ff.
- Schmidt, L, *Übertragung von Einkunftsquellen von Eltern auf Kinder. Ingår i Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht*. Köln 1978.
- Severin, I, *Angående avdragsrätt och skatteplikt för skadestånd*. SvSkT 1979 s 711 ff.
- Skarstedt, S, *Allmänna aktiebolagslagen av den 12 augusti 1910 jämte därtill hörande författningar med förklarande anmärkningar, formulär och sakregister m m*. 7 uppl. Stockholm 1937.
- Soergel, H T & Siebert, W, *Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsge-*

- setz und Nebengesetzen*. I band. Einleitung. Allgemeiner Teil. 10 uppl. Stuttgart 1967. Citerad Soergel-Siebert [1967].
- Stenbeck, E, Wijnbladh, M & Nial, H, *Aktiebolagslagen jämte dithörande författningar med förklaringar*. 6 uppl. Stockholm 1970. Citerad Stenbeck m fl [1970].
- Sterner, H, *Uttag av vinstmedel ur aktiebolag i samband med aktiernas försäljning till annat aktiebolag. Skenavtal?* SvSkT 1951 s 42 ff.
- Taxell, L-E, *Aktieägares rättsskydd*. Åbo 1961.
- Tipke, K, *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss*. 8 uppl. Köln 1981.
- Tipke, K & Kruse, H W, *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung. Kommentar zum Abgabenordnung (ohne Steuerstrafrecht) und Finanzgerichtsordnung*. Lösbladssystem i dess lydelse i april 1982. 10 uppl. Köln. Citerad Tipke/Kruse.
- Ussing, H, *Aftaler paa formuerettens omraade*. 2 uppl. Köpenhamn 1945.
- Vahlén, L, *Formkravet vid fastighetsköp. Särskilt dess inverkan på regler om försättnings och fel*. Stockholm 1951.
- , *Avtal och tolkning*. Stockholm 1960.
- , *Fastighetsköp*. 2 uppl. Stockholm 1968.
- Walén, G, *Kommentar till ärvdabalken*. Del I (1–17 kap). Arv och testamente. 2 uppl. Stockholm 1973.
- , *Kommentar till föräldrabalken och internationell föräldrarätt*. 3 uppl. Lund 1979.
- Wallin, Gunvor, *Om avtal mellan makar. En undersökning rörande äktenskapsförord och bodelningsavtal*. Lund 1958.
- , *Dröjsmålsränta*. Stockholm 1969.
- , *Om förmögenhetsrättsliga transaktioner mellan makar*. TfR 1963 s 31 ff.
- , *Utlåtande ingivet i målet NJA 1964 s 375*.
- Welinder, C, *Beskattnings av inkomst och förmögenhet*. Del 2. 7 uppl. Malmö 1981.
- Westerlind, P, *Kommentar till jordabalken*. 1–5 kap. Stockholm 1971.
- Woldseth, K, *Problemer i förbindelse med omgåelse av skattelovene ("kringgående problemen")*. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3 s 57 ff. Stockholm 1976.

Åberopade svenska rättsfall

RA

1929 fi not 2003	91, 227
1932 fi not 592	185
1932 fi not 701	96
1932 h not 2	191
1933 ref 45	95, 98
1933 ref 63	95
1942 fi not 1	95
1946 fi not 179	99
1947 fi not 1008	99
1947 fi not 1095	99
1949 fi not 1113	99
1950 ref 5	113, 116
1950 ref 37	177
1951 ref 8	203
1951 ref 27	153, 156
1952 fi not 707	203 f
1953 ref 10	203
1953 fi not 895	95
1954 fi not 865	96
1954 fi not 1032	175 f
1955 ref 5	155 ff
1955 fi not 571	203
1956 ref 1	151
1956 ref 11	163
1956 ref 15	151, 158
1956 fi not 550	91, 227
1956 fi not 1210	177
1956 fi not 2053	99
1957 fi not 1601	204
1957 fi not 2374	177
1958 ref 33	95 f, 98
1958 ref 45	151, 158
1958 fi not 1106	158
1958 fi not 1351	158
1958 fi not 1699	158
1958 fi not 2643	158
1959 fi not 268	158
1959 fi not 803	95 f, 98
1959 fi not 1262	158
1959 fi not 1263	158
1959 fi not 1295	85 ff, 91
1961 fi not 1960	158
1961 fi not 394	186 f

1962 fi not 210	158
1963 ref 36	98
1963 fi not 121	90
1963 fi not 1074	186
1964 fi not 18	98
1964 fi not 198	96
1964 fi not 1712	158
1965 ref 22	184 ff
1965 fi not 239	113, 116
1965 fi not 1236	167
1965 fi not 1271	90
1966 ref 44	62 f, 94
1966 fi not 276	90
1966 fi not 1179	101
1966 fi not 1180	95
1966 fi not 1240	186
1966 fi not 1531	158
1966 fi not 1532	158
1966 fi not 1533	158
1966 fi not 1534	158
1966 fi not 1535	158
1966 fi not 1536	158
1966 fi not 1537	158
1966 fi not 1538	158
1966 fi not 1539	158
1966 fi not 1540	158
1968 fi not 127	158
1968 fi not 209	99
1968 fi not 698	227
1968 fi not 1537	227
1969 ref 57	100 ff, 112
1969 fi not 1697	137, 158
1969 fi not 2066	158
1969 fi not 2308	188
1970 ref 42	88 ff, 165
1970 fi not 149	227
1970 fi not 579	151
1971 fi not 471	90, 105 ff, 115
1971 fi not 1653	90
1972 fi not 1169	227
1973 ref 95	203
1974 ref 27	203
1974 A not 724	189 f
1975 ref 43	99
1975 ref 54	227
1975 Aa not 401	227
1976 ref 28	190

1978 1:37	96
1979 1:53	88, 102, 107 ff, 112
1979 Aa not 103	226
1979 Aa not 181	178
1979 Aa not 224	226
1980 1:24	112 f, 116
1980 1:82	113, 116
1980 Aa not 40	88 ff, 165, 213, 220
1980 Bb not 183	192
1981 1:29	164
1981 1:83	205
1982 1:10	97 ff
1983 1:18	151 ff

RRK och RK

RRK 1976 K 1:56	115
RK 1979 1:39	101
RK 1983 1:5	113, 116

Opublicerade domar och förhandsbesked

RN:s förhandsbesked av den 18/3 1964	188
KR i Stockholms dom den 19/4 1982 (6748/81)	217
Mellankommunala skatterättens dom den 21/4 1983, nr 13 (866/82)	217 f

NJA

1922 s 491	82
1931 s 667	30, 69 ff
1935 s 157	25
1935 s 375	201
1936 s 59	212 f
1937 s 103	127
1937 s 594	127
1938 s 35	25
1939 s 669	127
1940 s 637	170
1941 s 376	56
1941 s 457	30, 69 ff
1947 s 215	78
1947 s 305	74
1947 s 425	127
1949 s 305	31
1949 s 762	127
1951 s 6	199 ff, 204
1951 s 468	32
1951 s 548	74, 85
1953 s 99	182
1953 s 703	60, 74, 76, 81

246 Åberopade svenska rättsfall

1954 s 325	170
1955 s 230	74, 81
1955 s 449	60
1957 s 315	170
1957 s 717	74, 81 f
1957 C not 142	74
1958 s 184	74
1962 s 428	147
1962 s 454	127 ff
1962 s 641	60, 72, 73
1963 s 498	149
1964 s 375	172
1966 s 475	200 f, 204
1968 s 162	125 f
1969 s 66	85
1971 s 181	85
1973 s 89	141, 170, 172 ff
1973 s 440	148, 167
1973 s 446	129
1974 s 526	78
1975 s 10	223 ff, 230
1976 s 60	200 f
1976 s 268	60, 73
1976 s 483	58, 59
1976 s 618	200 f, 205
1978 s 30	126 ff
1978 s 176	225
1978 s 317	183, 186
1978 s 622	147
1979 s 818	73
1980 s 311	200 f
1980 s 326	60, 137, 147 ff, 159, 161, 167 f
1980 s 705	54 f
1981 s 464	169
1981 s 693	54 f
1982 s 493	141 ff, 150, 161, 174, 213, 230
1982 s 589	54 f
1982 s 613	78
1982 s 691	57
1983 s 405	57, 85
1983 s 550	54

Opublicerade HD-domar

HD:s beslut den 22/11 1977 (ST 1862) (T 331/76) . 55

RSvJT

RSvJT 1926 rf s 33	133
RSvJT 1945 rf s 22	36
RSvJT 1952 rf s 847	74

RH

RH 1981:67	135
----------------------	-----

Opublicerade hovrättsdomar m m

Svea hovrätts 4 avd:s dom den 18/5 1979, DT 20 .	55
Svea hovrätts 3 avd:s beslut den 18/10 1979 (T448/79)	26, 55
Svea hovrätts 6 avd:s dom den 20/12 1979, DT 50	57
Hovrätten för Nedre Norrlands avd:s beslut den 28/1 1980 (T 141/79)	26, 55
Örebro tingsrätts dom den 30/9 1976, DT 440 .	55

Sakregister

- anläggningstillgång 184
- apport 184, 186, 189f
- arrende 18, 50, 55, 90ff, 106f, 166f
- arvsfonden 128
- associationsrätt 182ff
- avkastning av fastighet 74, 79ff
- avstyckning 73, 88

- benefik barnrevers 163
- besparingsöverföring 169
- B-inkomst 176f
- blandade fång 164
- bolagsbildning
 - aktiebolag 182ff
 - mellan föräldrar och barn 130ff, 151ff
 - mellan föräldrar och barn (västtysk rätt) 42ff
- bolagsstämmbeslut 32, 33, 194ff
- bostadsrättsandel 54
- bristande rättshandlingsförmåga 19
- bruttometoden 200
- bulvan 28, 37, 54, 60, 114
- bundna aktier 63f
- byggnadsrörelse 99

- dröjsmålsränta 82
- dolda reserver 200ff

- egen aktie 208ff
- ekonomisk förening 35, 203
- extinktiva godtrosförvärv
 - allmänt 38
 - fastighet 66f, 84
 - omyndiga 139
- extraordinära besvär
 - fastighetsköp 103, 117
 - gåva 176
 - lån från aktiebolag 206
 - olaglig vinstutdelning 197f

- familjerätt 122ff
- fastighetsbildning 58f
- fastighetsrätt 53ff
- fel i godset 17
- formkrav vid fastighetsköp 54, 73f

- framtida villkor vid fastighetsköp 56f
- fullmakt 19, 29
- fusion 215
- fåmansbolag 42, 198, 201f, 205, 219
- förening, se även ekonomisk förening 28
- förhandsbesked 223, 228f
- förköpsrätt 60, 101, 225
- förlustutjämning 219
- förmögenhetsbeskattningsvid fastighetsköp 120ff
- västtysk rätt 46
- försiktighetsprincipen 199, 201
- försäljning av del av fastighetssubstans 81
- förutsättningsläran 20
- förvärvsförbud 79f
- förvärvstillstånd
 - allmänt 15, 76, 88ff
 - jordbruksfastighet 26, 50, 55, 59f, 81, 106ff, 116f
 - hyresfastighet 60f
 - utlänning 62ff, 69ff, 86ff, 94, 211ff

- garantibelopp 100ff, 112ff
- generationsskifte 146
- god man 30, 133ff, 146ff, 166
- gåva
 - av fastighet 99
 - till barn 140ff
 - mellan makar 50f, 141ff, 169ff

- handelsbolag, se även kommanditbolag 64, 151ff
- handpenning 78, 95ff, 116
- hyresfastighet 60f, 69
- hävd 37, 54, 65ff, 84, 88, 92

- illegal verksamhet 99

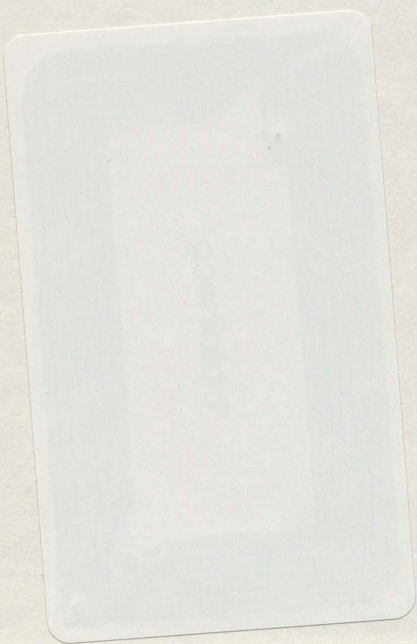
- jordförvärvslagen 59f
- justitiekanslern 28

- kallelse till bolagsstämma 196
- kapitalplaceringsaktier 184, 214, 216

- klander
 allmänt 38, 74f, 178
 av bolagsstämmbeslut 194ff
 av testamente 123ff, 178
 kommanditbolag, se även han-
 delsbolag 48, 130ff, 151ff
 kommissionär 209
 koncern 217
 koncernbidrag 214ff
 konkurs 19, 67, 70, 85, 201, 212f
 konkursbo 139
 konstituerande stämma 183
 kontraktsbrott 17, 19, 39
 kontrollsobjekt 62ff
- laglott 124
 likvidation 28, 139f, 197, 199
 likvidationsplikt 191, 193
 livränta 56f, 85
 lån 205f
- makes samtycke vid fastighets-
 överlåtelse 33f, 59, 120
 minoritetsaktie 208, 215
- negativa kontraktsintresset 17f,
 40, 77f, 84, 142
 nettometoden 200
 nyttjanderätt till fastighet, se även
 arrende 79f, 90ff, 106f, 115
- ogiltighetsklausuler 222ff
 olovlig vinstutdelning 195ff
 omyndig 19, 27, 30, 32, 34, 36,
 67, 130ff
 organisationsaktie 216
 oriktig köpeskilling vid fastighets-
 köp 37, 54ff
 överksamma rättshandlingar 17
- pant 92, 208
 passivitet 22, 31f
 periodiskt understöd 152, 163
 positiva kontraktsintresset 17ff,
 40, 77f
 preskription
 associationsrätt 201, 207
 familjerätt 129
 fastighetsrätt 91
 procentavdrag 102ff, 114ff
- ratihibition
 allmänt 22, 29ff, 73
 av bolagsstämma 20f
 av förmyndare 29f, 135ff,
 152ff
 vid fastighetsköp 70ff, 84,
 86ff, 108
 registrering av aktiebolag 182ff
 reservfond 199, 203
 resning
 andelsöverlåtelse av omyn-
 dig 165
 bolagsbeslut 198
 fastighetsköp 78, 91f, 99, 103,
 117
 gåvoskatt 145, 176
 registrering av bolag 192
 återgång 277
 resolutivt
 verkande ogiltighet 36
 villkorad giltighet 35f
 villkorad ogiltighet 40
 romersk rätt 21, 23
 ränta
 fastighetsköp 74, 79ff
 kommanditbolag 157f, 162f
 västtysk rätt 45
- sambeskattnings 130, 176, 179
 samäganderätt till fastighet 54f
 schematiskt arvskifte 129, 179
 simultanbildning 183
 skada på fastighet 75ff
 skadestånd vid fastighets-
 köp 76ff, 95ff, 119
 skatteflykt 49ff, 163, 227ff
 skenbolagsavtal 154, 167
 skenrättshandling
 svensk rätt 48ff, 67
 västtysk rätt 41
 skuldebrev 16
 stiftelseurkund 183, 185
 suspensivt verkande ogiltig-
 het 36
 villkorad ogiltighet 40
- teckningsrätt 173
 testamente 123ff, 178
 tilläggsbelopp 176f
 tomträtt 57

250 *Sakregister*

- underhållskostnad (fastighet) 79ff, 110f
- underskott av jordbruksfastighet 101f
- underårig, se omyndig
- uppskrivningsfond 199
- ursprungligt kontraktsbrott 17
- utfästelse om gåva 140
- utländskt moderbolag 215
- utlånningsförbehåll 62ff, 69ff, 86ff, 211ff
- utrangeringsavdrag 166
- utskiftning 201, 209ff
- vinstutdelning, se olovlig vinstutdelning
- värdeminskningsavdrag 100ff, 114f
- återbäring till aktiebolag 202
- återgång 15, 110f, 222ff
- återvinning i konkurs 20, 85
- återgångsklausuler, se ogiltighetsklausuler
- äktenskapsförord 30, 36, 50f, 169ff
- överförmyndare 30, 132ff, 158f, 166f



Vad händer om en rättshandling blir ogiltig? Frågan uppkommer allt oftare i praktisk juridisk verksamhet. Det beror bl a på att parterna ofta inte tar hänsyn till ogiltigheten. Följande exempel på problematiska rättshandlingar kan nämnas:

- ☐ Ogiltiga fastighetsöverlåtelsekontrakt t ex p g a oriktig köpeskilling.
- ☐ Ogiltiga gåvor mellan makar eller föräldrar och barn.
- ☐ Ogiltiga bolagsbildningar t ex mellan föräldrar och barn.
- ☐ Ogiltighet p g a återgångsklausuler i avtal.

Vid beskattningen är det bl a viktigt att veta följande:

- Vem skall realisationsvinstbeskattas?
- Vem skall beskattas för avkastningen?
- Vem skall förmögenhetsbeskattas?
- Skall gåvobeskattning ske?

Detta är exempel på frågor som denna bok försöker ge svar på. Den fyller därmed en väsentlig funktion eftersom rättsfallen från högsta domstolen och regeringsrätten är få. Det saknas dessutom lagregler som behandlar ogiltighetens närmare innebörd.

Sture Bergström (f 46) är docent vid juridiska fakulteten i Uppsala. Hans doktorsavhandling *Skatter och civilrätt* utkom på Liber 1978.

UPPSALA UNIVERSITETSBIBLIOTEK



16000

002415697



ISBN 91-38-90284-2