



Juridisk Publikation

STOCKHOLM - UPPSALA - LUND - GÖTEBORG

PATRIK EMBLAD

Rätt skattesubjekt för kapitalvinster
En fråga om legalitetsprincipens gränser

Särtryck ur häfte 2/2015

RÄTT SKATTESUBJEKT FÖR KAPITALVINSTER

EN FRÅGA OM LEGALITETSPRINCIPENS GRÄNSER

Av Patrik Emblad¹

Endast på ett fåtal ställen i skatterättens snåriga labyrint av lagbestämmelser står det att läsa om hos vem en viss inkomst ska beskattas. Detta trots att uttrycket ”ingen skatt utan lag” har ekat i dess gångar ända sedan Ljungman så målande myntade det 1947.² Frågan om rätt skattesubjekt, eller subjektanknytning om man så vill, är förmodligen som mest bekant på området för förvärvsinkomster. Genom åtskilliga rättsfall och flertalet uttalanden i den skatterättsliga litteraturen³ har problemet belysts förhållandevis ingående.

Annat är fallet vad gäller kapitalvinster. Här uppstår svårigheter när den som avyttrar en tillgång och den som tar emot betalning inte är samma subjekt, eller när säljaren inte varit fri från utomstående anspråk om bättre rätt till den sålda tillgången. Rättskällematerialet⁴ är tunnsatt när det gäller huruvida subjektanknytningen ska avgöras på grundval av äganderätt,⁵ avyttring eller betalningsmottagande. Mot bakgrund av legalitetsprincipens starka ställning på skatteområdet förtjänar detta en genomlysning.

I. INLEDNING

Frågan om vem som ska beskattas för en kapitalvinst är, på grund av det magra rättskällematerialet, svår att studera för sig. Förvisso hade det kunnat diskuteras vilket subjekt som i varje given situation hade varit mest fördelaktigt att beskatta ur fiskal synpunkt, men ett sådant perspektiv kan inte göra anspråk på att uttala sig om vad som är gällande rätt. Dessutom vore det förhållandevis ensidigt.

1 Artikeln sammanfattar delar av, men tillför även avsnitt till författarens examensuppsats med titeln ”Rätt inkomstskattesubjekt – med inriktning på vinster vid avyttring av tillgångar” från Göteborgs universitet våren 2015. Det som tillförts är ett avsnitt om aktielån för blankning.

2 Ljungman, Seve, Om skattefordran och skatterestitution, 1947 (hädanefter Ljungman 1947), s. 21 f.

3 Från tiden före Fader Gunnar-målet förekom en förhållandevis intensiv debatt i detta ämne, vilket närmare behandlas i min examensuppsats Rätt inkomstskattesubjekt under avsnitt 2.1.3.2 på s. 19 ff. På senare tid märks främst Melz, Peter, Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster, Skattenytt (SN) 1992 (hädanefter Melz SN 1992) s. 463 ff. och Hultqvist, Anders, Fader Gunnar-doktrinen – till frågan om rätt skattesubjekt, förekommer i Blandade fång – en vänbok till Magnus Carlsson, 2014 (Hädanefter Hultqvist 2014), s. 201 ff.

4 I form av lagstiftning, förarbeten och doktrin.

5 Med ”äganderätt” åsyftas i detta sammanhang ett subjekt som har bättre rätt till den avyttrade saken än betalningsmottagaren eller en tidigare innehavare.

Legalitetsprincipen är den barriär som kan begränsa utsikterna att alltid beskatta det subjekt som vore fördelaktigast ur fiskal synpunkt. En artikel på detta tema har därför som första uppgift att undersöka vilket normativt stöd som krävs för att utpeka någon som rätt skattesubjekt. Det är då viktigt att notera att det i den praktiska tillämpningen inte ansetts utgöra något hinder mot beskattningen av kapitalvinster att subjektsanknytningen inte explicit har lagreglerats. Av detta följer dock inte exakt vilka gränser legalitetsprincipen uppställer för att alltid beskatta den ur fiskal synpunkt mest fördelaktige. Av denna anledning kommer jag därför också att undersöka subjektsanknytningen för förvärvsinkomster. Denna fråga har nämligen inte heller lagreglerats i något allmänt sammanhang och möter därför samma svårighet ur legalitetssynpunkt som subjektsanknytningen för kapitalvinster. Till skillnad från kapitalvinsterna finns det dock ett rikligt rättskällematerial att utgå ifrån. I syfte att fastställa vilka ramar som legalitetsprincipen uppställer för subjektsanknytningen avseende kapitalvinster behövs därför en närmare studie i vilket normativt stöd som ligger till grund för subjektsanknytningen avseende förvärvsinkomster.

Dock ska det tidigt påpekas att eftersom subjektsanknytningen inte har lagreglerats behöver den inte alltid grundas på samma moment. Exempelvis kan avyttringsmomentet tänkas styra det ena fallet medan betalningsmottagandet styr det andra, något som kan påverkas av fiskala intressen och rättssystematiska skäl. En förutsättning är dock som sagt att varje lösning håller sig inom legalitetsprincipens ramar. Min ambition är inte att konstruera någon allmängiltig princip för subjektsanknytningen. Eftersom den hanteras på olika sätt i skilda skatterättsliga frågor⁶ är det nämligen vanskligt att avgöra vad som utgör huvudregel och vad som utgör undantag. Tidigare försök att formulera en allmängiltig princip har också kritiserats av denna anledning.⁷

Senare i artikeln utreds ett antal typsituationer där allokering av kapitalvinster blir problematisk. För att komma dithän måste emellertid legalitetsprincipens ramar klargöras, vilket som ovan nämnts motiverar en behandling av det normativa stödet för subjektsanknytningen avseende förvärvsinkomster.⁸ Av denna anledning är det här som vår exkursion tar sin början.

6 Jfr exempelvis 42:12 IL (där mottagaren av ersättningen är rätt skattesubjekt för utdelningsinkomster) med RÅ 1962 ref. 46 (där den som utfört en prestation mot ersättning är rätt skattesubjekt för tjänsteinkomster).

7 Se Carsten Welinders kritik på Göran Englunds avhandling i Något om beskattningen av benefika förvärv – en kommentar till en gradualavhandling, Svensk Skattetidning (SvSkT) 1960 (hädanefter Welinder SvSkT 1960) s. 457 och Replik till Göran Englund, SvSkT 1961 (hädanefter Welinder SvSkT 1961) s. 209.

8 För en utförligare behandling hänvisas till avsnitt 2 i Rätt inkomstskattesubjekt på s. 14–30.

2. SUBJEKTSANKNYTNINGEN FÖR FÖRVARVSINKOMSTER

Det saknas regler i inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) som explicit och på ett allmänt plan adresserar subjektsanknytningen. Av förklarliga skäl har därför inte heller förarbetena diskuterat frågan i något allmänt sammanhang.⁹ Förvisso anges det i 3:8 och 6:4 IL att obegränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer ska beskattas för alla sina inkomster i Sverige. Även om det sålunda talas om ”sina inkomster” har stadgandet snarare till syfte att inkludera utländska inkomster i beskattningsunderlaget hos dessa subjekt, än att ta ett samlat grepp om subjektsanknytningen. Vad som närmare avses med ”sina inkomster” preciseras inte.

Frågan har däremot behandlats i rättspraxis där det främsta avgörandet är det s.k. Fader Gunnar-målet.¹⁰ I detta mål beskattades den enskilde för ersättningar avseende dennes föreläsningar, konfirmationsundervisning och utgivna bok, trots att medlen inte utbetalats till den enskilde själv utan till en av denne anvisad stiftelse. Som framförts av Melz tycks detta stödja att subjektsanknytningen kan grundas på rekvisiten för inkomsters skatteplikt.¹¹ Rätt skattesubjekt skulle i så fall vara den som erhåller en sådan inkomst som är skattepliktig enligt skattelagstiftningen. Som exempel på detta kan 11:1 IL anföras, vilken föreskriver att ”inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt”. Rätt skattesubjekt är sålunda *den som* erhåller inkomster på grund av tjänst.

Lokutionen ”den som erhåller inkomsten” innebär dock inte nödvändigtvis att ett bortgivande av inkomsten till annan skulle föranleda beskattning hos givaren. Frågan är vilket normativt stöd som kan presenteras för en sådan tolkning. Enligt Melz följer den av att det enligt skatteförmågeprincipen är tillräckligt att förmågan att konsumera har förelegat, varför någon faktisk konsumtion inte behöver ha kommit till stånd.¹² Invändningar kan dock framföras mot detta.

För det första nämner inte HFD något om förhållandet till skatteförmågeprincipen i målen om subjektsanknytning.¹³ Överlag förefaller det inte heller vara

9 Se i och för sig SOU 1963:52 Om åtgärder mot skatteflykt s. 102 ff. vari skatteflyktskommittén presenterar en förhållandevis utförlig redogörelse av dittillsvarande utveckling i lagstiftning och rättspraxis beträffande beskattningen vid benefika överlåtelse.

10 RÅ 1962 ref. 46.

11 Melz SN 1992 s. 465.

12 Ibid.

13 Kritik har framförts i litteraturen mot användandet av skatteförmågeprincipen i detta sammanhang, se Persson Österman, Roger, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, 1997, s. 99. Se även Silfverberg, Christer, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, 1992

så att skatteförmågeprincipen har någon större betydelse i rättstillämpningen, utan endast förekommer i förarbetena som ett motiv för lagstiftningens utformning.¹⁴ För det andra är det inte alldeles givet att skatteförmågeprincipen har den innebörd som Melz föreslår. En princip om att var och en ska betala skatt efter förmåga¹⁵ lämnar nämligen inget tydligt svar på om faktisk betalningsförmåga måste föreligga. Med anledning av detta har också uppfattningarna om principens innehåll gått isär i såväl lagförarbeten¹⁶ som i den juridiska litteraturen.¹⁷

Genom att peka på förekomsten av grundavdraget i 63 kap IL, samt den tidigare möjligheten i 50 § 2 mom. 3 st. kommunalskattelag (1928:370) (KL) till avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga,¹⁸ kan det hävdas att lagstiftaren ansett att den faktiska betalningsförmågan är av betydelse. Grundavdraget är emellertid alltför lågt för att ens täcka existensminimum. Dessutom medgav inte 50 § 2 mom. 3 st. KL avdrag redan av det skälet att den skattskyldiges inkomster inte nådde upp till existensminimum, utan vissa specifika kriterier behövde också uppfyllas. Att jämställa faktisk betalningsförmåga med skatteförmåga skulle f.ö. skapa incitament till att konsumera sina tillgångar så att skatten inte kan betalas, varför konsumtion av samtliga tillgångar inte bör anses minska skatteförmågan. Med anledning av oenigheterna i lagförarbeten och doktrin om dess innebörd, samt hur principen används i rättskällorna anser jag dock inte att den ger normativt stöd för den ena eller andra lösningen. Däremot finns det andra vägar att gå.

Som påpekats tidigare utgör legalitetsprincipen det enda eventuella hindret mot att alltid beskatta det subjekt som är fördelaktigast ur fiskal synpunkt. Den relevanta frågan är därför om legalitetsprincipen kan tänkas tillåta en

(hädanefter Silfverberg 1992), s. 356.

14 Pahlsson, Robert, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, SN 2014 s. 557.

15 Melz, Peter, Kapitalvinstbeskattningens problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar, 1986 (hädanefter Melz 1986), s. 31 f.

16 Jfr SOU 1942:35 "Betänkande med förslag till omläggning av den kommunala beskattningen m.m. s. 105 och SOU 1963:52 "Om åtgärder mot skatteflykt" s. 108 och 139 med Bevillningsutskottets betänkande 1933:40 s. 9.

17 Å ena sidan Englund, Göran, Om inkomstskattefaktorn vid benefika förvärv, 1960 (hädanefter Englund 1960), s. 239 och Om normerna för inkomstbeskattning av givare och mottagare, SvSkT 1961 s. 199 och Lindencrona, Gustaf, Föräldrar och barn – ur inkomst och förmögenhetsskatte-rättslig synvinkel, 1974 (hädanefter Lindencrona 1974), s. 273. Å andra sidan Hellner, Åke, Skattskyldighet vid benefik överlåtelse av kapitalinkomst, SvSkT 1960 (hädanefter Hellner SvSkT 1960) s. 479.

18 Lindencrona 1974 s. 26 ff.

tolkning av ”den som erhåller inkomster på grund av tjänst” så att den som gett bort sin rätt till inkomsten utgör rätt skattesubjekt. Jag ansluter mig här till Hultqvist som i sin avhandling beskrivit legalitetsprincipens gränser som ”mängden rimliga tolkningar” av en föreskrift.¹⁹ För att precisera detta har han uttryckt att utgångspunkt ska tas i regelns ordalydelse i snäv grammatikalisk betydelse. Härutöver bör beaktas i vilken historisk och systematisk kontext som regeln verkar.²⁰

Det finns goda skäl till varför en arbetstagare ska anses ha erhållit en inkomst som denne destinerat till någon annan. Den omständigheten att den skattskyldige har konsumerat alla sina tillgångar och rent faktiskt inte förmår betala sin skatt kan rimligen inte föranleda att dennes skattskyldighet upphör därför att skatteförmåga skulle anses saknad. En anställd som destinerar sin inkomst till annan har valt att låta mottagaren vara den som erhåller faktisk betalningsförmåga. Resultatet hade alltså blivit detsamma som om den anställde först efter löneutbetalning hade lämnat ett motsvarande belopp i gåva till mottagaren.²¹ Enligt min mening ligger det därför inom mängden rimliga tolkningar av 11:1 IL att i dessa fall anse att den anställde erhållit inkomsten. Detta medför dock inte att endast ett avstående från en tjänsteinkomst, utan att annan anvisas som inkomstmottagare, ska beskattas.²² En sådan ordning hade nämligen inneburit att inkomstslaget tjänst försetts med en uttagsbeskattningsregel, vilket borde kräva lagstöd.

Sammanfattningsvis kan rekvisiten för förvärvsinkomsters skatteplikt anses reglera subjektssidan indirekt. Vidare kan dessa rekvisit tolkas så att en inkomst ska anses erhållen även om den har destinerats till någon annan. Normativt stöd för detta kommer helt enkelt bara av att denna tolkning går att förena med legalitetsprincipen. Med detta sagt finns det nu anledning att granska vilken inverkan detta sätt att fastställa legalitetsprincipens ramar kan tänkas ha för allokeringen av kapitalvinster. I tur och ordning ska betalningsmottagande, äganderätt och avyttring prövas som grund för subjektssanknytningen.

19 Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995 (hädanefter Hultqvist 1995), s. 332.

20 Hultqvist 1995 s. 335.

21 Att arbetstagaren inte hade undgått beskattning om denne först efter utbetalningen av sin lön hade överfört pengarna till någon annan framförs också som ett argument av Hellner i SvSkT 1960 s. 479.

22 RÅ 1956 Fi 1400 och Hultqvist 2014 s. 220.

3. SUBJEKTSANKNYTNINGEN FÖR KAPITALVINSTER

3.1 BETALNINGSMOTTAGANDE SOM GRUND FÖR SUBJEKTSANKNYTNINGEN

Subjektsanknytningen för kapitalvinster har inte uttryckligen lagreglerats. Inte heller behandlar förarbetena denna fråga i något allmänt sammanhang. Från rättspraxis finns det ett avgörande som antyder att betalningsmottagandet skulle ha betydelse för subjektsanknytningen. I RÅ 1968 Fi 702 hade en fysisk person avyttrat en fastighet, vartill vederbörande hade lagfart. Det var emellertid ett aktiebolag som stod för alla löpande kostnader avseende fastigheten och som också slutligt tillfördes vinsten. HFD ansåg att bolaget var rätt skattesubjekt. Detta motiverades med att den fysiske personen varken ansågs vara ägare till fastigheten eller mottog någon vinst vid dess försäljning.

Emellertid finns det också flera rättsfall som pekar i motsatt riktning. Enligt RÅ 1955 Fi 373 undkom inte den som sålt en avverkningsrätt och låtit sina barn erhålla en del av köpeskillingen att beskattas för köpeskillingens fulla belopp. I linje med detta ligger RÅ 1959 ref. 1 där en avverkningsrätt hade upplåtits till fastighetsägarens syskon, men inte utnyttjats innan den löpte ut. Vid en senare försäljning av avverkningsrätten beskattades fastighetsägaren helt och hållet trots att denne låtit sina syskon erhålla en del av köpeskillingen som om upplåtelsen fortfarande varit gällande. Tillika har i RÅ 1953 Fi 922 en fastighetsförening beskattats för hela vinsten vid en fastighetsförsäljning, trots att stora delar av den tillgodoräknats en pensionskassa. Det ska noteras att det i dessa mål rörde sig om andra inkomstslag än vad som återfinns i dagens skattelagstiftning. Förmodligen har detta dock inte påverkat målens utgång i någon större utsträckning eftersom regleringen av subjektsanknytningen inte var utförligare då än nu.

Från doktrin märks att Sandström i linje med RÅ 1968 Fi 702 dels ansett det vara nödvändigt att vinsten kommit skattesubjektet till godo, dels att detta subjekt varit ägare till den sålda tillgången.²³ Avseende kravet att vinsten ska ha kommit skattesubjektet till godo var det då tillräckligt att detta subjekt ansågs ha åtnjutit inkomsten. Med hänvisning till då gällande regelverk ansåg han detta vara uppfyllt bl.a. när inkomsten ur den skattskyldiges synpunkt var att betrakta som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Så skulle i allmänhet vara fallet när inkomsten uppburits eller blivit tillgänglig för lyftning.²⁴

23 Sandström, K.G.A., Inkomstbeskattning vid bulvanförhållanden II, SN 1972 (hädanefter Sandström SN 1972 (I)) s. 383 f. och 396 ff.

24 Sandström SN 1972 (I) s. 383.

Det kan också påpekas att Englund i sin avhandling ansåg det vara en allmän princip att den som ger bort sin inkomst endast ska beskattas för denna om mottagaren inte kan träda in i givarens beskattningsmässiga läge.²⁵ Englund ansåg att 42:12 IL, som anger att rätt skattesubjekt för utdelning är den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras, inrymdes i och samtidigt bekräftade hans allmänna princip.²⁶ Som påpekats ovan kritiserades dock detta försök att formulera en allmän princip på flera håll i doktrin.²⁷ Framförallt hävdades det att subjektsanknytningen hanterats på olika sätt i olika sammanhang och att det därför var vanskligt att avgöra vad som utgjorde huvudregel och vad som utgjorde undantag. Detta har inte förändrats till dagens datum och är därför fortfarande ett aktuellt påpekande.

Vad som skulle kunna anföras till stöd för att 42:12 IL utgör en allmän princip är att HFD på senare tid kommit att utsträcka denna regel till att även gälla obligationsränta.²⁸ Avgörandet innehåller dock få argument av principiell natur. Istället hänvisas det till ett uttalande i motiven till utdelningsregeln som anger att denna regel utformats mot bakgrund av hur just obligationskuponger skulle hanteras skatterättsligt.²⁹ Avgörandet har kritiserats av Melz eftersom motivuttalandet återger innehållet ur en departementspromemoria som endast beskrev Kuylenstiernas uppfattning om gällande rätt avseende obligationskuponger. Däremot berördes inte andra, avvikande uppfattningar om rättsläget som förekom i litteraturen vid nämnda tidpunkt.³⁰

Vid en studie av regelns tillkomsthistoria är det svårt att se att den ger uttryck för en allmän princip. Regelns utformning motiverades nämligen av det säregna scenariot att en aktieägare överlätit utdelningskupongerna och aktierna till olika subjekt innan utdelningen blivit tillgänglig för lyftning. Aktiernas nye ägare ansågs då inte gärna kunna beskattas för den överlättna utdelningen.³¹ Motsvarande problematik kan inte uppstå för kapitalvinster, varför detta inte kan motivera att rätt skattesubjekt alltid och endast ska vara betalningsmottagaren.³²

25 Englund 1960 s. 239 ff.

26 Ibid s. 234 ff.

27 Welinder SvSkT 1960 s. 459, Hellner, Åke, Periodiskt understöd och underskott enligt 46 § KL – med särskild hänsyn till avdragsförbudet för levnadskostnad och kapitalavbetalning enligt 20 § KL, 1959, s. 159 ff., Hellner SvSkT 1960 s. 477 och Silfverberg 1992 s. 362.

28 RÅ 1992 ref. 76.

29 Prop. 1943:12 s. 28–37.

30 Melz SN 1992 s. 613 ff., särskilt avsnitt 4 på s. 616 ff. Som exempel på avvikande mening hade Welinder SvSkT 1960 s. 459 kunnat nämnas.

31 Prop. 1927:102 med förslag till kommunalskattelag m.m. s. 407.

32 Se vidare min examensuppsats Rätt inkomstskattesubjekt s. 27 ff.

Ett framträdande argument mot att alltid grunda subjektsanknytningen på betalningsmottagandet består i att närstående subjekt då skulle ha möjlighet att styra beskattningen mellan sig så att icke avsedda skatteförmåner uppnås. Betalningsmottagandet bör därför i princip inte avgöra subjektsanknytningen om det är förenligt med legalitetsprincipen att subjektsanknytningen grundas på ett lämpligare moment. Därför ska nu istället prövas om äganderätt eller avyttring kan tänkas styra subjektsanknytningen.

3.2 ÄGANDERÄTT SOM GRUND FÖR SUBJEKTSANKNYTNINGEN

I ovannämnda RÅ 1968 Fi 702 tycktes HFD fästa betydelse vid såväl betalningsmottagandet som äganderätten. Det kan också tilläggas att regeringsrådet Voss i tillägg till RÅ 1982 1:5 framförde att skattskyldigheten åvilar den som vid avyttringen ägde tillgången. I målet ansågs en konkursgäldenär vara skattskyldig för kapitalvinst på en fastighet som avyttrats under konkursen.

Som påpekades i avsnittet ovan framhävde även Sandström äganderätten som grund för subjektsanknytningen, något han motiverade med att den skattskyldige måste stå i tillräckligt förhållande till inkomstkällan.³³ Vad han närmare avsåg med ”äganderätt” är dock inte helt klart. Uttalandet förekommer i ett sammanhang där olika beskattningsfrågor vid bulvanförhållanden diskuterades. Med bulvan syftade han på ett subjekt som är rättsligt legitimerad ägare till egendom, vars faktiska disposition dock tillkommer en huvudman. Ofta består därför bulvanskapet i ett tyst avtal varigenom egendomen överlåtits till bulvanen så att denne hamnat i skuld till huvudmannen.³⁴ Jag uppfattar följaktligen Sandström som att han med äganderätt avsåg att säljaren hade bättre rätt till tillgången än huvudmannen.

I linje med detta har Hultqvist kortfattat angett att beskattningen för de tillfälliga inkomsterna tar sikte på vems egendom som säljs eller vem som har rätt till ersättningen, oavsett vem som uppbär betalningen. Det går därför inte att undvika beskattning genom att styra inkomsten till ett annat subjekt.³⁵ Likaså har Kleist framfört att rätt skattesubjekt för en kapitalvinst är tillgångens civilrättsliga ägare. Med civilrättslig ägare syftar han på den som har kontroll över,

³³ Sandström SN 1972 (1) s. 384.

³⁴ Sandström, K.G.A., Inkomstbeskattning vid bulvanförhållanden I, SN 1972 (hädanefter Sandström SN 1972 (2)) s. 316 f.

³⁵ Hultqvist, Anders, Rätt skattesubjekt, Blendow Lexnova En expertkommentar – Skatterätt, februari 2013.

och innehar de mest centrala rättigheterna avseende tillgången.³⁶ Vilka dessa rättigheter är preciseras dock inte närmare.

Förvisso kan det te sig naturligt att allokeringen av kapitalvinster ankommer på vem som ägt den avyttrade tillgången. I princip bör nog inte heller legalitetsprincipen utgöra något hinder mot det. Flera anmärkningar kan dock riktas mot äganderätten som grund för subjektsanknytningen. Till att börja med är äganderättens civilrättsliga innebörd inte helt entydig. Ovan har föreslagits att den typ av äganderätt som åsyftas består i att säljaren av viss egendom har bättre rätt till den sålda saken än betalningsmottagaren eller en tidigare innehavare. Det är också denna typ av äganderätt jag antar att Sandström har åsyftat.³⁷

Utgå dock ifrån att A har sålt en tillgång på avbetalning med återtagandeförbehåll till B och att betalning inte slutligt har fullgjorts. I detta fall har B en villkorlig bättre rätt till saken än A, d.v.s. så länge B inte hamnar i sådant betalningsdröjsmål som medför att återtagandeförbehållet får göras gällande. Om B nu vidareförsäljer denna tillgång uppstår fråga vem av A och B som egentligen är att betrakta som ägare. Eftersom B:s avyttring skett obehörigen, på samma sätt som när en tjuv avyttrar sitt stöldgods, kan det tyckas att A borde anses ha bättre rätt till saken än B och därmed vara att betrakta som ägare. Om B emellertid, trots den obehöriga försäljningen, betalar sin skuld till A har återtagandeförbehållet aldrig kunnat göras gällande. Varför ska A under dessa förutsättningar betraktas som ägare?

Exemplet visar att äganderätten utgör ett olämpligt kriterium för subjektsanknytningen p.g.a. dess otydliga innebörd. Olämpligheten framgår också av de konsekvenser som kan uppstå i det enskilda fallet. I det nyssnämnda exemplet torde det nämligen vara självklart att A inte kan beskattas för B:s olovliga vidareförsäljning. Inte heller kan den som blivit bestulen på viss egendom beskattas för tjuvens vidareförsäljning, detta trots att den bestulne har bättre rätt till saken än tjuven och därmed alltså vore att betrakta som ägare.

3.3 AVYTTRING SOM GRUND FÖR SUBJEKTSANKNYTTNINGEN

Rekvisiten på kapitalvinsters skatteplikt består i att en kapitaltillgång ska ha avyttrats (25:3 och 41:2 IL). I linje med hur rekvisiten för tjänsteinkomsters skatteplikt har tolkats i syfte att allokera dessa inkomster till olika subjekt skulle

36 Kleist, David, Sweden: trusts and foreign foundations in Swedish tax law, *Trusts & Trustees*, vol. 17 nr. 6, juli 2011, s. 625.

37 Sandström SN 1972 (2) s. 316 f.

det alltså kunna tänkas att legalitetsprincipen medger att rätt skattesubjekt är den som har avyttrat en kapitaltillgång.

I de rättsfall då säljaren av en tillgång inte kunnat undgå beskattning genom att låta någon annan ta emot betalning är det dock inte alldeles tydligt om subjektssanknytningen har grundats på avyttringsmomentet eller en föreställning om äganderätt.³⁸ Som sagt betonades dock äganderätten i RÅ 1968 Fi 702, vilket tycks tala mot avyttringen som grund för subjektssanknytningen. Några mer principiella resonemang förs dock inte i domen.

Det finns emellertid visst stöd i doktrin för att subjektssanknytningen bör grundas på avyttringsmomentet. I ett sammanhang där Melz diskuterar de principiella grunderna bakom accepterandet av dold samäganderätt inom skatterätten har han anfört att kapitalvinstbeskattning ska ske hos den som obligationsrättsligt kan överlåta den aktuella tillgången. Det skulle nämligen vara mest konsekvent med det faktum att frågan om när skattskyldigheten inträder vilar på just obligationsrätten.³⁹

Även när doktrin framhållit äganderätten som grund för subjektssanknytningen kan det tänkas vara just denna aspekt av äganderätten, d.v.s. avyttringen, som varit avsedd. Exempelvis är det möjligt att Kleist med de ”centrala rättigheterna avseende tillgången” syftat på möjligheten att obligationsrättsligt överlåta den, vilket alltså skulle vara samma grund som Melz angett för subjektssanknytningen.

Mot bakgrund av hur förvärvsinkomster anknyts till olika subjekt bör legalitetsprincipens ramar medge att subjektssanknytningen för kapitalvinster kan grundas på avyttringsmomentet. Viktigt att betona är att detta endast utgör ramar, vilket får till konsekvens att subjektssanknytningen i olika fall ändå kan vila på andra moment såsom t.ex. betalningsmottagandet. Ur förutsebarhetssynpunkt vore det dock önskvärt att i så stor utsträckning som möjligt grunda subjektssanknytningen för kapitalvinster på avyttringsmomentet. Närstående kan i så fall inte styra beskattningen sinsemellan och metoden för att anknyta inkomster till olika subjekt skulle vara densamma som för förvärvsinkomster. Avyttringen som grund för subjektssanknytningen utgör därför en lämplig utgångspunkt som i det följande ska prövas mot ett antal typsituationer.

38 RÅ 1955 Fi 373, RÅ 1959 ref. I och RÅ 1953 Fi 922.

39 Melz, Peter, Rättspraxis angående realisationsvinstbeskattning under 1986 och 1987, SN 1988 (hädanefter Melz SN 1988) s. 299.

Sammanfattningsvis kan följande konstateras. Mot bakgrund av hur förvärvsinkomster anknyts till olika subjekt medger legalitetsprincipen att rekvisiten för inkomsters skatteplikt indirekt också hanterar subjektsanknytningen. För kapitalvinsternas del är det därför möjligt att anknyta dem till den som säljer tillgången. Ur förutsebarhetssynpunkt vore det också lämpligt om detta moment avgör subjektsanknytningen i så stor utsträckning som möjligt.

I det följande kommer ett antal typsituationer att behandlas där subjektsanknytningen för kapitalvinster är problematisk. En huvudsaklig vattendelare mellan dessa typsituationer består å ena sidan i att någon avyttrar annans tillgång, och å andra sidan att någon annan än den som har avyttrat tillgången erhåller köpeskillingen. Att någon överläter annans egendom kan vidare uppdelas i att avyttringen sker för en huvudmans räkning, t.ex. en fullmäktig, eller i säljarens eget intresse, t.ex. en tjuv eller vid aktielån. Ett ytterligare särfall är det att avyttringen sker tvångsvis, t.ex. då delägare påkallar tvångsförsäljning enligt 6 § lag (1904:48 s. 1) om samäganderätt (Samägl.) eller vid utmätning av den enskildes egendom. Kategorin att någon annan än säljaren tar emot betalning kan uppdelas i det fallet att säljaren marknadsmissigt överläter fordran på köpeskillingen samt i det fallet att en fysisk person skänkt bort fordran på köpeskillingen. Vid behandlingen av respektive typsituation följer också dispositionen samma ordning, varvid lagstiftning, rättspraxis, doktrinuttalanden och min egen bedömning presenteras i denna ordning. Med det sagt ger vi oss i kast med de olika typsituationerna.

4. ÖVERLÅTELSE AV ANNANS EGENDOM

4.1 AVYTTRING FÖR HUVUDMANS RÄKNING

4.1.1 FULLMÄKTIGFALLET

Det torde stå relativt klart att endast en förmedlare inte ska beskattas för eventuell kapitalvinst.⁴⁰ Avyttringen sker nämligen på huvudmannens initiativ, varför det är denne som kan sägas avyttra tillgången *genom* fullmäktigens försorg. Det är vidare huvudmannen som blir direkt bunden mot tredje man och sålunda har att bevaka sitt fordringsanspråk med anledning av försäljningen (10 § AvtL).

Ur förutsebarhetssynpunkt kan det också påpekas att detta ligger i linje med hur principerna för subjektsanknytningen avseende förvärvsinkomster kommit att tillämpas. Som följer av RÅ 1948 Fi 442 har en präst nämligen inte kunnat beskattas för medel som denne mottagit för att i sin tjänst vidarebefordra till välgörande ändamål.

⁴⁰ Hellner, Åke, Skattskyldighet vid avstående från eller överlåtelse av arbetsinkomst hänförlig till inkomstkällan tjänst, SvSkT 1961 s. 24 f.

4.1.2 KOMMISSIONSFALLET

Med kommission avses inom civilrätten ett uppdrag att för annans räkning (kommittenten), men i eget namn (kommissionären), sälja eller köpa lös egendom.⁴¹ Liksom i fullmäktigfallet anlitas sålunda en mellanman för att genomföra avyttringen. Skillnaden mot fullmäktigfallet består i att huvudmannen inte får ett direktanspråk mot tredje man.⁴²

Viss skatterättslig reglering finns i 36 kap IL för när en kommittent får ta upp överskottet från en kommissionärsverksamhet. Dessa bestämmelser är utformade så att resultatöverföring inte ska vara möjlig i de fall koncernbidragsregleringen inte hade tillåtit det. Anpassningen till koncernbidragsreglerna är till och med så långtgående att det i litteraturen har ifrågasatts om kommissionärsreglerna över huvud taget behövs.⁴³ Vidare är dessa kommissionärsregler enligt förarbetena avsedda att vara uttömmande. Det anges explicit att syftet med dem skulle förfelas om kommissionärsförhållanden accepterades även när villkoren i 36 kap IL inte är uppfyllda.⁴⁴

Trots detta till synes otvetydiga uttalande i förarbetena har Baekkevold framfört att kommissionsavtal som inte uppfyller villkoren ändå kan godtas vid beskattningen. Han menar att regleringen i 36 kap IL istället tar sikte på fall då resultatet i sin helhet förs över till kommittenten, d.v.s. utan att kommissionären får någon ersättning. I övriga situationer får det enligt honom istället prövas om den provision som kommissionären uppbär är marknadsmässig. Är så inte fallet kan uttagsbeskattning komma att aktualiseras.⁴⁵

Det normativa stödet för att alltid och endast beskatta mellanmannen förefaller inte vara helt övertygande. I anslutning till behandlingen av 42:12 IL ovan har det nämligen invänts mot att det skulle vara en allmängiltig norm att betalningsmottagaren beskattas. Eftersom lagstiftningen inte utsäger att kommissionären är att uppfatta som rätt skattesubjekt förutsätter en sådan tillämpning att 36 kap IL tolkas e contrario.

Till stöd för att beskattning som utgångspunkt ska ske hos kommittenten kan RÅ 2008 ref. 66 (BIAB-domen) anföras. I målet hade flera bilåterförsäljare, som

41 Se 1 § Kommissionslagen (2009:865) (KommL).

42 Låt vara att kommittenten dock har viss möjlighet att överta fordringsanspråket enligt 27 § KommL. Jfr 10 § AvtL för fullmäktigfallet.

43 Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, 2002 (hädanefter Wiman 2002), s. 79.

44 Prop. 1978/79:210 om ändrad företagsbeskattning s. 176.

45 Baekkevold, Arne, Kommentrar till inkomstskattelag (1999:1229) 36 kap 1 §, Lexino 2014-01-01.

bedrev sina verksamheter i fåmansföretag, bildat gemensamma bolag som inte omfattades av fåmansföretagsreglerna (de s.k. BIAB-bolagen). En del av den verksamhet som bedrevs i fåmansföretagen bestod i förmedling av finansieringslösningar från finansbolag till slutkonsument. Förmedlingarna utfördes på villkor som fastställts i avtal mellan BIAB-bolagen och finansbolagen, för vilket det utgick provision till BIAB-bolagen. Vid en senare försäljning av BIAB-bolagen undgick delägarna att beskattas enligt fåmansföretagsreglerna, varför fråga uppkom om till vilket subjekt förmedlingsprovisionerna var att hänföra. HFD ansåg att utredningen i målet utvisade att förmedlingstjänsterna utförts inom ramen för den verksamhet som bedrivits av fåmansföretagen, varför provisionsinkomsterna rätteligen skulle tillkomma dessa bolag. Med hänsyn till utformningen av förekommande aktieägaravtal och bolagsordningar i dessa bolag hade samtliga instanser i målet utgått ifrån att BIAB-bolagen endast agerat som ombud för fåmansföretagen. På så sätt undkom man den svåra frågan om i vilken utsträckning de fysiska personerna kunnat välja att istället uppträda som företrädare åt BIAB-bolagen.⁴⁶

BIAB-domen handlade förvisso om förvärvsinkomster, men av intresse är att beskattning skedde hos huvudmannen och inte hos ombudet. Det hade kunnat kritiserats ur förutsebarhetssynpunkt om den omständigheten att någon uppträder som ombud för annan kan användas av skatteverket för att genomskåda ett visst upplägg, men inte åberopas av enskilda som önskar att beskattning ska ske hos huvudmannen.

En annan sak som kan konstateras är att den i stort sett enda skillnaden mellan anlita ett kommissionär och en fullmäktig består i att huvudmannen vid kommission inte direkt får något anspråk mot tredje man. Frågan är därför om möjligheterna att civilrättsligt kunna utkräva ersättning har någon reell betydelse för subjektanknytningen. Det finns här anledning att återvända till förvärvsinkomsterna eftersom det ur förutsebarhetssynpunkt vore lämpligt om civilrätten hanteras på ett så enhetligt sätt som möjligt inom skatterätten.⁴⁷

Den uppmaning om ”gåva” som Fader Gunnar lämnade till sina åhörare betraktades av HFD inte endast som en önskan om bidrag, utan som grundande en överenskommelse om ersättning för de utförda föredragen. Hultqvist har förklarat det som att den moraliska förpliktelsen att lämna bidrag till stiftelsen

⁴⁶ Denna problematik uppmärksammas i Hultqvist 2014 s. 215.

⁴⁷ Jfr Simon-Almendal, Teresa, Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom – Eller vad är karta, vad är verklighet?, JT 2012/13, s. 616.

var så stark att den utgjorde ett underförstått avtalsvillkor och hade möjlighet att passera gränsen för bundenhet i rättsligt avseende.⁴⁸

Jag motsätter mig inte helt Hultqvists läsning av rättsfallet, men drar mig för att känneteckna gåvan som en rättsligt bindande del i ett avtal. Det framgick uttryckligen av den cirkulärskrivelse som figurerade att Fader Gunnar inte villkorade sina tjänster av att någon ersättning erhöles. Vid ett tänkt scenario där någon av åhörarna hade valt att inte lämna en gåva förefaller det därför vara osannolikt att Fader Gunnar obligationsrättsligt kunnat kräva detta i efterhand. Inte heller var det något som HFD öppet reflekterade kring. På samma sätt har de anställda, vars närstående förvärvat en tillgång från den anställdes arbetsgivare, inte kunnat obligationsrättsligt kräva arbetsgivaren på att utfå tillgången. Det förefaller därför inte som att obligationsrättslig bundenhet varit nödvändig för att avgöra subjektsanknytningen avseende tjänsteinkomster. Istället var det just rekvisitet ”ersättning för prestation” som bedömdes. Vad domen då lär oss är att om ersättning faktiskt har lämnats för en prestation kan beskattning inte undkommas endast därför att den obligationsrättsliga bundenheten varit något tveklaktig.

Det nyss nämnda kan tyckas vara inkonsekvent med den rättspraxis där beskattning har underlåtit av fastighetsöverlåtelser som varit ogiltiga till följd av bristande formkrav, trots att parterna ändå uppträtt som om försäljningen skulle bestå.⁴⁹ I dessa fall har alltså fordringen kunnat utkrävas i praktiken, men inte rättsligt. Det kan dock ifrågasättas varför tillämpningen av skatteregler skulle vara beroende av obligationsrättslig bundenhet när parterna saknar intresse av att åberopa sådan bundenhet. Civilrätten tillåter i princip vilka arrangemang som helst så länge inte någon klagar. Det är därför ett märkligt resonemang att hävda att denna möjlighet att civilrättsligt klaga, även om det står klart att den inte kommer att begagnas, ska hindra uttag av skatt. Mot bakgrund av det ovan sagda vore det därför märkligt om kommissionsfallet skulle hanteras på ett annat sätt än fullmäktigfallet när det endast är avsaknaden av ett civilrättsligt fordringsanspråk för huvudmannen som skiljer situationerna åt.⁵⁰

Om parterna använt sig av kommissionsupplägget för att uppnå skatteförmåner kan det i och för sig finnas fiskala skäl att beskatta mellanmannen. Förutsebarhetsskäl talar dock som sagt för att civilrätten så långt som möjligt

48 Hultqvist 2014 s. 221.

49 RÅ 1970 ref. 42 och RÅ 1980 Aa 40. Se Bergström, Sture, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, 1984, s. 88 ff. som förhåller sig kritisk till denna ordning.

50 Om anspråket har övertagits enligt 27–30 §§ KommL finns det än större skäl att behandla kommissionsfallet på samma sätt som fullmäktigfallet.

ska behandlas på ett enhetligt sätt inom skatterätten. Om det inte har någon betydelse för subjektsanknytningen avseende förvärvsinkomster att uppdragstagaren inte har kunnat civilrättsligt kräva sin uppdragsgivare på någon ersättning, bör det inte heller ha någon betydelse vid avyttring av tillgångar. Det finns f.ö. möjlighet att skatterättsligt underkänna kommissionsavtalet såsom ett skenavtal när så är fallet,⁵¹ alternativt uttagsbeskatta kommissionären när dennes provision inte är marknadsmässig. Jag har slutligen också svårt att se att det skulle ha någon skatterättslig relevans att tredje man inte känner till att säljaren agerar för någon annans räkning.

Sammanfattningsvis följer av detta att det inte förekommer sådana skillnader mellan kommissionsfallet och fullmäktigfallet att det finns anledning att behandla dem på olika sätt. Huvudmannen har i båda dessa fall avyttrat sin tillgång *genom* en mellanman. Av detta följer att huvudmannen är att uppfatta som rätt skattesubjekt.

4.1.3 BULVANFALLET

Med bulvanskap avses, liksom i kommissionsfallet, att någon agerar för annans räkning samt att huvudmannen hålls dold för tredje man. Sandström har beskrivit bulvanen som den rättsligt legitimerade i förhållande till tredje man, medan huvudmannen enligt ett tyst avtal med bulvanen är den som faktiskt disponerar över verksamheten.⁵² Stundom har tillgången överlåtit till bulvanen på sådant sätt att denne hamnat i skuld till sin huvudman.⁵³

Någon reglering av bulvanförhållanden vid avyttring av tillgångar återfinns inte i IL.⁵⁴ Som ovan framkommit är behandlingen i rättspraxis också sparsam, om än den antyder att huvudmannen ska beskattas (RÅ 1968 Fi 702). I litteraturen har det varit Sandströms utgångspunkt att bulvanen blivit ägare till den sålda tillgången, samt vanligen också erhåller köpeskillingen innan den vidarelämnas till huvudmannen. Bulvanen skulle därför vara att uppfatta som rätt skattesubjekt.⁵⁵ Om ersättningen emellertid erhålls direkt av huvudmannen borde istället denne beskattas. Grunden för detta är i så fall att äganderätten *ska anses*⁵⁶ tillkomma huvudmannen eller att bulvanen endast utfört ett

51 Att skenavtal inte ska ligga till grund för beskattningen uttalades i RÅ 2004 ref. 27.

52 Sandström SN 1972 (2) s. 316 f. och 326 f.

53 Sandström SN 1972 (2) s. 317.

54 Däremot ger möjligen 24:10 d IL uttryck för en bulvanregel, vilken föreskriver ett undantag till avdragsförbudet för räntekostnader för det fall den "som faktiskt har rätt till inkomsten" beskattas med minst 10 % av räntekostnaden i sin hemstat. Även 4 § 3 st. Kupongskattelagen (1970:624) (KupL) utgör en form av bulvanregel.

55 Sandström SN 1972 (1) s. 417 f.

56 Min kursivering. Som jag uppfattar Sandström menar han att det är fråga om en särskild

uppdrag på huvudmannens vägnar.⁵⁷ Sandström uttryckte även att detta utgör en avvikelse från den civilrättsliga ordningen.⁵⁸

Vidare gjorde Sandström åtskillnad mellan kommissionsförhållanden och bulvanskap. I det förra fallet ansåg han att parterna avsett att kommittenten ska bli ägare till de tillgångar kommissionären köper in för dennes räkning. Vid bulvanskap var det däremot avsett att äganderätten skulle tillkomma bulvanen. Vidare ansåg han att bestämmelsen om kommittentens separationsrätt till inköpta tillgångar i kommissionärens konkurs (23 § KommL) inte heller var analogt tillämplig vid bulvanskap.⁵⁹

Det kan ifrågasättas om den sistnämnda uppfattningen är korrekt. I NJA 1930 s. 306 gavs nämligen huvudmannen separationsrätt till varor som en mellanman köpt in för huvudmannens räkning, trots att huvudmannen vare sig hade något rättsligt anspråk på mellanmannen eller på tredje man. Det har i den civilrättsliga litteraturen också hävdats att en huvudman bör ha separationsrätt i bulvanens konkurs eftersom förvärven görs för huvudmannens räkning.⁶⁰ Slutligen kan man också fråga sig varför äganderätten inte i första hand tar sikte på obligationsrätten. Om huvudmannen har bättre rätt till saken än bulvanen borde det väl inte spela någon roll ifall huvudmannen skulle sakna separationsrätt i bulvanens konkurs om det är så att denna sakrättsliga konflikt ännu inte aktualiserats?

Till skillnad från Sandström har Hultqvist framfört att beskattning bör ske hos huvudmannen vid bulvanskap. Detta tycks han grunda på en, från Sandström avvikande, uppfattning om att huvudmannen är ägare i dessa fall.⁶¹ Grosskopf har i linje med detta framfört att skatterätten tycks vara mer benägen att bortse från bulvanen och istället knyta rättsföljderna till huvudmannen än vad som är fallet inom civilrätten.⁶²

Enligt min mening får distinktionen mellan kommissions- och bulvanfallet endast relevans om man försöker lösa subjektsanknytningen med äganderättsbegreppet (i den mån det nu ens finns någon skillnad i äganderätten för

skatterättslig omtolkning av vem som varit att betrakta som ägare.

57 Sandström SN 1972 (1) s. 418.

58 Ibid s. 419.

59 Sandström SN 1972 (2) s. 319 f.

60 Håstad, Torgny, Sakrätt avseende lös egendom, 1996, s. 146.

61 Hultqvist, Anders, Rättshandlingars verkliga innebörd, SN 2007 s. 702.

62 Grosskopf, Göran, Beskattning av fåmansföretag – en inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansföretag, 1976, s. 30 f. Jfr också Helmers, Dag, Kringgående av skattelag – studier i svensk och utländsk beskattningsrätt, 1956, s. 302.

kommissions- och bulvanfallen). Som ovan framkommit finns det emellertid goda skäl att istället låta avyttringsmomentet vara bestämmande. Detta moment kan förvisso beskrivas som en del av äganderätten, d.v.s. i obligationsrättsligt hänseende, men att så är fallet illustrerar bara återigen oklarheterna i vad som åsyftas när man försöker lösa subjektsanknytningen med ägandebegreppet. Eftersom avyttringsmomentet sålunda är det som bör styra subjektsanknytningen saknas det följaktligen anledning att göra åtskillnad mellan kommissions- och bulvanfallet. Av detta följer sammanfattningsvis att beskattning bör ske hos huvudmannen då denne avyttrat tillgången genom sin bulvan.

4.1.4 PÅTVINGAD AVYTTRING FÖR HUVUDMANS RÄKNING

Att någon beskattas för den avyttring av sina tillgångar som en anlitad mellanman genomför, men inte för den avyttring en tjuv gör, hade kunnat förklaras med att det har varit ägarens vilja att avyttringen skulle ske i endast det förstnämnda fallet. När en samägare rättsenligt påkallar tvångsförsäljning (6 § SamägL) eller vid exekutiv försäljning av någons egendom är avyttringen emellertid påtvingad för huvudmannens del. Vad som skiljer denna situation från andra fall då en tillgång avyttras för någon annans räkning är alltså tvångsinslaget. Det kan därför ifrågasättas hur kriterierna för subjektsanknytningen nu bör uppfattas. Att den som genomför själva avyttringen (t.ex. Kronofogden) inte kan beskattas torde stå klart. Frågan är istället om det faktum att subjektsanknytningen grundas på avyttringsmomentet förhindrar en beskattning av huvudmannen när dennes egendom avyttras tvångsvist av annan.

Någon explicit lagreglering finns inte att tillgå, men av rättspraxis följer att försäljning vid utmätning inte hindrar att beskattning sker.⁶³ Tillika har en konkursgäldenär beskattats för vinst som uppstått vid avyttring av dennes fastighet under konkursen.⁶⁴ Som framkommit ovan uttryckte regeringsrådet Voss i ett tillägg till detta senare rättsfall att skattskyldigheten åvilar den som vid avyttringen ägde fastigheten. Slutligen har beskattning även kunnat ske hos den som endast haft dold samäganderätt till en fastighet.⁶⁵

Min bedömning är att en beskattning av huvudmannen faktiskt kan grundas på avyttringsmomentet. Lokutionen ”den som avyttrar en tillgång” förutsätter

63 RÅ 1984 I:26. Domen utgick i princip från att utmätningen inte utgjorde något hinder mot beskattning. Den huvudsakliga frågan var istället om utmätningen utgjorde en sådan tvångsavyttring som hade kunnat medge uppskov enligt dåvarande 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning vid realisationsvinst. Se numera 31:5 och 47:4 IL. Så ansågs inte vara fallet.

64 RÅ 1982 I:5.

65 RÅ 1992 ref. 41.

nämligen inte att tillgången måste avyttras frivilligt. I princip torde det vara tillräckligt att avyttringen sker på någon annans vägnar. Detta föranleder alltså att grunden för subjektsanknytningen är densamma för dessa tvångsmässiga avyttringar som för fullmäktig-, kommissions- och bulvanfallen.

Sammanfattningsvis följer av det ovan sagda att när avyttringen är påtvingad för en huvudmans räkning denne ska beskattas för vinsten. Även i detta fall grundas subjektsanknytningen på avyttringsmomentet eftersom det är tillräckligt att avyttringen skett för huvudmannens räkning och att den inte också måste ha genomförts med huvudmannens samtycke.

4.2 FÖRSÄLJNING I SÄLJARENS EGET INTRESSE

4.2.1 OBEHÖRIG FÖRSÄLJNING AV ANNANS EGENDOM

Vid olovlig försäljning av annans egendom har säljaren antagligen gjort sig skyldig till stöld (8:1 BrB) eller olovligt förfogande (10:1 BrB). Den som frånhänts sin egendom kan inte gärna beskattas i dessa fall. I första hand uppstår därför fråga om det brottsliga inslaget gör att säljaren går fri från skatt och i andra hand om skattskyldigheten påverkas av förvärvarens möjligheter att göra godtrosvärv.

Beskattning av brottslig verksamhet har främst diskuterats för förvärvs-inkomsternas del. I två rättsfall har det uttalats att brottslig verksamhet i sig inte har kunnat konstituera någon förvärvskälla och att verksamhet som helt och hållet har byggts på brott inte kunnat hänföras till dåvarande inkomstslaget rörelse.⁶⁶ Utfallen motiverades huvudsakligen av att någon vinst inte kunde anses uppkomma till följd av de straffrättsliga förverkandereglererna (36 kap BrB) och till följd av den skadeståndsskyldighet som brottslingen eventuellt åläggs. En skattskyldig som däremot bedrivit legal verksamhet i stort har inte kunnat undgå att beskattas för intäkter av brottslig verksamhet som ingått i den legala verksamheten.⁶⁷

Av senare tids rättspraxis framgår att en inkomst inte undkommer beskattning endast med anledning av att den härrör från brottslig verksamhet. Exempelvis har inkomster från taxirörelse ansetts vara skattepliktiga trots att verksamheten, i avsaknad av tillstånd, var olaglig.⁶⁸ Melz har i en kommentar till detta rättsfall motiverat utfallet med att något förverkande av vinningen inte skulle komma ifråga.⁶⁹

66 RÅ 1991 ref. 6 och RÅ 1992 not. 327. Rättsfallen kommenteras av Melz, Peter, Skattefri brottslighet RÅ 1991 ref. 6, SN 1998 s. 210 ff.

67 RÅ 1949 Fi 1113, RÅ 1968 Fi 209 och RÅ 1988 ref. 69.

68 RÅ 2005 ref. 14.

69 Melz, Peter, AI Gemensamma bestämmelser för inkomstbeskattning, SN 2006 s. 293.

Vidare har den som dömts för grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott vid upprättandet av osanna fakturor åt ett bolag beskattats för de inkomster som erhöles för fakturornas upprättande.⁷⁰ Det konstateras i domen att inkomsterna vare sig förverkats eller att skadeståndsanspråk riktats mot den skattskyldige. Att eventuell skadeståndsskyldighet kan minska den beskattningsbara inkomsten har därefter bekräftats i ett senare rättsfall.⁷¹

Av detta tycks sålunda följa att det brottsliga inslaget inte i sig ska föranleda att en inkomst blir skattefri. Beskattning ska emellertid inte ske för vad som blivit förverkat eller vad den enskilde tvingats utge i skadestånd. Inkomst av brottslig verksamhet ska sålunda beskattas som om verksamheten i sig hade varit laglig.⁷² Den som obehörigen säljer annans egendom ska därför, åtminstone *prima facie*, beskattas för denna försäljning.

Om förvärvaren inte gör något godtrosvärv enligt 2 § lag (1986:796) om godtrosvärv av lösöre (GFL) och säljaren därför tvingas återbetala köpeskillingen kan någon vinning av försäljningen inte heller sägas uppstå.⁷³ Som utgångspunkt bygger emellertid skatterätten på obligationsrätten och inte på sakrätten.⁷⁴ Detta motiveras av att om någon obehörigen har förfogat över annans egendom och förvärvaren inte gjort något godtrosvärv, en sådan försäljning trots allt ändå står sig så länge inte den med bättre rätt till saken finner anledning att klaga. Säljaren undkommer m.a.o. inte beskattning endast därför att förutsättningarna för godtrosvärv inte är uppfyllda om det är så att den med bättre rätt inte gör anspråk på saken.

Sammanfattningsvis följer att när någon överlåtit annans egendom i eget intresse ska denne beskattas för vinsten av detta. Om vinningen förverkas eller säljaren blir skadestånds- eller återbetalningsskyldig bör beskattningen emellertid justeras.

70 HFD 2011 ref. 80.

71 HFD 2014 ref. 63.

72 Jfr Blank Thörnroos, Pia och von Euler, Birgitta, A2 Inkomst av tjänst, SN 2012 s. 339.

73 Även 3 § är av intresse, vilken föreskriver att besittningsbrytande brott utgör hinder mot godtrosvärv om det subjekt som fränhänts egendom kräver tillbaka den inom sex månader från det att denne fick kännedom om förvärvet.

74 Melz SN 1988 s. 299 och Bergström, Sture, Skatter och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 196 ff. Från rättspraxis kan nämnas RÅ 1989 ref. 91, RÅ 1990, ref. 103 och RÅ 1992 ref. 41 som godtagit dold samäganderätt i skattehänseende, trots att denna rätt inte är sakrättsligt skyddad. I RÅ 1987 ref. 5 och RÅ 1987 ref. 66 då frågan bestod i vem som hade rätt till värdeminskingsavdrag när uthyrare av egendom förlorat sitt sakrättsliga skydd, har det tillika ansetts tillräckligt att denne kunnat rikta anspråk mot endast hyrestagaren.

4.2.2 AKTIELÅN FÖR BLANKNING M.M.

Vid aktielån för blankning har en person lånat aktier i syfte att för egen vinning sälja dem vidare, men med krav på sig att återställa aktier av samma art och mängd till långivaren. Vid låntagarens avyttring beskattas denne för eventuell kapitalvinst.⁷⁵ Så långt tycks hanteringen av aktielån för blankning därför bekräfta att subjektsanknytningen grundas på avyttringsmomentet. Låntagaren har ju genomfört avyttringen i eget intresse och inte för långgivarens räkning.

Svårigheten med blankning ligger istället i huruvida också lånet i sig anses utgöra en avyttring med tanke på att låntagaren medgetts fri förfoganderätt till aktierna. Detta är numera uttryckligen reglerat i 44:9 IL som anger att långgivarens utlåning inte ska anses utgöra en avyttring. Fråga uppkommer dock om hur andra försträckningar ska behandlas. Före tillkomsten av 44:9 IL följde av rättspraxis att aktielån skulle anses utgöra en avyttring (RÅ 1965 ref. 19). Tillika ansågs äganderätten ha övergått till låntagaren vid oljelån i RÅ 1987 ref. 119. Det tycks därför som om försträckningar i allmänhet anses utgöra avyttringar.⁷⁶

Man kan dock fråga sig vad som avses med att äganderätten har övergått. Ovan nämnda rättsfall verkar ta sikte på att långgivaren inte hade sakrättsligt skydd i förhållande till låntagarens borgenärer.⁷⁷ I det följande kommer emellertid ett efterföljande rättsfall från HD att behandlas, vilket kanske trots allt ändå tillerkänner långgivaren separationsrätt gentemot låntagarens fordringsägare. Dessutom kommer det att ifrågasättas vilken betydelse som egentligen borde tillmätas det sakrättsliga skyddet beträffande avyttringsbegreppet.

Såvitt avser långgivarens separationsrätt kan påpekas att det i doktrin angetts att en kreditgivare vid försträckning saknar separationsrätt i kredittagarens konkurs.⁷⁸ Utmärkande för dessa situationer är att en sak överlämnats till en kredittagare i dennes eget intresse och med fri förfoganderätt.⁷⁹ Det har emellertid också påpekats att när egendom överlämnats i kredittagarens eget intresse men med skyldighet för denne att återställa precis det mottagna så ska kreditgivaren tillerkännas separationsrätt.⁸⁰ Skillnaden mot den förra situationen

⁷⁵ Se om den närmare beräkningen av kapitalvinsten i SKV Dnr 131 6133-06/111 Kapitalbeskattning vid blankning.

⁷⁶ Jfr Kleist, David, Allokering av utdelningsinkomster i samband med aktielån och överlåtelse av rätt till framtida utdelning, SN 2015 (hädanefter Kleist SN 2015) s. 614 och Gunne, Cecilia, En uppdatering om värdepapperslån, SN 2013 (hädanefter Gunne SN 2013) s. 176.

⁷⁷ Jfr Kleists SN 2015 s. 612 f.

⁷⁸ Håstad 1996 s. 153.

⁷⁹ *Ibid* s. 153.

⁸⁰ *Ibid* s. 154.

består i kredittagarens fria förfoganderätt, varför det tycks vara denna aspekt som medför att kreditgivarens återkrav förlorar sin specialitet. Ett återkrav kan nämligen inte längre avse precis den mottagna saken utan endast egendom av samma mängd och art (d.v.s. ett generiskt anspråk).

Man kan fråga sig om separationsrätten påverkas av att låneobjektet överlämnas i kreditgivarens intresse. Istället för att en kredittagare t.ex. lånat en maskin för använda den i sin egen verksamhet är det alltså nu fråga om att en huvudman t.ex. deponerat en maskin hos en mottagare därför att huvudmannen saknade plats för den. Som följer av 23 § KommL har en kommittent separationsrätt till varor i kommissionärens konkurs trots att denne haft rätt att själv inträda som köpare. Om det dock rör sig om fungibel egendom, som t.ex. olja, saknas specialitet redan från början. Regeln får sålunda sin betydelse för egendom som i sig är individuellt bestämd. Dock spelar det ingen roll att *anspråket* på återkrav är generiskt, d.v.s. att anspråket endast tar sikte på egendom av samma art och mängd till följd av kommissionärens fria förfoganderätt.⁸¹ Av detta tycks alltså följa att kreditgivaren har separationsrätt oberoende av mottagarens fria förfoganderätt när låneobjektet överlämnats i kreditgivarens intresse. Som uttalats i civilrättslig doktrin har följaktligen också en aktieägare separationsrätt till aktier som finns kvar hos en fondförvaltare trots att förvaltaren haft rätt att förfoga över dem för egen räkning, men med krav på att återställa aktier av motsvarande art och mängd.⁸² Aktier torde i sig vara individuellt bestämd egendom.

Det ovan sagda har också bekräftats i NJA 2009 s. 79 där en uthyrare inte gått miste om sin separationsrätt trots att hyrestagaren fritt kunnat förfoga över egendomen för egen räkning. I domskälens anges dessutom explicit att avgörandet har betydelse för andra rättsfigurer såsom när en aktieägare gett sin fondförvaltare fri förfoganderätt. Det tycks därför inte spela någon roll att den som lånar ut sina aktier endast har anspråk på att återfå aktier av motsvarande art och mängd. Vad som bör uppmärksammas i detta sammanhang är dock att aktierna vid aktielån har överlämnats i mottagarens och inte aktieägarens (jfr huvudmannen vid kommission) intresse. Detta tycks vara en skillnad mellan försträckning och 23 § KommL. I NJA 2009 s. 79 rörde det sig dock som sagt om ett hyresförhållande och det tycks inte som om egendomen överlämnats i uthyrarens intresse på det sätt som KommL föreskriver. Vad som främst talar för detta är att uthyraren inte verkar ha haft någon vinstandel i hyrestagarens verksamhet. Att någon form av hyra utkrävts påverkar inte

81 Definitionen av generiskt bestämd egendom och fungibel egendom hämtas från Hästad 1996 s. 25.

82 Ibid s. 155.

heller i vems intresse saken överlämnats eftersom en kreditgivare kan betinga sig ränta utan att den underliggande försträckningen för den sakens skull anses överlämnad i dennes intresse.⁸³

Av annan uppfattning är Gunne som menar att långgivaren inte vid en viss tidpunkt kan vara ägare till en mängd aktier i ett bolag samtidigt som blankaren sålt dem vidare till en tredje man och som i så fall också skulle äga dem. Äganderätten måste alltså övergå på låntagaren för att tredje man ska kunna få oinskränkt äganderätt till aktierna.⁸⁴ Mot detta kan anföras att frågan om vem av två parter som har bäst rätt till en sak inte avgörs genom att bestämma vem av dem som har äganderätt till den. När det gäller aktielån har långgivaren gett låntagaren rätt att för egen räkning förfoga över aktierna, varför det aldrig kan bli någon konflikt mellan långgivaren och tredje man. Detta förhållande gör det inte heller alls konstigt att långgivaren kan ha separationsrätt till aktierna i låntagarens konkurs före det att aktierna vidaresåls. Om det däremot är så att den som innehar annans aktier säljer dessa obehörigen så skulle givetvis konflikt uppkomma mellan den tidigare innehavaren och förvärvaren. Denna konflikt löses dock genom bestämmelserna om godtrosförvärv och inte med äganderättsbegreppet. Äganderätt är endast en sammanfattande och förenklad beskrivning av rättsföljden bättre rätt, vars utfall avgörs med olika verktyg i olika situationer.

Enligt NJA 2009 s. 79 ger alltså 23 § KommL uttryck för en allmän princip om att separationsrätt föreligger till egendom som någon annan besitter med fri förfoganderätt, men utan att (ännu) ha laga fång till den.⁸⁵ Följaktligen bör alltså den som lånar ut aktier för blankning ha separationsrätt i låntagarens konkurs så länge låntagaren inte för egen räkning faktiskt förfogat över aktierna. Men innebär det då att långgivaren anses ha avyttrat aktierna i samband med att låntagaren förfogat över dem? I denna stund verkar ju långgivaren nämligen förlora sitt sakrättsliga skydd. För egen del anser jag att detta framstår som en främmande tanke då avyttringen de facto genomförs av låntagaren och inte långgivaren. Inte heller kan transaktionerna vara att uppfatta som ett byte då låntagarens skyldighet att återställa egendom inte avser egendom av annat slag än den som försträckts.⁸⁶

83 Ibid s. 153.

84 Gunne, Cecilia, Värdepapperslån – blankningsaffärer, SN 1992 s. 163, Gunne, Cecilia, Beskattning av aktielån, SvSkT 2006:5 s. 342 och Gunne SN 2013 s. 177.

85 Jfr Håstad s. 155 f.

86 Jfr Håstad 1996 s. 154.

Det ovan sagda föranleder också en angelägen fråga om varför sakrätten och inte obligationsrätten har använts för att avgöra huruvida avyttring kommit till stånd eller inte. Som tidigare påpekats torde utgångspunkten för skatterätten nämligen vara den obligationsrättsliga bundenheten. Såvitt gäller aktielån framgår i så fall att långivaren har bättre rätt till aktierna än låntagaren, varför någon avyttring då inte har genomförts. Ur förutsebarhetssynpunkt bör nog dessa åtskillnader i hur civilrätten används motiveras med en väldefinierad skatterättslig princip eller tolkningsmetod.

Trots det ovan sagda är det fullt tänkbart att skatterättsligt betrakta försträckningen som ett med köp eller byte jämförligt fång. Ur förutsebarhetssynpunkt kan en sådan tillämpning dock inte försvaras med civilrätten i sig. Innan en sådan tolkning företas är det dessutom värt att fundera på vad alternativet skulle innebära, d.v.s. vilka konsekvenser som skulle uppstå av att faktiskt inte behandla försträckningen som en avyttring. Det kan i så fall tänkas att möjligheter uppstår för närstående att styra beskattningen till det subjekt som är fördelaktigast. Ett visst subjekt kan ju då bara låna ut sin tillgång till ett annat subjekt, som kanske har en förlust att kvitta mot den eventuella framtida kapitalvinsten. För att detta ska vara lönsamt krävs dock förmodligen att saken aldrig återlämnas, eller att ersättning för sakens värde inte lämnas med ett belopp som motsvarar vad som hade lämnats mellan två oberoende parter. Om så är fallet utgör lånet förmodligen en gåva, med uttagsbeskattning som följd i inkomstslaget näringsverksamhet och kan sannolikt angripas med principen om rättshandlingars verkliga innebörd. Att komma tillrätta med detta genom att istället behandla försträckningar som avyttringar framstår som mindre lämpligt eftersom det också drabbar försträckningar som inte görs i skatteplaneringssyfte.

Sammanfattningsvis tyder senare rättspraxis från HD på att kreditgivaren vid försträckning faktiskt kan vara sakrättsligt skyddad i kredittagarens konkurs, inte minst vid aktielån. Med anledning av detta är det svårt att betrakta försträckningen som en avyttring ur civilrättsligt hänseende. Dessutom är det inte givet varför skatterätten i detta fall tycks knyta an till det sakrättsliga skyddet och inte den obligationsrättsliga bundenheten innan ens någon sakrättslig konflikt aktualiserats. I allmänhet tycks utgångspunkten nämligen vara den motsatta när det gäller avyttringsbegreppet. Att skatterättsligt jämställa försträckningen med en avyttring tycks inte heller vara påkallat ur skatteplaneringshänseende eftersom det i så fall finns andra sätt att angripa transaktionerna.

4.3 BETALNING TILL ANNAN ÄN SÄLJAREN

4.3.1 BESKATTNING AV SÄLJAREN ELLER BETALNINGSMOTTAGAREN?

Problematik beträffande subjektsanknytningen uppstår när säljaren av en tillgång sålt eller gett bort fordringen på köpeskilling. Eftersom två närstående subjekt inte ska kunna uppnå skatteförmåner genom att välja vem som erhåller betalningen är det rimligt att rätt skattesubjekt som utgångspunkt är den som har avyttrat tillgången. Förvisso är skattesatsen i inkomstslaget kapital numera proportionell, men det skulle kunna tänkas att säljaren är ett aktiebolag och betalningsmottagaren en fysisk person som har ett underskott att kvitta mot vinsten. Som framgått ovan tyder också flertalet äldre rättsfall på att säljaren, snarare än betalningsmottagaren, är den som ska beskattas i dessa fall.⁸⁷

Det ovan sagda kan problematiseras i två avseenden. En marknadsmässig försäljning av fordringen på köpeskilling sker antagligen till ett pris som understiger fordringens nominella värde. För det första kan därför ifrågasättas om säljaren verkligen ska beskattas för köpeskillingens fulla belopp i dessa fall. För det andra kan ifrågasättas om säljaren ska beskattas när denne är en fysisk person. En fysisk person hade nämligen utan beskattningsekvenser⁸⁸ kunnat lämna hela tillgången i gåva till den som annars bara tar emot betalningen. Dessa frågor ska nu behandlas i denna ordning.

4.3.2 BESKATTNING VID MARKNADSMÄSSIG ÖVERLÅTELSE AV FORDRAN PÅ KÖPESKILLING

En marknadsmässig överlåtelse av fordringen på köpeskilling genomförs i normalfall till belopp under köpeskillingens nominella värde. Varför någon skulle ha intresse av att överlåta sin fordran på detta sätt kan förklaras med att denne fått anledning att tvivla på gäldenärens betalningsförmåga. Alternativt har det föranletts av överlåtarens önskemål om att förbättra likviditeten i sin rörelse. Frågan är inte endast av teoretiskt intresse, utan har stor praktisk betydelse för de företag som använder sig av finansieringsformen factoring.

Factoring har tilldragit sig intresse i mervärdesskatterättsliga sammanhang,⁸⁹ men förefaller vara utforskat såvitt avser inkomstbeskattningen. Möjligen kan det tänkas att såväl Skatteverket som enskilda ansett det vara uppenbart att den som överlåter sin fordran på köpeskilling inte ska beskattas för mer än vad som erhålls vid denna överlåtelse. I så fall tycks det dock vara betalningsmottagaren som ska beskattas. Frågan som ska utredas är därför hur den rättsliga grunden för subjektsanknytningen ser ut när någon först sålt sin tillgång och därefter

87 RÅ 1955 Fi 373 och RÅ 1959 ref. I.

88 Detta följer av den s.k. kontinuitetsprincipen i 44:21 IL och att uttagsbeskattning i stort sett är uteslutet i inkomstslaget kapital, se 53 kap IL.

89 Se t.ex. HFD 2012 ref. 56 och HFD 753-757-11.

marknadsmässigt överlåtit sin fordran på köpeskilling till ett pris som understiger dess nominella belopp. Den fortsatta framställningen tar sin utgångspunkt i följande exempel.

Anta att A säljer sin bil på kredit för 200 000 kr till B. För enkelhets skull är anskaffningsvärdet för bilen 0 kr. Därefter överlåter A sin fordran på B till C för 150 000 kr. Med utgångspunkt i att subjektsanknytningen grundas på avyttringsmomentet borde A därför beskattas för 200 000 kr. Denna ordning är inte helt tillfredsställande såvida man inte också beaktar att fordringen på köpeskilling i sig har utgjort en tillgång hos A innan den såldes vidare till C. I den mån fordringen avyttras med förlust har det därför uppstått en avdragsgill kapitalförlust för A (25:3 och 42:1 IL).⁹⁰ Om A inte har ytterligare fordringar av samma slag⁹¹ kommer kapitalförlusten att beräknas till skillnaden mellan anskaffningsutgiften för fordringen och den lämnade ersättningen från C (25:2, 44:2 och 44:13–14 IL). Frågan är därför till vilket belopp fordringen ska anses ha varit anskaffad.

Den omständigheten att A beskattas för köpeskillingens fulla belopp torde medföra att fordringen anses förvärvad för ett värde som motsvarar just köpeskillingsbeloppet. I rättspraxis har nämligen det värde som en anställd förmånsbeskattats för, vid förvärv till underpris av fastighet från sin arbetsgivare, ansetts ingå i omkostnadsbeloppet för fastigheten.⁹²

Att fordringen ska anses anskaffad till köpeskillingens belopp kan också motiveras med att detta belopp är det vederlag som har lämnats för erhållandet av fordringen.⁹³ Detta borde inte påverkas av att överlåtelsen av tillgången kan ha varit delvis benefik. Det benefika momentet innebär nämligen per definition att någon motprestation inte har utgått, varför det benefika momentet inte kan utgöra en del i det vederlag som har lämnats för fordringen.

För att återgå till exemplet om bilen ovan uppgår sålunda A:s anskaffningsvärde för fordringen på B till 200 000 kr, eftersom det motsvarar köpeskillingen. När A på marknadsmässiga villkor säljer denna fordran till C uppstår en kapitalförlust för A på 50 000 kr. Om beskattningen av A sker i inkomstslaget näringsverksamhet kommer denne allt som allt därför inte att beskattas för

90 Jag förutsätter sålunda att säljaren inte haft för avsikt att öka fordringsköparens förmögenhet enligt 44:24 IL.

91 I så fall blir genomsnittsmetoden enligt 25:2 och 48:7 IL tillämplig.

92 RÅ 1980 I:28.

93 Jfr Alhager, Magnus, Anskaffningsvärde i samband med beskattning av indirekt förmån, SN 1999 s. 223 ff.

mer än vad som influtit från C. Istället är det C som beskattas för det överskjutande beloppet eftersom dennes anskaffningsvärde för fordringen uppgår till 150 000 kr (25:2 och 44:13–14 IL). Vidare anses fordringen avyttrad hos C när betalning senare inflyter från B (44:4 IL). Det ska dock noteras att om A istället beskattas i inkomstslaget kapital endast 70 % får dras av (48:24 IL). För privatpersoners del framstår just detta fall som en lapsus, men förhoppningsvis uppstår sällan detta scenario i praktiken.

Om A innehar flera fordringar av samma slag baseras emellertid A:s anskaffningsvärde för fordringen mot B på det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga fordringar (25:2 och 48:7 IL). Det är därför inte säkert att A i det enskilda fallet beskattas för samma belopp som erhålls från C.

Genomsnittsmetoden tillämpas inte för lagervaror (25:2 och 25:3 2 st. IL e contrario), vilket A:s fordran hade varit vid ett factoring-upplägg (17:3 IL). Förlusterna som uppstår vid försäljning av fordringarna till factoringbolaget borde i så fall snarare vara att uppfatta som kostnader för intäkternas förvärvande enligt 16:1 IL. Möjligen skulle det kunna hävdas att intäkterna redan har förvärvats genom varuförsäljningen och att factoringupplägget endast tidigarelägger intäkternas erhållande. Enligt min mening väger det emellertid tyngre att fakturaöverlåtelsegaranterar betalning (det är ju inte säkert att kunderna betalar), samt att upplägget förser rörelsen med likviditet så att nya intäkter kan genereras.

Det kan påpekas att frågan inte får någon enklare lösning om subjektanknytningen istället grundas på betalningsmottagandet. I så fall skulle A inte beskattas över huvud taget och C beskattas för allt, d.v.s. även för belopp som motsvarar vad denne betalat till A för att förvärva fordringen. Endast om A:s anskaffningsvärde för fordringen på B uppgått till 0 kr skulle möjligen en tilltalande lösning kunna konstrueras. Ett sådant anskaffningsvärde skulle emellertid vara svårt att förena med den omständigheten att A erhållit fordringen i en onerös transaktion.

Sammanfattningsvis beskattas den som avyttrar en kapitaltillgång för hela köpeskillingsbeloppet, även om denne låtit någon annan uppbära betalningen. Har säljaren emellertid på marknadsmässiga villkor, överlåtit fordringen till ett pris som understiger köpeskillingsbeloppet, kan denne dra av för sin förlust på fordringen.

4.3.3 BESKATTNING VID FYSISK PERSONS BENEFIKA ÖVERLÅTELSE AV FORDRAN PÅ KÖPEKILLING

Eftersom det i princip saknas uttagsbeskattningsregler i inkomstslaget kapital (53 kap IL) kan fysiska personer utan beskattningseksekvenser överlåta sina tillgångar genom gåva. Enligt kontinuitetsprincipen inträder i dessa fall förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation (44:21 IL). Med hänsyn till skatterättslig systematik kan det därför tyckas att subjektsanknytningen bör grundas på betalningsmottagande snarare än avyttring när en fysisk person avyttrat sin tillgång men låtit annan uppbära betalningen.

Kontinuitetsprincipen har främst motiverats med svårigheterna kring objektiv värdering av den tillgång som överläts och att enskilda ska ha viss förmåga att faktiskt kunna betala sin skatt.⁹⁴ Det är tveksamt om dessa skäl motiverar att betalningsmottagaren ska beskattas när en fysisk person redan har avyttrat sin tillgång, men gett bort fordringen på köpeskilling. Enligt min mening föranleder dock det faktum att en fysisk person faktiskt kan överlåta sina tillgångar i gåva utan beskattningseksekvenser att betalningsmottagaren ska vara rätt skattesubjekt när denne endast erhållit fordringen på köpeskilling i gåva.

Sammanfattningsvis motiverar sålunda skatterättslig systematik att subjektsanknytningen grundas på betalningsmottagande istället för avyttring när en fysisk person har avyttrat sin tillgång, men i gåva överlåtit fordringen på köpeskilling till någon annan.

5. AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Subjektsanknytningen för kapitalvinster har inte tidigare utforskats i någon större utsträckning inom svensk rätt. Möjligen kan detta förklaras med att området ännu inte verkar ha orsakat några större svårigheter i praktiken. Att så varit fallet är emellertid ganska förvånande med tanke på de diversifierande lösningar som förekommer i rättskällorna.

Denna artikel har visat att fiskala intressen talar för att subjektsanknytningen som utgångspunkt bör grundas på avyttringsmomentet. Då kan nämligen inte personer som är närstående styra beskattningen mellan sig så att oavsedda skatteförmåner uppnås. Genom studien av subjektsanknytningen för förvärvsinkomster har vidare framkommit att legalitetsprincipen medger att de rekvisit som reglerar skatteplikten för en inkomst kan tolkas så att de indirekt reglerar subjektsanknytningen. För kapitalvinsternas del innebär det att legalitetsprincipen alltså medger att subjektsanknytningen kan grundas på

94 Melz 1986 s. 330 ff., se särskilt s. 333 f. och 336.

avyttringsmomentet. Härmed dock inte sagt att subjektsanknytningen alltid måste grundas på detta moment, utan kan i vissa fall t.ex. istället styras av betalningsmottagandet.

Den kritik som kan framföras mot min metod att låta kriterierna för subjektsanknytningen variera för olika problemställningar kan tänkas bestå i bristande förutsebarhet. Jag instämmer också för egen del i att det vore enklare att bara bestämma att subjektsanknytningen alltid ska grundas på samma moment, exempelvis avyttringen. Emellertid riskerar en sådan ordning att generera olämpliga resultat i det enskilda fallet. Med hänsyn till förutsebarhetskravet har det emellertid varit min avsikt att grunda subjektsanknytningen på avyttringsmomentet för så många lösningar som möjligt på de olika typfallen. Metoden att allokera förvärvsinkomster och kapitalvinster har på detta sätt nämligen kommit att överensstämma i möjligaste mån. Förutsebarheten tillgodoses också genom att metoden i sig för att lösa varje problemställning är generell och enkel att tillämpa. Att en labyrint har olika utgångar som ska användas vid olika tillfällen saknar betydelse för den med karta och kompass. 