SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 5/1959 **Årg. 9**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Realisationsvinstbeskattning i Regeringsrättens praxis åren 1955–1958

En prejudikat-sammanställning av kammarrättsrådet Bo Lagergren

1. **Realisationsvinstgrundande fång.**

För realisationsvinstbeskattning erfordras, att förvärvet skett genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, d. v. s. genom ett s. k. oneröst förvärv. Benefika fång, såsom arv och testamente ävensom gåva utesluta skattepliktig realisationsvinst. Beträffande gåva bör emellertid bemärkas följande: Om egendom, som skattskyldig erhållit i gåva av make eller skyldeman, av givaren förvärvats genom oneröst förvärv, skall frågan om och i vad mån skattepliktig realisationsvinst förelegat, bedömas med hänsyn till givarens förvärv av egendom. Bestämmelsen, som genomfördes år 1951 med verkan fr. o. m. 1953 års taxering, har tillkommit i följd av att realisationsvinstbestämmelserna tidigare kunde kringgås, t. ex. på så sätt, att make genom äktenskapsförord gav bort egendom till andra maken, som därefter sålde egendomen skattefritt. I Skattenytt refereras (1958 s. 131) följande fall (RÅ 1957 not. 2374) som avsåg 1950 års inkomsttaxering. Under år 1947 erhöll fru Å. av sin man en tomträtt i gåva genom äktenskapsförord. Tomträtten var då intecknad för 90.000 kr. Det taxerade byggnadsvärdet uppgick till 55.000 kr. Under 1949 sålde fru Å. tomträtten för 115.000 kr. PN beskattade henne för realisationsvinst genom försäljningen, därvid inköpspriset beräknades till 90.000 kr. (= intecknade beloppet). RR ansåg emellertid någon för fru Å. skattepliktig realisationsvinst icke ha uppkommit, enär fru Å. icke övertagit betalningsansvaret för de i tomträtten intecknade skulderna samt vid sådant förhållande fru Å:s förvärv av tomträtten icke kunde anses såsom ett med köp och byte jämförligt fång.

Detta rättsfall från år 1957 åberopas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:53:26

ofta av mindre upplyst "skatteexpertis" som bevis för hur realisationsvinstbeskattning på ett "smidigt sätt" skall kunna undgås. Det inledningsvis anförda visar emellertid att fr. o. m. 1953 års taxering helt andra regler gäller: Man skulle nu ha sett till när och genom vilket fång mannen förvärvat egendomen och den av *honom* erlagda köpeskillingen.

Frågan huruvida övertagande av inteckningsansvar vid gåva av fast egendom skall medföra att fastigheten till viss del skall anses förvärvad genom köp var uppe i *RÅ 1957 not. 324:* En moder hade under år 1950 till sina två barn bortskänkt fastigheter taxerade för 67.400 kr. Barnen skulle övertaga betalningsansvaret för i fastigheten intecknad gäld å 30.000 kr. Fastigheterna såldes av barnen samma år och inbringade 260.000 kr. PN ansåg, att $\frac{30.000}{67.400}$ av fastigheterna förvärvats genom köp och beräknade realisationsvinsten enligt följande:

Försäljningspris:

$$\frac{300}{674} \times 260.000 = 115.727 \text{ kr.}$$

"Inköpspris"	30.000 kr.
Realisationsvinst	85.727 kr.

RR ansåg, att icke någon realisationsvinst uppkommit, enär fastigheterna förvärvats genom gåva.

Rättsfallet är i så måtto intressant som RR icke tagit någon hänsyn till övertagandet av gäldsansvaret utan betraktat fastighetens överförande å barnen som ett i sin helhet benefikt fång. Eftersom det här gällde transaktioner mellan mor och barn skulle, om nu gällande lagstiftning varit tillämplig, frågan om skattskyldighet för realisationsvinst förelegat hava bedömts med utgångspunkt från moderns förvärv (se ovan inledningen till detta avsnitt).

2. **Beräkning av realisationsvinst.**

Vi ha här först att erinra om det intressanta rättsfallet *RÅ 1956 not. 1677,* avseende realisationsvinstens beräkning, då en anställd — således förvärvskällan tjänst — säljer ett inventarium, t. ex. en i arbetet använd bil, för vilken värdeminskningsavdrag åtnjutits. I motsats till inkomstslaget rörelse omfattar inkomstslaget tjänst icke återvunna värdeminskningsavdrag. Detta innebär att om bilen försäljes, sedan 5 år förflutit från den tidpunkt, då den inköptes, och vid försäljningen erhålles ett pris, överstigande det taxeringsmässiga restvärdet, skillnaden icke utgör skattepliktig intäkt (RÅ 1953 ref. 1). Av RÅ 1956 not. 1677 framgår däremot otvetydigt, att om bilen försäljes *inom* fem-årsperioden hänsyn skall tagas till åtnjutna värdeminskningsavdrag. I sistnämnda rättsfall beräknades nämligen realisationsvinsten sålunda:

Försäljningspris	4.200 kr.
Åtnjutna värdeminskningsavdrag	2.900 „
	7.100 kr.
Inköpspris	6.300 „
Realisationsvinst	800 kr.

Om bilen i fråga försålts efter 5-årsperiodens utgång hade ägaren sluppit att skatta.

I *RÅ 1957 not. 901* hade RR att taga ställning till hur vinstberäkningen skall ske då egendomen i fråga inköpts å exekutiv auktion:

N. hade till B. utlånat 55.000 kr. mot säkerhet av inteckningar i dels en tomträtt dels fastigheter. N. påkallade exekutiv auktion, varvid han inropade tomträt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:53:26

ten för 52.000 och kort därefter sålde densamma för 74.105 kr. PN och KR beräknade N:s anskaffningsvärde till 69.327, motsvarande värdet av dels i tomträtten intecknade fordringar med bättre förmånsrätt än N:s, dels N:s egna fordringar (31.000 kr.) samt upptog — efter tillägg av återvunna värdeminskningsavdrag med 276 kr. — realisationsvinsten till (74.105 — 69.327 + 276 =) 5.054 kr. N. gjorde gällande att vad tomträttens försäljning inbringat icke på långt när täckt den fordran för vilken inteckningen utgjort säkerhet, och därför icke borde anses som realisationsvinst. — Taxeringsintendenten intog följande ståndpunkt: N. vore berättigad att upptaga dels andra långivares fordringar med bättre förmånsrätt, dels ock den av honom själv utgivna köpeskillingen för den egna inteckningen. Denna köpeskilling ansåg taxeringsintendenten böra beräknas uppgå till lika stor del av N:s fordran som inteckningen i tomträtten utgjorde av totalbeloppet av erhållna inteckningar. Taxeringsintendenten ansåg att N. icke utrett storleken av de mottagna inteckningarna eller gjort sannolikt ,att förlust komme att uppstå sedan samtliga ifrågavarande fastigheter realiserats.

RR nedsatte realisationsvinsten till 2.200 kr., därvid N:s anskaffningskostnad för tomträtten ökades med 2.854 kr. motsvarande i borgenärsförteckningen upptagen ränta å N:s i tomträtten intecknade fordran.

Utgången kan jämföras med RÅ 1930 ref. 51, av vilket framgår, att, då fastighet inköpts å exekutiv auktion, vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst vid senare avyttring av fastigheten bland omkostnaderna för fastighetsförvärvet inräknats även intecknad fordran, som köparen vid den exekutiva auktionen bevakat men som legat utanför den vid auktionen bjudna och antagna köpeskillingen för fastigheten.

Under detta avsnitt hör vidare *RÅ 1955 not. 2118,* där fråga var uppe om vid realisationsberäkning *kostnader för planerad men ej utförd nybyggnad* äro avdragsgilla: Ö, som var tandläkare, hade köpt fyra tomter, vilka samma år återigen försåldes med vinst. Han erlade arkitektsarvode för uppförande av ett kombinerat praktik- och bostadshus som dock aldrig kom att uppföras bl. a. på grund av uteblivet byggnadstillstånd (det var år 1948). Vederbörande taxeringsintendent ansåg — så även underinstanserna — att Ö:s arkitektutgifter vore en privat utgift som icke fick beaktas vid realisationsvinstberäkningen, men RR ansåg däremot att den uppkomna vinsten fick reduceras med arkitektarvodet. (Detta utslag bör jämföras med det samma år avgjorda målet RÅ 1955 not. 1253, som gäller inkomstslaget *rörelse:* Ett industribolag vägrades av samtliga instanser avdrag med 7.345 kr. för kostnader för en planerad fabriksbyggnad för den egna rörelsen; efter upprepade avslag å ansökningar om arbets- och byggnadstillstånd hade byggnadsplanerna förfallit. Hade målet gällt realisationsvinstberäkning hade avdraget sannolikt medgivits).

3. **Tiden för innehavet.**

När övergår äganderätten till fast och lös egendom eller enklare uttryckt: Hur beräknas 10- resp. 5-årsperioden för att skattepliktig realisationsvinst skall föreligga? Två intressanta mål avdömdes under år 1955.

RÅ 1955 ref. 16 avser fastigheter. En person K. hade den 1 augusti 1938 av ett

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:53:26

pastorat inköpt en fastighet. Köpet hade gjorts beroende av att detsamma godkändes av Kungl. Maj:t, vilket skedde den 25 augusti 1939. Köpebrev utfärdades den 23 maj 1940. — K. sålde fastigheten enligt köpekontrakt den 1 december 1948 till ett aktiebolag. Försäljningen skedde under förbehåll av att bolaget fick förvärvstillstånd, vilket lämnades den 13 januari 1949. Tiden för K:s innehav har enligt RR ansetts skola räknas *fr. o. m. den 1 augusti 1938* (trots förbehållet om Kungl. Maj:ts godkännande) och till *den 1 december 1948* (likaledes oberoende av stadgat förbehåll). Då således mer än 10 år förflutit slapp K. att skatta för uppkommen vinst. Facit blir alltså, att vid beräkning av tidslängden för innehav av realiserad egendom ingen hänsyn tages till klausuler om äganderättens övergång m. m. Avyttring, vare sig det gäller inköp eller försäljning, anses alltså ske den dag, då en köpehandling överhuvudtaget uppgöres. För undvikande av misstag måste här framhållas, att klausuler om äganderättens övergång däremot har betydelse i förmögenhetsskattehänseende.

RÅ 1955 not 839 avser lös egendom. Att äganderätten till lös egendom, då det gäller s. k. fungibla ting, t. ex. ett parti kaffe, en skeppslast järnmalm eller dyl. icke övergår förrän vid leveransen är ett allmänt erkänt faktum. För första gången i skattepraxis hade RR att under våren 1955 taga ställning till frågan, när äganderätten övergår till ett individuellt angivet beställningsföremål, t. ex. ett fartyg som på beställares uppdrag skall tillverkas vid ett varv. Omständigheterna voro i korthet följande: Enligt ett i *februari 1941 ingånget kontrakt* åtog sig ett varv att för 27.000 kr. leverera en fiskebåt under juli 1941. Betalningen skulle erläggas successivt, bl. a. vid kontraktets tecknande, då båten däckats samt vid leveransen. Fartyget *levererades under oktober 1941. I maj 1946 försåldes fartyget* med god vinst. Problemet var nu följande: Hade beställaren då (maj 1946) innehaft fartyget 5 år? Svaret borde bli ja, om man räknade från beställningsdagen (febr. 1941), men nej, om man räknade från leveransdagen (okt. 1941). — RR:s utslag innebar i viss mån en tredje lösning med för den skattskyldige gynnsamt slutresultat: RR fann nämligen, att redan mera än fem år innan beställarna avyttrat ifrågavarande fiskebåt (således våren 1946) beställningen av båten lett till framställande av en produkt, vilken varit att betrakta som ett påbörjat fartyg och vilken under föreliggande förhållanden leverantören ej utan beställarens medgivande ägt använda för annat ändamål än fullgörande av beställningen. Kort sagt: Varken beställningsdagen eller leveransdagen, utan den dag (eller tid), då fartyget tagit "fastare form" har ansetts bilda utgångspunkt för tiden för innehavet.

I *RÅ 1957 not. 1084* har den frågan varit uppe, hur tiden för innehavet skall beräknas, när en skattskyldig "försäljer" en fastighet per viss dag i framtiden (i syfte att undvika realisationsvinst). Data i målet framgår av nedanstående uppställning.

Sept. 1949 = Köpte S. en fastighet för 90.000 kr.
„ 1952 = Ingick S. avtal om försäljning den 1/1 1960 för 165.000 kr.
„ 1952 = S. uppbar handpenning med 10.000 kr. PN ogillade TI:s yrkande om beskattning av realisationsvinst (165.000 — 90.000 =) 75.000 kr., enär S. endast förbundit sig att vid framtida tidpunkt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:53:26

sälja fastigheten och löfte därom icke kunde grunda beskattning. KR ansåg däremot att S. åtnjutit realisationsvinst år 1952, enär S. i sept. 1952 måste anses hava ingått avtal om avyttring av den ifrågavarande fastigheten, oaktat avtalet innefattat att köpebrev skulle utfärdas och äganderätten i formellt hänseende skulle övergå till köparen först den 1 januari 1960. RR undanröjde eftertaxeringen på det skäl som PN anfört. (Det bör här erinras om att S. — om "köparen" den 1 januari 1960 vägrat att fullfölja avtalet — icke skulle kunnat civilrättsligt kräva köpets genomförande och ej heller varit berättigad att utfå skadestånd av "köparen").

Samma princip — denna gång med otrevligt resultat för den skattskyldige — möter vi i ett av RR den 16 mars 1956 prövat förhandsbesked: En kassör i en idrottsförening förvärvade år 1948 för föreningens räkning men — tyvärr — i eget namn en fastighet avsedd till idrottsplats. Den 15 april 1953 överfördes fastigheten formellt å föreningen. RR har fastställt ett av riksskattenämnden meddelat förhandsbesked, enligt vilket föreningen icke kunde anses som ägare förrän den 15 april 1953, enär köp av fastighet jämlikt 1 kap. 2 § jordabalken skall ske skriftligen.

Frågan om tidsberäkning av *handelsbolags och delägares* innehav har behandlats i ett RR underställt förhandsbesked. Omständigheterna i detta ärende *(RÅ 1957 not. 887)* voro följande enligt Sv. SkT:s redogörelse (1957 års rättsfall s. 41): X hade jämte annan person drivit rörelse i handelsbolag, vilket ägde en fastighet. År 1931 förvärvade X av kompanjonens dödsbodelägare dessas andelar i bolaget och var därefter ensam innehavare av firman. År 1945 ombildades rörelsen till aktiebolag, därvid X bl. a. tillsköt fastigheten. Enär aktiebolaget icke kunde få lagfart å fastigheten beslöts att fastigheten skulle återgå i X:s ägo. Sedermera utfärdade X å handelsbolagets vägnar ett den 27 sept. 1950 dagtecknat köpebrev, enligt vilket handelsbolaget till X överlät fastigheten. På grund av köpebrevet erhöll X lagfart å fastigheten den 4 okt. 1950. Riksskattenämnden ansåg, att en försäljning — handelsbolaget till X — skett genom avtalet den 27 sept. 1950 (vilket skulle medfört realisationsvinstbeskattning för X om denne sålde fastigheten före den 27 sept. 1960), men RR ansåg att fastigheten redan varit i X:s ägo mer än 10 år. Skälen voro: X hade den 1 juli 1931 förvärvat övriga delägares andelar i handelsbolaget och den 9 okt. 1945 hade i handelsregistret intagits anmälan, *att den av handelsbolaget drivna rörelsen upphört.* (Den här gjorda kursiveringen har väl stor betydelse, ty hade handelsbolaget bedrivit rörelse fortsättningsvis, hade väl ett verkligt köp [handelsbolaget —delägaren] kommit till stånd och föranlett ny "10-årsberäkning").

4. **Avyttring under tvång.**

Vinst, som uppkommit genom att egendom tages i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning måste anses vara förhanden, är icke att anse som skattepliktig realisationsvinst; dock föreligger skatteplikt enligt eljest gällande regler *därest det skäligen kan antagas, att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat.* I *RÅ 1957 not 1861* ansågs i enlighet härmed tvångshot icke kunna medföra att vinsten skulle undantagas från beskatt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:53:26

ning: L. hade år 1947 inköpt en fastighet i Skellefteå för att på den uppföra bostadsbyggnader. Sedan L. följande år ingivit ritningar för erhållande av byggnadslov, framlades någon tid därefter förslag till en ny generalplan för staden, enligt vilken fastigheten upptagits som parkområde, varför byggnadsförbud utfärdades för området. År 1951 sålde L. fastigheten till staden med 15.000 i vinst. RR ansåg tydligen, att L. skulle sålt även om tvång icke förelegat, varför vinsten togs till beskattning.

Tvångsavyttring ledande till skattefrihet förelåg i *RÅ 1955 not 226:* Enligt 174 § 2 mom. aktiebolagslagen gäller att om moderbolag äger mer än 9/10 av aktierna i dotterbolaget moderbolaget är berättigat att av övriga aktieägare i dotterbolaget inlösa återstående aktier. Värdet bestämmes, om frivillig överenskommelse ej kan träffas, genom skiljedom. F. inköpte under 1945—1947 1.131 aktier i AB Rörstrands porslinsfabriker för en sammanlagd köpeskilling av 93.484 kr. Aktierna inlöstes år 1950 av AB Iförverken jämlikt nyssberörda lagrum och 223 § 2 mom. samma lag för 152.685 kr. Vinsten 59.201 kr. ansågs icke skattepliktig "enär tvång förelegat för F. att avyttra sina ifrågavarande aktier och det icke gjorts sannolikt, att avyttring skulle hava ägt rum även om tvång icke förelegat."

5. **Förverkad handpenning vid fastighetsförsäljning, som gått åter.**

Frågan om skatteplikten har alltid betraktats som tveksam. Geijer-Rosenqvist-Sterner uttala sig med stor försiktighet och man förstår dem mer än väl, när man tar del av ett rättsfall från våren 1958, som är klargörande men som avdömdes med tre röster mot två i RR. Omständigheterna i detta mål, som ansetts så viktigt att det refererats i årsboken *(1958 ref. 33),* voro följande.

En jordbrukare hade ägt sin gård mer än 10 år. Gården såldes genom ett i laga form upprättat kontrakt och handpenning erlades av köparen med 47.000 kr. Denne ångrade sig emellertid och säljaren gick med på att köpet gick åter om han fick behålla redan uppburna 47.000 kr. Det var klart i målet att om köpet genomförts, skulle säljaren aldrig kunnat beskattas för realisationsvinst. Det var vidare upplyst, att försäljningssumman vid en andra avyttring jämte den förverkade handpenningen väsentligt understeg den avtalade försäljningssumman enligt det återgångna försäljningsavtalet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:53:26