

# Några anteckningar om ogiltighetspåföljden enligt jordförvärvslagen och påföljdens verkan i beskattningshänseende

Av länsassessorn W. Hermanson

Med gällande jordförvärvslag och dess föregångare har lagstiftaren avsett att tillgodose tvenne syften. Det ena är att bevara odlad jord och skog såsom försörjningsunderlag i den jordbrukande befolkningens ägo. Den andra målsättningen, som ligger till grund för lagen, är att i det allmännas hand sätta medel att kontrollera och befrämja den sk yttre rationaliseringen.<sup>1</sup> Jordförvärvslagens syften realiseras genom föreskrift om tillståndstvång beträffande vissa förvärv av jordbruksfastighet. Påföljden vid underlåtenhet att söka förvärvstillstånd inom viss tid eller vid avslag å gjord ansökan är fångets ogiltighet. Med hänsyn till lagstiftningens allmänpolitiska betydelse och räckvidd hade man kunnat vänta en närmare precisering av ogiltighetens innebörd åtminstone i förarbeten, men någon dylik har näppeligen skett.<sup>2</sup> Grönfors<sup>3</sup> framhåller, att okunnighet råder i väsentliga avseenden om den egentliga innebörden av ogiltighetssanktionen och att begreppet ogiltighet blivit en etikett för rättsverkningar, som i stor utsträckning icke kunna med tillräcklig säkerhet bestämmas. Man nödgas konstatera: "det viktigaste är inte vad som *står* i lagen utan vad som *inte* står där".<sup>4</sup>

Även Malmström<sup>5</sup> har riktat kritik mot lagstiftarens underlåtenhet att närmare bestämma ogiltighetspåföljdens innebörd.

Det har sålunda överlämnats åt doktrin och rättspraxis att genom analogislut från samt tillämpning av regler och bestämmelser angående ogiltighet och återgång inom andra delar av rättssystemet söka konkretisera ogiltighetspåföljden. Mot bakgrunden av det anförda kan det synas överraskande att 1958 års jordlagsutredning — efter att ha redogjort för Grönfors' och Malmströms kritik<sup>6</sup> — ej finner "skäl att ingå i något försök att lagstiftningsmässigt på detta begränsade område söka lösa de problem, som sammanhänger med att köp blir ogiltigt eller eljest återgår".<sup>7</sup> Utredningen vänder f. ö. upp och ned på problemställningen genom att hänvisa till rättspraxis, som dessvärre knappast giver full och entydig vägledning just till följd av lagens ofullständighet i förevarande hänseende. Då lagstiftaren även framdeles kan väntas nöja sig med att formulera ett till innehållet icke bestämt "generaldirektiv"<sup>8</sup> om ogiltighet av fastighetsförvärv, för vilka stadgat tillstånd icke erhålles, gives anledning att i den följande framställningen undersöka doktrinen och rättspraxis' ståndpunkt beträffande dels tiden för ogiltighets inträde och påföljdens allmänna innebörd dels verkan av avtals återgång.

## Ogiltighetens inträde

Kännetecknande för ogiltighetspåfölj-

den vid sk legala förvärvsförbud är att ogiltighet inträder omedelbart vid avslag å ansökan eller då ansökningsfristen föruttits. Särskild klandertalan erfordras sålunda icke, och domstol skall ex officio ogilla yrkande om avtalets efterföljd.<sup>9</sup> Innan något av nämnda ogiltighetsgrundande rättsfakta inträffat äro köpare och säljare av jordbruksfastighet bundna av det ingångna avtalet, och detsamma kan icke ensidigt frånträdas av någondera parten.

I fall då ansökan om förvärvstillstånd avslagits, är tempus a quo därmed given. Svårare ställer det sig däremot att applicera ogiltighetspåföljden vid underlåten ansökan om förvärvstillstånd. Till en början kan konstateras, att utgångspunkten för tremånadersfristen — ”från det fång- et skedde” — i praxis anses utgöra tidpunkten för äganderättens övergång. Detta innebär enligt härskande uppfattning att fristen även vid villkorliga köp räknas från köpekontraktets datum. Om köpebrev utfärdas trots inträdd ogiltighet på grund av försutten ansökningsfrist, börjar emellertid ny frist löpa från köpebrevets dag.<sup>10</sup> Det skall dock anmärkas, att jordlagsutredningen efter mönster av lagberedningens förslag till jordabalk m m<sup>11</sup> föreslår, att ansökningsfristen räknas ”från fångeshandlingens dag”, varigenom fristen tydligen icke kan prolongeras vid villkorliga köp.

Emellertid bätar entydighet i nyssberört avseende föga så länge lagen icke lägger hinder i vägen för köpare och säljare att beständigt få en ny frist att löpa, antingen genom nytt avtal omedelbart före utgången av frist eller genom förnyelse av det tidigare avtalet. I allt fall synes dylik prolongering godtagas om den manifesteras genom skriftlig handling.<sup>12</sup>

Det har to m ifrågasatts, huruvida icke förnyelse av avtal med ty åtföljande ny frist kan ske formlöst genom muntlig förklaring eller helt enkelt genom konkludent handlande.<sup>13</sup> Till stöd för möjligheten av dylik ratihabition har åberopats rättsfallet NJA 1931 sid 667. I detta fall, där fråga var om tillämpning av 1916 års lag om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom etc, hade förbehåll, varigenom ett aktiebolag blivit ”ofarlig” förvärvare enligt lagen, intagits först mer än tre månader efter förvärvet av en fastighet, till följd varav fång- et efter tremånaderstidens utgång blivit ogiltigt. Sedan säljaren för köparens räkning sökt lagfart och dylik meddelats utan att Kungl. Maj:ts tillstånd söks, fann HD fång- et giltigt trots den försuttna tiden. Det ursprungliga köpeavtalet ansågs bekräftat efter registreringen av förbehållet i bolagsordningen om bundna aktier. Utgången synes visa, att formkravet vid fastighetsköp anses ha fyllt sin funktion att söka förhindra obetänksamma avtal, att skapa bevismedel angående ingångna avtals tillkomst och innehåll etc genom att kravet iakttagits vid det ursprungliga avtalets ingående.<sup>14</sup>

Från RR:s praxis kan antecknas ett parallellfall till NJA 1931 sid 667, nämligen RÅ 1959 not. Fi 1295. I målet, som rörde tillämpning av fondskatteförordningen, gällde tvisten även här frågan huruvida fastighetsförvärv av ”farligt” aktiebolag enligt 1916 års lag blivit ogiltigt genom att förbehåll intagits i bolagsordningen först efter tremånadersfristens utgång. RR ansåg fång- et giltigt.

Då man, såsom inledningsvis framhållits, vid en bedömning av ogiltighetens räckvidd enligt jordförvärvslagen är hänvisad till analogislut från rättstillämp-

ningen å andra områden, torde man med skäl kunna antaga, att ogiltigheten enligt jordförvärvslagen de facto begränsas genom möjligheten att genom *ratihabition* bringa ny ansökningsfrist att löpa.<sup>15</sup> Denna möjlighet till kringgående av jordförvärvslagen har väl knappast varit avsedd och synes i allt fall böra närmare regleras. Man skulle kunna invända, att jordförvärvslagens effektivitet knappast kunde äventyras av möjligheten till det berörda kringgåendeförfarandet, då avtalsparterna, i synnerhet köparens, rättsliga position vore så prekär och de ekonomiska riskerna härigenom så avsevärda, att ogiltighetspåföljden i dess nuvarande utformning likvisst vore tillfyllest. Fråga är dock om påföljden i praktiken är ett tillräckligt effektivt sanktionsmedel. Spörsmålet om ogiltighetsreglers effektivitet på fastighetsrättens område har utförligt belysts av *Rodhe*.<sup>16</sup> Han framhåller, att ett ogiltigt avtal icke utan vidare är reellt betydelselöst. Om nämligen avtalsparterna ha intresse av att handla som om avtalet vore giltigt, kan en avvägning av detta intresse mot riskerna av den oskyddade rättsliga positionen leda till att parterna faktiskt handla som om avtalet verkligen hade åsyftad verkan, d v s som om domstol vid tvist skulle anse avtalet giltigt. Såvitt angår jordförvärvslagen har framhållits,<sup>17</sup> att den omständigheten att redan köpeavtalet medför visst sakrättsligt skydd gentemot tredje man kan leda till att parter med kringgåendesyfte genom successiv *ratihabition* ej mindre kunna göra ogiltighetspåföljden som sådan kraftlös än även ytterligare urholka ogiltighetsregelns innebörd genom åvägbringande av ett, låt vara begränsat, sakrättsligt skydd.

## Om verkan av avtals ogiltighet

### A. Verkan å förhållandet mellan avtalsparterna

Såvitt angår ogiltighetsanledningar, som tillhöra den allmänna avtalsrätten, upprätthålla domstolarna vaksamt principen "*pacta sunt servanda*".<sup>18</sup> Med hänsyn till de syften, som förestavat reglerna om legala förvärvsförbud, kan den angivna principen icke upprätthållas vid förbudsstridiga förvärv. Det bakom ogiltighetssanktionen liggande samhällsintresset medför tillika att ogiltighetspåföljdens innehåll kommer att förete vissa avvikelser från vad eljest gäller i fråga om ogiltighet.<sup>19</sup> I sakens natur får sålunda anses ligga en strävan av rättsordningen att s. a. s. så långt möjligt utplåna spåren efter avtal, vilka bedömas såsom samhällsskadliga. I förevarande sammanhang må antecknas, att man med tillämpning av den s k abstraktionsläran<sup>20</sup> skulle kunna låta ett avtal i ekonomiskt hänseende gälla mellan parterna. Den nämnda utländska doktrinen gör som bekant åtskillnad emellan det obligationsrättsliga avtalet och den sakrättsliga överlåtelsen, varigenom den sakrättsliga ogiltigheten icke nödvändigt medför själva avtalets ogiltighet. Denna begreppsjurisprudens synes emellertid icke ha slagit igenom i svensk rättsuppfattning.<sup>21</sup> Oavsett att det onekligen förefaller naturligare att betrakta det obligationsrättsliga och det sakrättsliga som en enhet, skulle ett erkännande av en av den sakrättsliga ogiltigheten oberoende ekonomisk verkan av ett avtal avsevärt kunna förringa den preventiva funktionen av ogiltigheten — låt vara att ogiltighetspåföljden enligt jordförvärvslagen, såsom ovan framhållits, ändock icke är ett tillräckligt sanktionsmedel.

Inträdd ogiltighet innebär dels att av-

talsparterna icke äro skyldiga att fullgöra sina åtaganden enligt avtalet dels att återbäring skall ske å ömse sidor, om prestation redan skett.<sup>22</sup> Ogiltigheten anses verka "ex tunc" — påföljdens verkningar räknas tillbaka till tidpunkten för fångtet — och sålunda ej "ex nunc", varmed förstås den tidpunkt, då ogiltigheten göres gällande. Om ogiltighet träffar ett förnyat avtal, torde man som regel böra räkna tillbaka till den ursprungliga köpehandlingens datum och sålunda icke tillägga förnyelsen annan verkan än såsom en återupplivning av det första avtalet.<sup>23</sup>

Såsom i det föregående anmärkts, anses vid återgång på grund av ogiltighet till följd av legalt förvärvsförbud en absolut restitutionprincip gälla. I motsats till vad som är fallet vid återgång på grund av andra, icke offentlighetsrättsligt färgade ogiltighetsgrunder kan sålunda värdeersättning icke träda i stället för naturalrestitution.<sup>24</sup> Denna princip kan visserligen leda till i och för sig obefogade vinster respektive förluster för avtalsparterna vid värdestegring eller värdeminskning av fastigheter, men den utgör det faktiska innehållet i den uppställda satsen, att ogiltigheten verkar "ex tunc". Emellertid kunna ogiltighetens konsekvenser bliva väsentligt modifierade till följd av skadeståndsskyldighet för den ena eller andra parten på grund av särskilda omständigheter. Oaktat de spørsmål, som äro förknippade med skadeståndsskyldighet på grund av själva köpeavtalet eller omständigheter i samband med köpet, egentligen falla något utom ramen för den föreliggande framställningen — som närmast tager sikte på ogiltighetens följdeder i de fall, då någon särskild skadeståndsskyldighet icke kan anknytas till själva köpet — skall för översiktens

skull i litteraturen anförda uppfattningar i dessa frågor något beröras.

Skadeståndsskyldighet kan uppkomma genom garantiutfästelse, antingen direkt uttalad i köpeavtalet eller vid avtalets ingående uppenbarligen underförstådd.<sup>25</sup> Vidare kan skadeståndsansvar inträda vid sådant vilseledande från parts sida, som innefattar straffbart bedrägeri.<sup>26</sup> Ytterligare anses sk culpa in contrahendo — såvitt nu är i fråga culpös underlåtenhet av den ena parten att vid köpet fästa den andra partens uppmärksamhet på förvärvsförbudet — kunna grunda skadeståndsskyldighet. Beskaffenheten och graden av den oaktsamhet, som konstituerar skadeståndsansvar, kan dock icke generellt bestämmas utan får i praxis bedömas in casu.

I köpeavtal intagas ofta särskilda bestämmelser om handpenning samt om förverkande eller återbäring av dylik. Ogiltighetspåföljden enligt jordförvärvslagen torde icke i och för sig drabba sådana avtal, utan dessas rättsverkningar få bedömas i enlighet med allmänna principer.

Omfattningen av skadeståndsskyldigheten i ovan berörda fall låter sig icke generellt bestämma. Det har sagts, att ett skadeståndsansvar avseende det "negativa kontraktsintresset" kan vara ett lämpligt medel att uppmjuka ogiltighetspåföljden.<sup>27</sup> Denna ersättningsprincip, som i allmänhet anses tillämplig i fall av "culpa in contrahendo", skulle vara tillfyllest i fall då skadeståndssanktionen, såsom här, icke har till uppgift att framtvunga avtalsfullgörande och sålunda ej kan s. a. s. inrangeras i den allmänna omsättningens intresse. Emellertid framstår skadestånd avseende det negativa kontraktsintresset mången gång såsom otillräckligt för att

neutralisera den i det föregående angivna restitutionsprincipens obilliga verkningar i förhållande till godtroende avtalspart. Det har också framhållits, att frågeställningen positivt eller negativt kontraktssintresse såsom mindre givande kan lämnas därhän, och att man i stället borde "analysera olika typsituationer ur synpunkten, hur kraftigt verkande man måste göra ogiltigheten för att realisera lagens ändamål med förvärvsförbudet."<sup>28</sup> I sakens natur ligger dock att en dylik avvägning blir mycket intrikat, då man — såsom i den föregående framställningen belysts — icke kan tillåta ett urholkande av ogiltighetspåföljden så, att avtals ekonomiska ("obligationsrättsliga") verkningar få fullt ut bestå trots inträdd "sakrättslig" ogiltighet.

Det återstår så att undersöka, huruvida och i vilken utsträckning den allmänna restitutionsregeln modifieras av omständigheter, som inträffat efter köpeavtals ingående. Till en början skall behandlas det fall, då fastigheten icke kan återställas i oförändrat skick.

Om skada på fastighet timat till följd av olyckshändelse (casus), anses köparen icke skyldig att ersätta skadan. Skulle köparen däremot komma i dröjsmål med att återställa fastigheten, anses han skyldig att enligt en allmän rättsgrundsats (perpetuatio obligationis) bära även casusansvar med mindre han visar, att skadan skulle ha drabbat fastigheten, även om denna vid olyckstillfället varit återställd i säljarens besittning.<sup>29</sup>

Kan åter uppsåt eller vållande läggas fastighetsköparen till last, uppkommer ersättningsskyldighet.<sup>30</sup> Såvitt angår vållande av godtroende köpare råder dock tvivel, i allt fall om ersättningsskyldighetens omfattning.<sup>31</sup>

Beträffande av köparen nedlagda kostnader å fastigheten anses vid återgång gälla, att rätt till ersättning för "nödiga" kostnader städse föreligger, och att godtroende besittare jämväl äger uppbära ersättning för "nyttiga" kostnader. Då köpare av jordbruksfastighet sällan torde sväva i villfarelse angående jordförvärvslagens bestämmelser, blir ersättning för nyttiga kostnader undantagsfall.<sup>32</sup>

Av stor betydelse för taxeringsmyndigheternas resultatbedömning vid inträdd ogiltighet enligt jordförvärvslagen synes vara den civilrättsliga ståndpunkten beträffande säljarens rätt till fastighetens avkastning under ansökningsfristen och köparens motsvarande rätt till ränta å köpeskillingen i fall, då köpeavtalet icke inrymmer någon överenskommelse härutinnan. Det har beträffande de legala förbud, som funnos före jordförvärvslagens tillkomst, uttalats,<sup>33</sup> att vid ogiltighet på grund av förbudsstridigt förvärv köparen endast vore skyldig att redovisa avkastning, som fallit efter det motparten eller köparen själv gjort ogiltigheten gällande. Säljaren skulle enligt allmänna regler icke vara skyldig att erlagga ränta å uppuren köpeskillning för tid före stämningdagen. Till stöd för den angivna ståndpunkten att parternas ömsesidiga anspråk på avkastning, som fallit under tiden innan ogiltighet från någondera sidan gjorts gällande, skola anses kvittade, hävdas, att skyldighet för ena parten att utlämna avkastning billigtvis icke kan tänkas utan motsvarande skyldighet för den andra parten. *Grönfors*<sup>34</sup> finner rättsläget, såvitt angår ogiltighetspåföljden enligt jordförvärvslagen, osäkert men uttalar sympati för den ovan refererade ståndpunkten, att redovisningsplikt för köparen skall anses föreligga endast i fråga om avkastning

fallen efter det att ogiltighet gjorts gällande. Alternativet att räkna redovisningsskyldigheten från tidpunkten för ogiltighetens inträde vore åtminstone i vissa lägen mindre lämpligt.

Oaktat parterna i återgångsprocessen vanligen torde kvitta sina anspråk på fastighetsavkastning respektive ränta å köpeskillingen för tiden innan ogiltighet gjorts gällande — jfr t ex rättsfallen NJA 1953 sid. 703 och 1957 sid. 717 — synes detta förhållande icke giva tillräckligt fog för antagande att redovisningsskyldighet generellt icke föreligger för avkastning respektive ränta, som fallit under ifrågasvarande tid. I det föregående har framhållits, att man icke kan acceptera att ogiltighetspåföljden i realiteten göres illusorisk därigenom att avtalsparterna i ekonomiskt hänseende anses bundna av sitt avtal, oavsett att restitutionprincipen vid konjunkturbetingade värdförändringar kan medföra i och för sig mindre tilltalande resultat. För realiserandet av syftet med förvärvsförbudet synes det dock ej nödvändigt att till den grad s. a. s. förinta köpeavtalets ekonomiska verkningar — även om avtalet skulle ha ingåtts ”in fraudem legis” — att ogiltighetens verkan ”ex tunc” jämväl anses utradera kontrahenternas ömsesidiga redovisningsskyldighet i fråga om avkastning. Det har visserligen sagts,<sup>35</sup> att regeln om köparens redovisningsplikt i fråga om fastighetsavkastning, som fallit efter det att ogiltighet gjorts gällande, innebär ett undantag från principen om ogiltighet ”ex tunc”, men sedan genom rättspraxis numera bekräftats, att köparen äger rätt till ränta å den till säljaren erlagda köpeskillingen<sup>36</sup> — i allt fall sedan den sistnämnde kommit i dröjsmål med återbäringen — torde man kunna våga antagandet, att ogiltigheten

icke utesluter principiell redovisningsplikt. En annan sak är, att å ena sidan fastighetsavkastningen minskad med värdet av besittarens egen arbetsinsats och beräknad ränta å eventuellt insatt driftkapital och å andra sidan beräknad ränta å den erlagda köpeskillingen merendels torde bli i stort sett likvärdiga, till följd varav avräkning överhuvud icke blir aktuell. Spörsmålet om redovisningsplikt kompliceras därav, att avkastning icke är ett entydigt begrepp, som helt låter sig särskilja från vad som i brist på bättre beteckning kan kallas kapitalomsättning. Skogsavverkning och grusutvinning kunna således innefatta såväl tillgodogörande utav avkastning som partiell omsättning av fastighetskapitalet. Då ju köparen anses ersättningskyldig för av honom vållad värdeminskning, kan köparens ersättningskyldighet i berörda fall uppenbarligen bedömas efter tvenne linjer. Därest t ex en större skogslikvid i princip hänföres till avkastning, synes man ändock böra räkna med rätt för fastighetens säljare till ersättning.

Ovan angivna frågeställningar belysas i rättsfallet NJA 1955 sid. 230.<sup>37</sup> Köp av en skogsfastighet hade blivit ogillt till följd av köparnas underlåtenhet att söka förvärvstillstånd. Köparna hade omedelbart efter fastighetsköpet låtit utstämpla skog, som försålts på rot till ett pris, som avsevärt översteg köpeskillingen för fastigheten. HovR:n fann, under motivering bl a att köparna vid försäljningen av den utstämplade skogen måste anses ha uppnått ett avsevärt överpris, köparnas ersättningskyldighet böra begränsas till belopp motsvarande den värdeminskning fastigheten undergått genom avverkningen. HD fann emellertid köparna av fastigheten ersättningskyldiga för hel-

skogslikviden minskad med utstämplingskostnaden och återopade, dels att det icke blivit ådagalagt, att köparna av fastigheten genom affärsskicklighet eller annan särskild till dem hänförlig omständighet uppnått högre pris för skogen än säljarna kunnat erhålla dels att icke heller eljest visats förhållande, på grund varav köparna vore fritagna från skyldighet att redovisa all från fastigheten erhållen avkastning. Utgången i målet giver vid handen, att redovisningsskyldighet anses föreliggande i fråga om avkastning, som fallit innan ogiltighet av köp gjorts gällande, i allt fall då fråga är om sådan avkastning, som innefattar tillgodogörande av en del av själva fastighetssubstansen. Någon principiell skillnad mellan HD:s och HovR:ns ståndpunkter i fråga om fastighetsköparens skyldighet att redovisa avkastning synes utgången i målet dock knappast utvisa. HovR:n kan sålunda icke sägas ha avvisat principen om "full ersättning"<sup>38</sup> för åtnjuten avkastning, då den begränsade ersättningen utdömts med hänsyn till omständigheterna i målet. Det får anses ligga i sakens natur att fastighetens värdeminskning utgör den undre gränsen för ifrågavarande ersättningsbelopp. På grund av växande skogs karakter av både produkt och beståndsdel av själva fastigheten synes man emellertid även på grundval av ett — låt vara något konstlat — resonemang längs värdeminskningenslinjen kunna komma fram till "full ersättning" för uppburen avkastning genom avyttring av rotstående skog. Om man nämligen applicerar den allmänna regeln om restitution vid inträdd ogiltighet å utstämplad rotstående skog såsom ett s. a. s. fristående objekt, kan man fingera, att genom avyttringen av skogen vållas en värdeminskning av vad fastig-

hetsköparen har att återbära, som motsvarar den erhållna köpeskillingen för skogen till den del densamma icke uppnått på grund av särskild affärsskicklighet hos fastighetsköparen eller annan till denne hänförlig, särskild omständighet.

Det torde dock vara ofruktbart att söka en teoretisk motivering för fastighetsköparens skyldighet att redovisa uppburen avkastning på grundval av ansvar för åstadkommen värdeminskning. Visserligen synes det i och för sig riktigt att grunda ersättningsskyldighet för avkastning såsom för ett fristående "objekt", vilket ej kan återbäras, men grunden till att HD utdömt principiellt "full" ersättning torde vara en av Bramsjö angiven regel,<sup>39</sup> att restituent, vilken avyttrat det objekt som skall återställas, bör utgiva ersättning med belopp motsvarande den erhållna köpeskillingen, oavsett om denna överstiger den ersättning för "fullt värde", som eljest skulle ha beräknats. Principen om säljares rätt till full ersättning för av köpare åtnjuten fastighetsavkastning — med av HD angiven modifikation såvitt avser affärsskicklighet o. dyl. vid avkastningens omvandling till penningar — torde icke, såsom i det föregående framhållits, behöva anses oförenlig med ogiltighetsregeln i jordförvärvslagen eller befaras menlig i hänseende till de syften, som uppbära förvärvsförbudet.

På frågan om retentionsrätt och andra spörsmål i samband med avvecklingen av ogiltigblivna avtal saknas anledning att ingå i förevarande framställning.

#### B. Verkan i förhållande till tredje man

I fråga om tredje mans rätt på grund av avtal med fastighetsköpare, vars fång blivit ogiltigt, synes rättsläget icke helt klart. Allmänt torde anses gälla, att en-

dast rättsförvärv enligt reglerna om extinktiva godtrostförvärv av lösören åtnjuta skydd.<sup>40</sup> Till följd härav finnes, såvitt avser ogiltighet enligt jordförvärvslagen, icke mycket utrymme för uppkomsten av någon tredje mans rätt. I rättsfallet SvJT 1952 sid. 847 tillade HovR:n nu ifrågavarande ogiltighet så stark verkan, att den ex officio ansågs drabba ett mellan fastighetsköparen och tredje man ingånget arrendeavtal.<sup>41</sup> Utgången i målet har emellertid kritiserats såsom icke överensstämmande med traditionell rättsuppfattning.<sup>42</sup> Denna uppfattning skulle således innebära, att bristande förvärvstillstånd i princip ej utan vidare förtager verkningarna utav avtal mellan fastighetsköparen och tredje man. Kritiken mot HovR:ns dom synes befogad och ligger helt i linje med vad som i det föregående anförts därom, att utsträckningen av ogiltighetens verkningar bör s.a.s. avpassas olika i skilda situationer, allt i hänseende till hur kraftigt verkande ogiltigheten måste göras för tillgodoseende av syftet med förvärvsförbudet.

#### **Om verkan i beskattningshänseende av fastighetsköps ogiltigblivande**

Mot bakgrunden av den lämnade översikten av ogiltighetspåföljdens ekonomiska verkningar skall i det följande göras ett försök att bestämma beskattningsekvenserna. Med hänsyn till ämnets natur måste härvidlag i stor utsträckning bli fråga om löst grundade antaganden och spekulationer. Då ogiltigheten i princip med retroaktiv effekt utsläcker ett avtals verkningar, är det ju för den följande framställningen icke aktuellt att ingå på det allmänna problemet om skatterättsens förhållande till civilrätten såvitt avser tolkning och tillämpning i beskatt-

ningshänseende av civilrättsliga termer och regler.<sup>43</sup> Det skall dock antagas, att den civilrättsliga uppfattningen av ogiltighetens innebörd och omfång i princip är vägledande för den skattemässiga bedömningen. Den stora svårigheten, då det gäller beskattning av köpare till jordbruksfastigheter, hänför sig till det särregna förhållandet, att ogiltighet icke ens vid köpeavtal "in fraudem legis" inträder förrän den i jordförvärvslagen stadgade ansökningsfristen — eller genom ratihibition vunnen, ytterligare frist — utgått men å andra sidan verkar "ex tunc" sedan den väl inträtt. Reglerna om beskattningsårets slutenhet medgiva ju ej att köpets återgång avvaktas, utan beskattning måste ske av vunnen fastighetsavkastning hos köparen, oavsett att denne framdeles kan bli nödsakad att återbära mot avkastningen svarande belopp.<sup>44</sup> De lösningar av detta beskattningsproblem, som kunna ifrågakomma, skola beröras först längre fram, då studiet av ogiltighetens beskattningsekvenser för överöverskådlighetens skull lämpligen bör systematiskt anknyta till den föregående, civilrättsliga framställningen.

Vad först angår tidpunkten för ogiltighetens inträde har visats, att köpare och säljare av jordbruksfastighet genom ratihibition av tidigare ingånget köpeavtal beständigt kunna bringa ny ansökningsfrist att löpa. Vidare har antecknats, att RR i rättsfallet RÅ 1959 not. Fi 1295 synes ha accepterat HD:s ståndpunkt, att genom viss åtgärd manifesterad upprepning eller återupplivning av ett köpeavtal läker på grund av ansökningsfristens utgång uppkommen ogiltighet. Ytterligare anses beträffande villkorliga köp gälla, att utfärdande av köpebrev med helande verkan å eventuellt inträdd ogiltighet med-

för ny ansökningsfrist på samma sätt som en ny försäljning.<sup>45</sup> Uppenbarligen sakna taxeringsmyndigheterna anledning att intaga annan ståndpunkt än den civilrättsliga i förevarande hänseende. Köpare av jordbruksfastighet bör sålunda påföras garantibelopp samt medgivas sk procentavdrag och avdrag för värdeminskning av jordbrukets driftbyggnader, därest vid taxeringstillfället — respektive tidpunkten för måls avdömande i högre instans — ogiltighet icke befinnes ha inträtt. Det finnes anledning tillråda TO att i fall, då fastighetsköpare, som redovisar inkomst av jordbruksfastighet, kan antagas vara skyldig att inhämta förvärvstillstånd, söka upplysning om köpet blivit ogiltigt. Den omständigheten att ogiltighet må ha inträtt först efter beskattningsårets utgång kan ej i och för sig tillmätas någon betydelse, då det med hänsyn till ogiltighetspåföljdens allmänna syfte och innebörd att verka "ex tunc" rimligtvis icke kan ifrågakomma, att låta köpeavtalet i skattehänseende bestå — lika litet som i civilrättsligt avseende. En annan uppfattning framkommer dock i ett avgörande av KR, som närmare beröres längre fram. I sammanhanget må f. ö. icke underlåtas den reflexionen, att skatterättsliga fiktio-ner, som avvika från den civilrättsliga uppfattningen av det rättsläge, varå fiktionerna appliceras, synas föga lämpliga och böra undvikas i andra situationer än sådana, där icke tolerabla försök att kringgå skattelag föreligga. Något vid sidan av ämnet kan framhållas, att rättsläget vid fastighetsköp, för vilka förvärvstillstånd erfordras, principiellt icke synes annorlunda än det vid andra köp, varför fången torde böra medföra vederbörliga ändringar i taxeringslängder, utan att besked från lantbruksnämnd angående för-

värvstillstånd avvaktas. En annan sak är, att fastighetslängdens ägarebeteckningar numera sakna relevans med avseende å spörsmålet vem som är skattskyldig för garantibelopp.

Ogiltighet enligt jordförvärvslagen utesluter icke skadeståndsskyldighet på grund av åtaganden i samband med själva fastighetsköpet och på grund av straffbart vilseledande eller culpa in contrahendo. För det sistnämnda fallet torde få antagas, att skadeståndsansvaret regelmässigt icke avser mer än det negativa kontraktsintresset, d v s liden förlust genom ingåendet av det ogiltigblivna avtalet. Klausuler om återbäring eller förverkande av handpenning förlora icke heller sin verkan till följd av köpeavtals ogiltighet. Beskattningpåföljderna såvitt avser skadestånd och handpenningavtal synas bereda föga bekymmer, alldenstund RR förefaller att konsekvent beskatta mottagare av skadestånd och å andra sidan medgiva avdragsrätt för utbetalaren vid återgång av köp. Rätt att behålla handpenning vid återgång av köp synes jämsställas med skadestånd. Belägg för sagda praxis giva bl a rättsfallen RÅ 1932 not Fi 701, 1933 ref. 45 och 63, 1958 ref. 33, 1953 not Fi 895 samt 1932 not Fi 701. (I det sistnämnda fallet bedömdes skadestånd till köparen såsom realisationsvinst på grund av en tänkt överlåtelse tillbaka till säljaren.) En reservation torde emellertid få fogas till det anförda. Det torde sålunda vara tvivelaktigt om avdragsrätt för skadestånd föreligger, då bedrägeri eller culpa in contrahendo utgör grunden för skadeståndsansvaret. Beträffande mottagna skadestånd på grund av återgång synes försiktigheten bjuda, att man städse räknar med skattskyldighet, även om bristande reciprocitet härigenom uppkommer. Frågeställningen

negativt eller positivt kontraktsintresse är, såsom ovan anförts, mindre givande i fall av ogiltighet på grund av legala förvärvsförbud och torde för skatterättens del sakna intresse. Veterligen har något försök till analys av de skatterättsliga begreppen inkomst och kapitalvinst (skattepliktig eller ej) mot bakgrunden av civilrättsliga kategorier såsom kontraktsintresse och obehörig vinst heller icke företagits. Om rimligheten i RR:s praxis skall här icke uttalas någon mening; invändningsfri torde den i allt fall icke vara.<sup>46</sup>

Skatteplikt för skadestånd till säljaren av fastighet på grund av värdeminskning, som åstadkommit av köparen under innehavstiden, bör uppenbarligen bedömas efter gängse grunder, vilket innebär att man har att skilja mellan ersättning för tillfällig skada och dylik för skada av bestående natur. I praktiken torde det emellertid ingalunda vara lätt att bedöma ersättningsnaturen. I rättsfallet RÅ 1942 not Fi 1 beskattades säljare vid återgång av fastighetsköp för skadestånd, som innefattade ersättning för dels eftersatt drift dels av säljaren liden förlust på grund av att ny köpare ej kunde skaffas till det avtalade priset. Till den del ersättningen motsvarade det positiva kontraktsintresset synes utgången självklar — KR fritog dock säljaren från beskattning — och återstoden av skadeståndet torde med fog ha bedömts avse tillfällig skada. Skatteplikten för ett arrendebelopp, som enligt avtal innefattade ersättning för mistad rågskörd, försvårad brukning samt värdeminskning av fastigheten bedömdes i rättsfallet RÅ 1945 not Fi 868. Fastighetsägaren beskattades för hela arrendebeloppet, men då beslutet motiverades med att utredning icke förebragts, som kunde föranleda ändring, torde utgången i allt fall ej innebära

ett förnekande av skattefrihet för ersättning, som avser bestående minskning av fastighets värde.<sup>47</sup> Beträffande fastighetsköparens avdragsrätt för utgivet skadestånd av nu ifrågavarande slag synes avgränsningen mellan avdragsgill förlust i förvärvskälla och icke avdragsgill kapitalförlust bereda svårigheter. Man vågar måhända icke — lika litet här som beträffande i det föregående behandlade skadeståndsfall — antaga full reciprocitet mellan skattskyldighet och avdragsrätt, i synnerhet om avdrag skulle medföra underskott å den verksamhet, som köparen bedrivit å den fastighet, vilken skall återställas. Det kan synas i och för sig rimligt, att ersättningen för ”normala”, kanske av driften mer eller mindre betingade skador få avräknas mot redovisade intäkter, medan skadestånd, som ha sin grund i vanvård av fastigheten icke medför avdragsrätt. Den omständigheten att ett skadestånd överstiger den eljest behållna inkomsten av jordbruket pekar hän mot att fråga är om ersättning för skada genom misskötsel eller eljest för åtgärd, beträffande vilken kostnaden icke kan hänföras till den löpande driften utan måste betraktas som kapitalförlust.

De i den inledande framställningen angivna reglerna om ersättning för nedlagda kostnader synas icke medföra några komplikationer vid taxering såvitt angår ”nödiga” kostnader. Dylika kostnader torde nämligen i skattehänseende regelmässigt vara att hänföra till avdragsgillt underhåll, vilket förhållande väl medför, att säljaren av fastigheten äger avdraga till köparen utgiven ersättning, och att i köparens deklaration underhållskostnaderna avräknas mot den uppburna ersättningen. Annorlunda förhåller det sig med ”nyttiga” kostnader. Såvitt avser säljarens be-

skattningsläge torde man rimligtvis böra förutsätta skatteplikt för värdet av grundförbättring, som åstadkommit 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 av praxis i fråga om arrendatorers avdragsrätt för ifrågasvarande kostnader. Ogiltighetspåföljden torde i och för sig ej behöva medföra, att fastighetsköparen i nu ifrågasvarande 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 sig 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.

Vid genomgången av ogiltighetspåföljdens verkningar i beskattningshänseende återstår nu det centrala spørsmålet att inordna efter inträdd ogiltighet fallen avkastning i skattemässiga kategorier. Av den civilrättsliga problemöversikten torde ha framgått, att frågan om rätten till avkastning kan bedömas på två, principiellt skilda sätt. Å ena sidan kan hävdas, att ogiltighetens verkan "ex tunc" innebär, att fastighetsavkastning rätteligen skall tillfalla besittaren, då vad som på grund av ogiltigheten skall återbäras i princip endast är fastigheten i det skick denna befann sig vid köpeavtalets ingående. Den i litteratur och praxis intagna ståndpunkten att redovisningsskyldighet föreligger

i fråga om avkastning skulle sålunda utgöra ett avsteg från den allmänna restitutionsprincipen. Å andra sidan kan med fog göras gällande, att åtminstone viss avkastning utgör en så integrerande del av fastigheten, att återbäringsskyldighet får anses logiskt betingad av den angivna huvudregeln. Den härvidlag åsyftade typen av avkastning är sådan, vars tillgodogörande även innefattar kapitalomsättning, t ex skogsavverkning och grusutvinning. Man synes i dylika fall även kunna grunda redovisningsplikt på den allmänna principen om skyldighet att återbära surrogat.

Den angivna skillnaden i betraktelsesätt är i civilrättsligt hänseende huvudsakligen av akademiskt intresse med hänsyn till utgången av det ovan återgivna rättsfallet NJA 1955 sid. 230. På grund av principen om beskattningsårets slutenhet förhåller det sig annorlunda i beskattningshänseende. Spörsmålet huruvida avkastning i hänseende till ogiltighetspåföljdens innebörd överhuvud kan anses egentligen ha tillfallit besittaren och för honom utgjort inkomst eller i princip blir förvärvarens egendom med den inskränkning, som kan föranledas av fastighetssäljarens krav på redovisning och ersättning (skadestånd) synes väsentligt med avseende å skattekonsekvenserna. Konstruktionen inkomst-avdragsrätt för utgiven ersättning medför nämligen vissa svårigheter att ernå praktiska och ur materiell synvinkel tilltalande beskattningsresultat. Innan framställningen närmare ingår på ett pro et contraresonemang huru beskattningen bör anordnas av exempelvis skogslikvider, som uppburits av fastighetsköpare efter det att köpet blivit ogiltigt, skall beskattningsläget i fråga om "ordinär" avkastning behandlas. Med dylik avkastning förstås här sådan, som icke innefattar frånskiljande av nå-

gon del av fastighetens substans och sålunda ej medför minskning av fastighetens värde.

I det föregående har framhållits huru som parterna i tvister inför allmän domstol pläga kvitta avkastning av fastighet mot ränta å köpeskilling. Utgången i vissa ovan antecknade rättsfall<sup>48</sup> synes giva vid handen, att reciprocitet föreligger mellan säljarens rätt till fastighetsavkastning och köparens rätt till ränta å erlagd köpeskilling. Denna kvittning är i varje fall praktisk och medför att köparen-besittaren på samma sätt som en arrendator kommer att beskattas för nettot å själva jordbruksdriften. Till den del sagda netto hänförs sig till brukarens egen arbetsinsats respektive insats av kapital eller inventarier i jordbruket uppkommer överhuvud icke fråga om avräkning med fastighetens säljare. Den omständigheten att fastighetens avkastning, sedan värdet av brukarens arbets- respektive kapitalinsats frånräknats, icke må vara helt likvärdig med efter gängse räntefot beräknad ränta å erlagd köpeskilling får anses sakna praktisk betydelse.<sup>49</sup> 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.

Det återstår så att undersöka huru gällande beskattningsregler skola, eller i fall av tvekan, lämpligen böra appliceras på sådan avkastning av fastighet, som tillika innefattar en del av fastighetens substans. Till en början står utan vidare klart, att

beskattning i linje med det ovan utvecklade betraktelsesättet, att så att säga förlänga den i princip "ex tunc" inträdda ogiltighetens verkan framåt i tiden, så att den medför skyldighet för fastighetsköparen att återbära t ex köpeskilling för skog såsom surrogat för den del av fastigheten, som genom skogsavverkningen frånskilts, avsevärt förenklar hithörande problem och onekligen åvägabringar materiellt tillfredsställande beskattningsresultat. Man kan då fråga sig, om en lösning i den angivna riktningen är förenlig med vad som anses vara gällande skatterätt eller till äventyrs står i strid mot denna.

Enligt 21 § kommunalskattelagen förstås med intäkt vad som "kommit ägaren eller brukaren till godo" genom avyttring av produkter m m från jordbruksfastighet. Oavsett att köpare av fastighet på grund av inträdd ogiltighet icke längre är ägare, kan han i och för sig beskattas såsom brukare. Svårare ställer det sig att bestämma räckvidden av begreppet "komma till godo" i förevarande hänseende. Därest man förutsätter, att säljaren av fastigheten påfordrar återbäring av uppbyren avkastning, synes den ifrågavarande inkomstdefinitionen rimligen ej behöva tilläggas vidare innebörd än t ex rekvisitet "som utgått" såvitt avser inkomstslaget tjänst. Härom har uttalats, att en förutsättning för att vad en anställd uppburit av sin arbetsgivare skall hänföras till intäkt är, att den anställde verkligen förvärvat rätt till uppbyret belopp. Om den anställde t ex nödgas återbetala felaktigt beräknad lön, är han sålunda icke skattskyldig för det återburna beloppet. I princip är det felaktigt, att verkställa avdrag när återbäring sker ett senare beskattningsår än det då beloppet uppburits i stället för att — i mån av processuell möj-

lighet — justera taxeringen för ”inkomståret”.<sup>50</sup>

Till stöd för ståndpunkten att köparen-besittaren icke tillgodonjuter någon inkomst genom förfogande, varom nu är fråga, kan ytterligare anföras, att köparens totala förmögenhetsställning — i normalfallet då avtalad köpeskilling erlagts — icke ändras genom uppbärandet av likvid för avkastning, enär säljaren erhåller mot likvidens belopp svarande rätt i köpeskillingen. Den reservationen måste dock göras, att den anförda motiveringen från formell synpunkt i och för sig ej är helt bärande. I sammanhanget torde överhuvud bemärkas, att avkastningsbegreppet för resonemangets skull medvetet förenklats. I de fall, då avkastningens storlek i penningar uppenbarligen influerats av fastighetsköparens affärsskicklighet, blir i realiteten en del av den uppburna likviden behållen, och därmed skattepliktig, inkomst för fastighetsköparen. Förenkling har även skett därutinnan, att hänsyn icke tagits till den omständigheten att i de fall, då ränta å erlagd köpeskilling icke kvittats mot ”ordinär” inkomst — fråga kan vara om ren skogsfastighet — köparen äger tillgodoräkna sig ränta gentemot den avkastning, som skall återbäras, och sålunda blir skattskyldig för vad han kvittningsvis må behålla utav avkastningen. Förenklingen i det först nämnda avseendet synes emellertid vara försvarbar av praktiska skäl, alldenstund det på grund av skogsbrukets organisation här i landet mera sällan torde förekomma något nämnvärt utrymme för ”särskild affärsskicklighet” vid skogsförsäljningar.

Den i det föregående anlagda synpunkten att ifrågavarande avkastningsbelopp till sin natur i viss mån äro att hänföra till surrogat, som enligt gängse grundsats-

ser skall återbäras, ligger uppenbarligen i linje med ett antagande om principiell skattefrihet för sådan avkastning, som köparen är skyldig att redovisa till säljaren. Än vidare kan ur rättsfallet RÅ 1941 not Fi 639 e contrario sökas åtminstone visst belägg för riktigheten av antagandet i fråga.<sup>51</sup> I målet var fråga om säljarens skatteplikt för belopp, som han vid återgång av köp av jordbruksfastighet fått behålla av den erhållna köpeskillingen. Genom KR:s utslag, som av RR lämnades utan ändring, beskattades säljaren, enär större delen av det behållna beloppet ”utgjort vederlag för skog, som köparen tillgodogjort sig för fastigheterna . . . och omständigheterna giva vid handen att detta vederlag . . . utgjorde skattepliktig inkomst”. PN, vars beslut ändrats av särskilda PN, hade beskattat säljaren för vinst genom avyttring av skog i samband med marken. Motiveringen kan icke sägas vara helt klar, men man synes kunna utläsa, att säljaren ansetts i princip skattskyldig såsom för inkomst av skogsbruk. Härav skulle man då kunna sluta, att skattskyldighet ej åvilar köparen för vad han ”tillgodogjort sig”. Den angivna konklusionen e contrario måste emellertid med hänsyn till omständigheterna bedömas som löst underbyggd och försvagas ytterligare av den omständigheten att motivering till RR:s utslag icke lämnats. Såsom i det föregående framhållits torde RR tämligen generellt betrakta ersättningar av natur som den ifrågavarande såsom skattepliktiga skadestånd. Med hänsyn härtill och då det är osäkert, huruvida RR fäst något avseende vid den omständigheten att den av köparen återburna avkastningen avräknats å erlagd köpeskilling och sålunda ej inneburit någon medelsöverföring mellan parterna, torde få konstateras, att tesen

om säljarens så att säga direkta skattskyldighet för avkastning, som köparen dragit, icke kan tillfredsställande beläggas genom rättspraxis.

Till den föregående argumentationen för köparens "skattefrihet" har måst knytas en mycket väsentlig förutsättning, nämligen att köparen verkligen återburit mot den erhållna avkastningen svarande belopp eller att säljaren i varje fall gjort ogiltigheten gällande och avfordrat köparen redovisning. Det är sålunda uppenbart, att köparen icke kan fritagas från beskattning ifråga om intäkter, som han faktiskt får behålla genom att kontrahenterna inrätta sitt handlande som om avtalet dem emellan i verkligheten ägde bestå. Stöd för en dylik beskattning kan hämtas från den av *Lundevall*<sup>52</sup> angivna grundsatsen att inkomst av illegal verksamhet, tex olaga handel, i princip är skattepliktig. Den omständigheten att utdömt vederlag till statsverket kan eliminera vinsten inskränker icke den principiella skattskyldigheten. En förlängning av ifrågavarande grundsats till att gälla även ianspråktagande av avkastning efter det att ogiltighet gjorts gällande skulle medföra att principen om köparens skattefrihet måste förkastats. Då det vid återgång emellertid blir fråga om val av lämplig beskattningsregel och frågeställningen skatteplikt eller skattefrihet sålunda ej aktualiseras, torde grundsatsen om skatteplikt för illegalt förvärvad inkomst icke vara vägledande för bedömningen i återgångsfallen.

I de fall, då köpare och säljare avstå från att göra ogiltighet gällande kan, såsom nämnts, beskattning i väsentliga avseenden knappast ske på annat sätt än som om köpeavtalet vore gällande. Dock synes taxeringsmyndigheterna rimligen

icke kunna åsidosätta ogiltighetspåföljens principiella civilrättsliga verkningar därutinnan, att köparen påföres garanti-belopp respektive beviljas sk procentavdrag, avdrag för värdeminskning av byggnader i jordbruket eller avdrag för värdeminskning av skog.<sup>53</sup> Därest man icke genom beskattningen anser sig böra utöva ekonomisk påtryckning mot avtalsparterna att bringa köpet till återgång, måste emellertid beaktas, att en rigorös tillämpning ex officio av ogiltighetspåföljden från skatteförmågesynpunkt kan giva ett föga tilltalande resultat i de fall då återgång till följd av parternas passivitet aldrig — eller i allt fall icke inom tidrymden för extraordinär besvär rätt — kommer till stånd. Fråga är här om ett ur skilda aspekter intrikat avvagningsproblem.

Överhuvud kan beträffande konstruktionen inkomst-avdragsrätt för utgiven ersättning rörande avkastning i form av skogslikvider o dyl sägas, att genom tillämpning av 100 § 7) taxeringsförordningen och — sedan mer än fem år förflutit efter det att den aktuella inkomsten tagits till beskattning — genom resning ett i princip felaktigt beskattningsresultat visserligen kan korrigeras, men att konstruktionen i fråga, mot bakgrunden av i det föregående utvecklade resonemang, borde betraktas som en nödtvungen lösning för de fall, då ogiltighet överhuvud icke göres gällande.<sup>54</sup> Då prövning av extraordinära besvär eller resning icke vinnes, kan den situationen uppkomma, att ett "skattemässigt" skadeståndsavdrag icke alls eller blott till viss del kan utnyttjas vid taxeringen. Då köparen till följd av ogiltigheten aldrig förvärvar någon rätt till avkastning, varom nu är fråga, utan endast disponerar uppburna belopp på grund av säljarens — och naturligtvis

egen — passivitet, måste en dylik illusorisk, eller i avseende till skatteprogressionen i varje fall ogynnsam, avdragsrätt för de berörda skattskyldiga te sig föga rättvis.

Så långt argumentationen för och emot eventuellt tillämpliga beskattningsregler såvitt avser skogsavkastning m m i fall, då fastighetsköp blivit ogiltigt; man får hoppas, att RR inom en icke alltför avlägsen framtid får taga ställning till något fall med principiell räckvidd. Framställningen skall i det följande anknyta till ett KR-avgörande,<sup>55</sup> som ovan något berörs.

I målet var fråga om fastighetsköparens beskattningssläge med avseende å skogsavkastning från fastigheter, som förvärvats genom fång vilka till följd av köparens försummelse att söka förvärvstillstånd blivit ogiltiga. PN ansåg, att köparen bedrivit skogsavverkning å annans mark och hänförde på grund härav uppburna likvider till inkomst av rörelse. Till PN:s beslut kan knytas den reflexionen, att konstruktionen ”skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse av avverkningsrätt” visserligen innebär en radikal lösning av föreliggande beskattningsproblem men knappast låter sig förena med innebörden av ogiltighetspåföljden sådan denna i det föregående belysts. Köpets ogiltighet drager sålunda normalt med sig ogiltighet av en samtidigt med köpeavtalet skedd särskild upplåtelse utav avverkningsrätt.<sup>56</sup> I sammanhanget måste dock framhållas, att den av PN valda lösningen i och för sig är mycket praktisk, då skyldigheten för köparen att till säljaren återbära erhållen avkastning kan beaktas såsom en utgående varuskuld i rörelsen. PN medgav inget avdrag för dylik skuld, men beslutet härutinnan kan förklaras av den omständigheten, att ing-

endera avtalsparten, såvitt handlingarna i målet utvisa, gjort ogiltigheten av köpet gällande mot den andre.

KR fann, med hänsyn till de förhållanden, varunder köparen brukat fastigheterna, att inkomsten därav borde betraktas såsom inkomst av jordbruksfastighet. Avdrag beviljades för värdeminskning av byggnader och för värdeminskning av skog — i sistnämnda hänseende med ett skönmässigt beräknat belopp understigande hälften av uppgiven skogsinkomst. Vidare medgavs sk procentavdrag. Utslaget giver anledning till följande reflexioner.

KR, som funnit sig nödsakad att hänföra fastighetsavkastningen till förvärvskällan jordbruksfastighet, har uppenbarligen eftersträvat ett materiellt rimligare beskattningsresultat än det PN:s beslut inneburit. I detta syfte har köparens besittning av fastigheterna på grund av de ogiltigblivna köpeavtalen tydligen ansetts likställd med äganderätt — i egenskap av allenast brukare av jordbruksfastighet hade köparen ju knappast kunnat tillgodoföras värdeminskningens avdrag. Den reservationen måste dock göras, att KR försiktigtvis formulerat sitt utslag så, att någon äganderättsfiktions i och för sig ej låter sig utläsa.

Mot bakgrunden av den föregående undersökningen av ogiltighetspåföljdens innebörd synes KR:s principlösning icke kunna accepteras. Metoden att sätta avdraget för värdeminskning av skog i relation till minskningen av fastigheternas skogskapital framstår överhuvud i något besynnerlig dager, då kapitalminskningen till följd av fångets ogiltighet icke drabbar köparen utan säljaren. Då avkastning, som faktiskt kommit köparen till godo — och vid taxeringstillfället sålunda icke är

belastad med återbäringskyldighet — utan tvekan utgör skattepliktig inkomst för köparen och denne icke kan tillgodoräknas något slag av ingångsvärde, hade en strängare behandling av köparen i det aktuella fallet varit motiverad. Av handlingarna i målet synes framgå, att parterna i viss mån ställt köpeavtalets faktiska upprätthållande i beroende av utgången i skattetvisten. Med hänsyn till köparens uraktlåtenhet att omedelbart påkalla återgång av köpet och härigenom själv skapa förutsättningar för en i och för sig rimligare beskattning torde han bort få stå sitt kast och bära en sträng beskattning. I sådana fall åter, då ogiltighet av köp gjorts gällande och redovisning å ömse sidor skall ske, vinnes, enligt vad som tidigare utvecklats, ett materiellt tilltalande resultat därigenom, att avkastning av det slag, varom fråga nu är, i princip ej anses utgöra någon köparens inkomst.

Svårigheten att komma till rätta med föreliggande beskattningsproblem enligt värdeminskningsslinjen synes accentueras, då fråga uppkommer om beräkning av avdrag för substansminskning vid t ex grusutvinning. I den mån utvunna belopp icke kunna återföras på särskild affärsskicklighet hos köparen eller andra till denne hänförliga omständigheter torde återbäringskyldighet uppkomma. Det synes dock knappast möjligt att tillgodoräkna fastighetsköparen så stora avdrag för substansminskning, att återbäringskyldigheten ens tillnärmelsevis skulle kompenseras.

Uppenbarligen såsom konsekvens av — den här antagna — ägarefiktionen har KR medgivit avdrag för värdeminskning av byggnader samt sk procentavdrag. Fastighetsköparens rätt till dylika avdrag prekluderas emellertid genom inträdd ogiltighet. För övrigt torde icke heller några

materiella skäl tala för tillgodoseende av köparen med avdrag för värdeminskning av byggnader, då ju säljaren torde få bära sådan värdeminskning, som uppkommer genom fastighetens normala förslitning.<sup>57</sup>

Den företagna probleminventeringen och de gjorda utkasterna till lösningar skola slutligen kompletteras med avseende å skattekonsekvenser på grund av rättsförhållande mellan fastighetsköpare och tredje man. Såsom ovan framhållits utsläcker ogiltigheten av ett fastighetsköp icke utan vidare rättsverkningarna av ett köparens avtal med tredje man. I det icke helt opraktiska fall, att fastighetsköparen helt eller delvis nödgas till tredje man återbetala exempelvis slätterarrende, synes köparens rätt till avdrag för vad han måst återbetala bära bedömas enligt de regler, vilka anses gälla beträffande avdrag för skadestånd, som kan hänföras till förvärvskälla.

#### Noter:

<sup>1</sup> (Ljungman-) Stjernquist, Den rättsliga kontrollen över mark och vatten I sid. 93 f. 1958 års jordlagsutredning, Förslag till jordförvärvslag m m (SOU 1961: 49) sid. 94. Det kan antecknas, att jordlagsutredningen funnit övervägande skäl tala för att den politiskt mycket omstridda förvärvslagsstiftningen göres permanent.

<sup>2</sup> Jfr SOU 1941: 24 och prop 336/1945, varinga ansatser göras att bestämma eller belysa den reella innebörden av ogiltighetspåföljden.

<sup>3</sup> Ogiltighetspåföljden enligt jordförvärvslagen i SvJT 1955 sid. 461.

<sup>4</sup> Grönfors a.a. sid. 450.

<sup>5</sup> SvJT 1955 sid. 610.

<sup>6</sup> SOU 1961: 49 sid. 47 f.

<sup>7</sup> A.a. sid. 166.

<sup>8</sup> Termen präglad av Bramsjö i avhandlingen Om avtals återgång, sid. 14.

<sup>9</sup> Bramsjö a.a. sid. 28 not 1 och Nial, Om förvärv i strid mot legala förbud (Tidsskrift For Retsvidenskap 1936) sid. 15.

<sup>10</sup> Stjernquist a.a. sid. 95 och där anförda rättsfallen NJA 1953 sid. 703 och 1955 sid. 449. Jfr även Grönfors a.a. sid. 454.

<sup>11</sup> SOU 1960: 25. Se närmare del II sid. 712 ff.

<sup>12</sup> Grönfors a.a. sid. 452 och not 6.

<sup>13</sup> Grönfors a.a. sid. 453 f.

<sup>14</sup> Om verkan av "bekräftelse" och "godkännande" se Karlgren i SvJT 1944 sid. 410 f., varest rättsfallen NJA 1931 sid. 667 och 1941 sid. 457 kommenteras.

<sup>15</sup> Grönfors a.a. sid. 454. Med hänsyn till de allmänintressen, som uppbära jordförvärvslagen, torde emellertid gälla, "att ogiltigheten här icke så lätt begränsas, såsom vid ogiltighet på rent privaträttsliga grunder i stor utsträckning sker, genom möjligheten att i förekommande fall laborera med en tyst ratihabition såsom läkningsgrund". (Karlgrén, Avtalsrättsliga spörsmål, sid. 75.)

<sup>16</sup> Om fastighetsindelningen och dess betydelse, sid. 305 ff.

<sup>17</sup> Grönfors a.a. sid. 468.

<sup>18</sup> Vahlén, Avtal och tolkning, sid. 237. Om räckvidden i allmänhet av den nämnda principen, se Dillén i SvJT 1961 sid. 388 ff.

<sup>19</sup> Bramsjö, a.a. sid. 383 och Grönfors, a.a. sid. 457.

<sup>20</sup> Se Nial, a.a. sid. 11 not 1 och sid. 17 f., Bramsjö, a.a. sid. 116 ff. samt Undén, Svensk sakrätt II. Fast egendom. Förra avdelningen, sid. 145 (1:a upplagan).

<sup>21</sup> Jfr not 20.

<sup>22</sup> Skäl finnes icke att i föreliggande uppsats beröra den helande verkan, som tillagts beviljad lagfart.

<sup>23</sup> Grönfors, a.a. sid. 457 f. Jfr not 14 ovan.

<sup>24</sup> Bramsjö, a.a. sid. 105 och Grönfors, a.a. sid. 458. Självfallet bör t ex på grund av brandskada erhållen försäkringsersättning återbäras såsom surrogat för den brunna egendomen.

<sup>25</sup> Grönfors, a.a. sid. 458 och Nial, a.a. sid. 18 f.

<sup>26</sup> Grönfors, a.a. sid. 458 och Nial, a.a. sid. 19 f.

<sup>27</sup> Karlgrén, a.a. sid. 76. Jfr Rodhe, Obligationsrätt, sid. 532 ff.

<sup>28</sup> Grönfors, a.a. sid. 459.

<sup>29</sup> Nial, a.a. sid. 23, Grönfors, a.a. sid. 459 och Bramsjö, a.a. sid. 252 f. Den sistnämnde antager, att principiell frihet från casusansvar främjar lagstiftarens målsättning att ogiltighet verkligen göres gällande.

<sup>30</sup> Bramsjö, a.a. sid. 171 f., reserverar termen skadestånd framförallt för sådana generella ersättningsbelopp, som avse att täcka det positiva eller negativa kontraktsintresset. Då fråga är om ersättningar, som utgå för skador och förändringar utan att utgöra ett moment i ett generellt kontraktsskadestånd, begagnar han icke gärna beteckningen skadestånd, i synnerhet ej vid förändringar åstadkomna i god tro eller genom olyckshändelse. I stället talas om full respektive begränsad ersättning samt om principiell ersättningsfrihet. Denna terminologi synes förtjäna att accepteras.

<sup>31</sup> Grönfors, a.a. sid. 459, Bramsjö, a.a. sid. 208 f. och 213 ff., Nial, a.a. sid. 23 och SOU 1960: 24 (2 § i förslagets 7 kap.). Jfr NJA 1953 sid. 703.

<sup>32</sup> Nial, a.a. sid. 23, Grönfors, a.a. sid. 459 f. och SOU 1960: 24 (3 § i förslagets 7 kap.).

<sup>33</sup> Nial, a.a. sid. 22 f.

<sup>34</sup> A.a. sid. 460. Det anföres vidare, att regeln att en var av parterna får behålla sin avkastning bäst överensstämmer med satsen att ogiltigheten skall verka ex tunc. Köparen har ju sålunda i princip att återbära själva fastigheten och icke dess värde vid tidpunkten för återbäringen, medan säljaren skall återbära köpeskillingen sådan denna uppburits och ej dess motsvarande värde.

<sup>35</sup> Grönfors, a.a. sid. 460 not 4.

<sup>36</sup> Jfr NJA 1957 sid. 717 och 1955 sid. 230. Beträffande ränteberäkning i allmänhet vid återgång av köp, se Rodhe, Obligationsrätt, sid. 578 f.

<sup>37</sup> Jfr Rodhe i SvJT 1961 sid. 252.

<sup>38</sup> Jfr not 30.

<sup>39</sup> A.a. sid. 261.

<sup>40</sup> Nial, a.a. sid. 26 ff. och Bramsjö, a.a. sid. 295 ff.

<sup>41</sup> I prop 336/1945 sid. 61 citeras ett remissvar av fastighetsbildningssakkunniga, vari uttalas att, om ett fång måste förklaras ogiltigt, en mängd senare fång, in-teckningar m m kunde komma att förfalla.

<sup>42</sup> Lejman i SvJT 1958 sid. 17 och Rodhe i samma tidskrift 1961 sid. 275.

<sup>43</sup> Om problemet, se Sandström, Om skattelagens tolkning och tillämpning (Sv.SkT. 1952 sid. 241 ff.) och Helmers, Kringgående av skattelag, samt i dessa arbeten angiven litteratur.

<sup>44</sup> Därest man tillägger ogiltighetspåföljden enligt jordförvärvslagen så stark verkan, att köpeavtalets verkningar så att säga förintas och att parterna få "stå sitt kast" även såvitt angår till följd av det ogiltigblivna avtalet inträffad beskattning, existerar in- get problem. Såsom i det föregående framhållits bör dock sådan verkan av ogiltigheten icke accepteras.

<sup>45</sup> Jfr dock 1958 års jordlagsutrednings förslag till ändring härutinnan.

<sup>46</sup> Geijer-Rosenqvist-Sterner, Skattehandbok del I, sid. 71 f., Lagergren, Skattenytt 1959 sid. 134 och redaktionell kommentar i Skattenytt 1958 sid. 363 f.

<sup>47</sup> Något vid sidan av ämnet kan antecknas rättsfallet RÅ 1960 ref. 9, där viss del av ersättning för sand m m undantogs från beskattning såsom avseende gottgörelse för den skada å den skattskyldiges fastighet, som åsamkats därigenom, att en å fastigheten befintlig badplats förstörts.

<sup>48</sup> Se not 36.

<sup>49</sup> Att döma efter de uppgifter i dagspressen och annorstädes, som kunna inhämtas angående det svenska jordbrukets lönsamhet — eller snarare brist på dylik — skulle å köparensida oftast icke finnas någon nettoavkastning att redovisa till säljaren. Om man antager principiell skyldighet för den sistnämnde att återbära ränta å den uppburna köpeskillingen redan från dagen

för det ogiltigblivna köpets ingående, blir han de facto gynnad genom den schablonmässiga kvittningen. Vid taxering synes man emellertid icke kunna ingå på dylika beräkningar in concreto. Man kan ju knappast beskatta säljaren för annan ränteinkomst än den som han faktiskt uppburit, t ex genom insättning av köpeskillingen i bank.

<sup>50</sup> Sandström, Om beskattning av inkomst av tjänst m m, sid. 93 ff. och där anförda rättsfall.

<sup>51</sup> Den tid, som stått författaren till buds för de föreliggande anteckningarna, har icke medgivit någon systematisk efterforskning av för ämnet relevanta rättsfall. Antaganden, rekommendationer och slutsatser måste därför förses med reservation beträffande eventuellt av praxis redan tagen ställning.

<sup>52</sup> Skattehandbok, sid 131 f.

<sup>53</sup> Visserligen jämställs innehavare av avverkningsrätt med ägare och må förty åtnjuta avdrag för värdeminskning — jfr Bylin i Skattnytt 1958 sid. 246 ff. — men fastighetsköparen kan överhuvud icke sägas ha någon "äganderätt" till skogen.

<sup>54</sup> Måhända äro ordalagen nödtvungen lösning mindre väl valda. Man kan ju anse åsidosättandet av ogiltigheten vara så klandervärdt, att parterna böra få "stå sitt kast" såvitt angår av passiviteten föranledda, ogynnsamma skattekonsekvenser.

<sup>55</sup> Utslag den 18/12 1959 angående fastighetsägaren C:s taxering år 1955.

<sup>56</sup> NJA 1955 sid. 230 och 449. Jfr även Vahlén, a.a. sid. 160 vid not 105 samt Rodhe i SvJT 1961 sid. 252. Om kontrahenterna överenskomma, att avtal om upplåtelse av avverkningsrätt subsidiert skall gälla, därest köpet blir ogiltigt, synes dock kunna bli fråga om "skogsavverkning å annans mark".

<sup>57</sup> Jfr rättsfallet RÅ 1956 ref. 5, där fråga var om rätt till avdrag för värdeminskning av inventarier, som försålts genom lösöreköpskontrakt. RR, som fann att fråga egentligen var om ett pantavtal, ansåg, att säljaren av inventarierna enligt inkomstskattelagstiftningens grunder borde åtnjuta värdeminskningens avdrag, enär han bure förlusten av den värdeminskning, som under lånetiden drabbade inventarierna.