Rättspraxis angående realisationsvinstbeskattning under 1986 och 1987.

Av t f professorn Peter Melz, vid juridiska institutionen, Stockholms Universitet.

1. Inledning. sid 287
2. Ordinär eller tillfällig inkomst. sid 287
2.1. Ränta eller realisationsvinst. sid 287
RÅ 1986 ref 51, ref 52, ref 59 I och II, RÅ 1986 Not 361 samt regeringsrättens dom den 26 februari 1988.
2.2. Yrkesmässiga eller tillfälliga försäljningar. sid 290
RÅ 1986 ref 53.
3. Avyttring. sid 290
Regeringsrättens dom den 24 april 1987.
3.1. Försäljning eller gåva. sid 291
RÅ 1987 ref 77 och ref 118 samt regeringsrättens domar den 21 mars 1988.
4. Värdering av försäljningsintäkten. sid 292
RÅ 1987 ref 89 och 102.
5. Omkostnadsbeloppet. sid 293
5.1. Ingångsvärde. sid 293
RÅ 1986 ref 48 och regeringsrättens dom den 5 maj 1987.
5.2. Förbättringskostnader. sid 294
RÅ 1986 ref 152
6. Delavyttring. sid 294
RÅ 1987 ref 58, ref 98 och RÅ 1986 ref 110.
7. Beskattningstidpunkten. sid 295
RÅ 1986 ref 75 och RÅ 1987 ref 107.
8. Den subjektiva skattskyldigheten. sid 296
RÅ 1986 ref 16 och 62 samt RÅ 1986 Not 360.
8.1. Dold äganderätt. sid 297
NJA 1984 s 772, NJA 1986 s 83, NJA 1987 s 137, RÅ 1986 ref 179 I och II, RÅ84 1:81 och RÅ85 1:57.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

1. Inledning

Med denna artikel vill jag återuppta en tradition i Skattenytt, att lämna rättsfallsöversikter för vissa rättsområden. En artikel är även nu motiverad av att rättsutvecklingen ha varit livlig på det valda rättsområdet.

Översikten omfattar tillämpningar av realisationsvinstbeskattningsreglerna i 35 och 36 §§ KL. Vissa mer speciella fall och fall som genom lagstiftning blivit obsoleta har inte medtagits. Översikten disponeras på olika problemområden. Den i rubriken angivna periodavgränsningen har inte strikt iakttagits, då även viss praxis under 1988 kunnat beaktas medan notismålen för 1987 i huvudsak ännu inte är tillgängliga för mig.

2. Ordinär eller tillfällig inkomst.

2.1. Ränta eller realisationsvinst.

1. Beskattningen av kapitalvinster var ursprungligen betydligt mer inskränkt än beskattningen av ordinära inkomster. Denna skillnad har idag dock betydligt mindre principiell och praktisk betydelse.Den inskränkta beskattningen av realisationsvinster vid försäljning av egendom som omfattas av 35 § 4 mom KL gör dock att gränsdragningen mellan ränta och realisationsvinst alltjämt har stor betydelse på detta område.

2. Regeringsrätten tog i **RÅ 1986 ref 51** ställning till denna gränsdragning vid inlösen av en s k guldobligation:[1]

Investia AB ställde ut en obligation som kunde förvärvas till ett pris som var lika med 110 % av värdet av en viss mängd guld beräknat enligt Londonnotering (fixpriset) i USD och den officiella valutakursen (köpkursen inköpsdagens förmiddag). Obligationen kunde inlösas till ett värde som med 2 % understeg det på ovanstående sätt beräknade guldpriset på inlösendagen.

RSV:s nämnd för rättsärenden, vars förhandsbesked inte ändrades av regeringsrätten, ansåg att värdeförändringen inte kunde anses vara ränta utan skulle beskattas enligt reglerna i 35 § 4 mom. Som motivering angavs att ''det belopp som Investia AB har att utge vid en inlösen är inte relaterat till det vederlag som erlades vid utfärdandet av obligationen utan är helt beroende av det internationella guldpriset och dollarkursen vid inlösentillfället.''

Det är dock möjligt att anse att värdeförändringen är relaterad till förvärvspriset, om man konstruerar ett index baserat på förändringen av guldpriset och USD. Anlägger man ett sådant synsätt måste man finna en skillnad mellan denna indexering och de fall med indexering där indextilläggen beskattas som ränta (se RÅ 1943 ref 19, RÅ 1943 Fi 379 m fl där konsumentprisindex använts).

En förklaring torde för ovanlighetens skull gå att finna i den för kapitalvinstbeskattningen underliggande nationalekonomiska teorin. Där brukar man som karaktäristika ange att kapitalvinster till skillnad från ordinära inkomster uppstår genom oväntade värdeförändringar.[2] Onekligen är värdeförändringar på guldobligationer mycket svårförutsägbara, medan man kan ha

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

en ungefärlig uppfattning om konsumentprisindex' utveckling och åtminstone riktningen på prisutvecklingen är så gott som alltid klar.

3. I regeringsrättens **dom den 26 februari 1988** (mål nr 3748—1987)[3] har regeringsrätten bedömt en värdeförändring som ränta:

"Anders E har förvärvat en andel i ett skuldebrev med dag för inlösen drygt fem år efter hans förvärv. Han äger då rätt att uppbära 322 960 kr motsvarande hans andel av fordringens kapitalbelopp, men ej någon rätt att därutöver erhålla ränta, bortsett från dröjsmålsränta. Som vederlag har Anders E vid förvärvet erlagt 106 600 kr. Han har inte uppgivit hur beloppet har beräknats. Han har emellertid inte gjort gällande att fordringen varit osäker eller att andra särskilda omständigheter påverkat värderingen. Grund saknas att antaga annat än att vederlaget motsvarat fordringens vid förvärvstidpunkten diskonterade värde. När Anders E på förfallodagen erhåller sin andel av kaptialbeloppet, 322 960 kr, är därför skillnaden mellan detta belopp och det vederlag han erlagt att anse som ränta och hänförlig till skattepliktig inkomst av kapital."

I detta fall föreligger en på förhand bestämbar värdeförändring och det är naturligt att behandla denna som ränta. Utgången är även konsekvent med praxis behandling av överskottet vid inlösen av skuldebrev som utgivits till underkurs. Överskottet har beskattats som ränta; RÅ 1982 Aa 152.[4] Värdeförändringar på ett skuldebrev som förvärvats till underkurs på grund av andra faktorer än underränta torde alltjämt behandlas som kapitalvinst; se RÅ 1977 ref 39.

Mer oklart är om domen innebär att hela den för obligationsköparen förutsägbara värdeökningen behandlas som ränta oavsett att en del av värdeökningen inte är en ursprungligt förväntad förräntning av obligationen. Detta behöver förklaras med ett exempel:

Antag att en obligation på 100 000 kr med fem års löptid skall löpa utan ränta. Då marknadsräntan vid utfärdandet är 10 % emitteras obligationen till underkurs, 62 092 kr. Omedelbart efter att obligation förvärvats stiger marknadsräntan till 12 % och obligationens marknadsvärde sjunker tilll 56 742 kr. Obligationen säljs för detta pris och säljaren realiserar en förlust på 5 350 kr. Då förlusten inte ingick i den ursprungligen förutsägbara värdeutvecklingen på obligationen är den i princip en kapitalförlust för säljaren, och behandlas med all sannolikhet som sådan vid beskattningen.[5] Det skulle då kunna vara konsekvent att motsvarande belopp behandlades som en kapitalvinst när obligationsköparen fem år senare realiserar sin värdeökning, 43 258 kr.

Regeringsrättens uppfattning synes dock i förevarande mål vara att hela denna värdeökning skall beskattas som ränta.[6]

4. Gränsdragningen mellan ordinär förlust (rörelseförlust) och kapitalförlust aktualiserades i **RÅ 1986 ref 52.** Fallet är intressant då regeringsrätten här inför en, så vitt mig känt, skatterättslig innovation; en och samma transaktion anses kunna vara samtidigt av två principiellt olika slag. En förlust vid försäljning av organisationsaktier förklaras nämligen vara såväl rörelse- som realisationsförlust, att valfritt yrkas avdrag för i ettdera inkomstslaget. En sådan ordning finner jag ologisk, och lika med minoriteten i regeringsrätten tycker jag att en förlust som uppkommer i den ordinära verksamheten inte är en kapitalförlust, vilket även borde följa av lagregeln om kapitalförlust i 20 § anv p

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

5 KL. Regeringsrätten har i ett senare utslag, RA 1986 ref 104, fortsatt på den inslagna vägen.

5. **RÅ 1986 ref 59 I och II** gäller även de gränsdragningen mellan ränta och realisationsvinst, men mer i form av tekniken för fördelning av ränta och kapitalbelopp mellan köpare och säljare till obligationer. Förenklat uttryckt innebär rättsfallen att avkastningen inte kan frånskiljas från kapitalbeloppet så att i beskattningshänseende en person anses enbart uppbära ränta och den andra personen anses enbart uppbära betalning av kapitalbeloppet.

I fall I skulle en obligation säljas efter att säljaren frånskilt och behållit vissa räntekuponger. Försäljningspriset kom härigenom att understiga obligationens förvärvspris. RSV:s nämnd för rättsärenden angav i sitt, av regeringsrätten ej ändrade, förhandsbesked att försäljningen inte medförde en avdragsgill realisationsförlust:

"Endast sådan differens mellan vad (säljaren) gett för obligationen och ett försäljningspris som beror på en förändring av själva obligationens marknadsvärde skall beaktas vid beräkning av det skattemässiga resultatet av försäljningen av obligationen."

Innebörden av domen kan även förklaras så att värdet av de räntekuponger säljaren förbehåller sig behandlas som en del av köpeskillingen för den sålda obligationen.[7]

Vidare angavs i förhandsbeskedet att säljaren skulle beskattas för den förbehållna räntan allteftersom denna blev tillgänglig för lyftning. Därvid skulle säljaren ha avdragsrätt för den del av obligationens anskaffningsvärde som belöpte på de förbehållna räntekupongerna.

Sammantaget leder detta till följande resultat, såvitt går att illustrera med de i referatet angivna sakomständigheterna:

Obligationen köps för 1 mkr och säljs för 590 000 kr. 8 räntekuponger som berättigar till 8 x 66 250 kr = 530 000 kr i ränta behålls. Om nuvärdet av räntekupongerna är 410 000 kr uppkommer ingen realisationsförlust. När en räntekupong förfaller till betalning skall 66 250 kr deklareras som intäktsränta varifrån 410 000 kr / 8 = 51 250 kr får avdras som en kostnad för intäktsräntan. Den ränteinkomst som netto deklareras kan ses som normal ränta på den del av köpeskillingen, 410 000 kr, som inte har erhållits kontant.

I fall II skulle en person förvärva enbart räntekuponger till en obligation av samma slag som i fall I. I det av regeringsrätten ej ändrade förhandsbeskedet angavs att köparen skulle mot ränteintäkterna ha avdragsrätt för anskaffningskostnaden för räntekupongerna på samma sätt som ovan angivits för fall I.

6. Av RÅ 1986 ref 59 I framgår, som nyss angivits, att vid försäljning av obligationer räknas värdet av förbehållen avkastning som en del av köpeskillingen för de sålda obligationerna. Om en likartad rättstillämpning gäller vid fastig-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

hetsförsäljningar är däremot oklart.[8] I ett notismål, **RÅ 1986 Not 361,** har i praktiken en sådan beskattning skett:

Vid fastighetsförsäljningen hade säljaren förbehållit sig en avverkningsrätt till ett värde av 300 000 kr. Denna avverkningsrätt hade kort efter köpet övergått på de nya ägarna. Länsrätten angav i sin, av regeringsrätten ej ändrade, dom att: "Utredningen i målet får anses utvisa att försäljningen av avverkningsrätten skett i samband med avyttring av marken. Såsom intäkt vid beräkningen av realisationsvinsten skall därför jämväl upptas vederlaget för avverkningsrätten 300 000 kr."

Omständigheterna i målet var således sådana att några principiella slutsatser knappast kan dras av domen.

2.2. Yrkesmässiga eller tillfälliga försäljningar.

Bedömningen av om en viss verksamhet, vanligtvis försäljning av fastigheter eller värdepapper, är yrkesmässig eller tillfällig är en återkommande fråga för skattedomstolarna. De avgöranden som finns under perioden innebär, med ett undantag, inga principiellt intressanta nyheter och behandlas därför inte här.

Undantaget som skall beröras är **RÅ 1986 ref 53.** Det är tillräckligt att återge regeringsrättens dom:

"Aktiebolaget driver en trävarurörelse. För att få in kapital till den rörelsen köper och säljer bolaget värdepapper. Denna verksamhet som är inriktad på kortsiktiga aktieaffärer har pågått sedan bolaget bildades år 1981 och har fått en betydande omfattning. Vid angivna förhållanden skall värdepappershanteringen beskattas enligt reglerna för rörelse."

Utslaget är intressant för frågan om det föreligger någon skillnad mellan bedömningen av aktieförsäljningar som företas av aktiebolag å ena sidan och fysiska personer och handelsbolag ägda av fysiska personer å andra sidan.[9] Ett förmodande härom har uttalats av Hagstedt, SN 1984 s 237, och några mer renodlade mål ligger f n i regeringsrätten. Den här återgivna domen ger knappast klart svar på frågan, då regeringsrätten betonade att verksamheten bedrevs för att få in kapital till trävarurörelsen.[10] Jag har svårt att föreställa mig att den omständigheten att säljaren är ett aktiebolag är en omständighet som motiverar en principiellt annorlunda bedömning av aktieförsäljningarnas karaktär än när säljaren är ett handelsbolag eller en fysisk person. Det är däremot möjligt att bolagsformen är en omständighet som tillsammans med andra kan tala för att yrkesmässighet föreligger.

3. Avyttring.

Realisationsvinstbeskattning skall ske vid avyttring, varmed förstås försäljning, byte eller därmed jämförligt fång. Häri inbegrips ett antal transaktioner som inte i normalt språkbruk brukar betecknas avyttring.[11] Bl a har aktiebolags nedsättning och återbetalning av del av aktiekapitalet ansetts vara en avyttring av en del av aktierna; RÅ 1938 ref 11. Regeringsrätten har i en **dom**

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

den 24 april 1987 (mål nr 262-1987) tagit ställning till om motsvarande gäller när bostadsrättsförening nedsätter och återbetalar grundavgift till medlem.[12] Frågan besvarades nekande med hänvisning till att 36 § anv p 2 c innehåller en regel som innebär att återbetalningen kommer att beaktas vid realisationsvinstberäkningen när bostadsrätten säljs.

Härigenom togs inte direkt ställning till själva principfrågan. [13] Principfrågan är om utbetalningar från en juridisk person vid nedsättning av det egna kapitalet skattemässigt först och främst skall behandlas som vinstdispositioner eller som återbetalningar av insatt kapital. För aktiebolag gäller den förstnämnda principen; se RÅ 1938 ref 11 samt 4 § a) lag (1927:321) om utskiftningsskatt. För ekonomiska föreningar gäller i praktiken det omvända. Återbetalning av grundavgifter el dyl anses varken som skattepliktig utdelning eller som avyttring av del av andelen; se ovannämnda dom. Först när insatskapitalet helt återbetalats behandlas utbetalningarna som skattepliktig utdelning.

3.1. Försäljning eller gåva.

1. En överlåtelse medför realisationsvinstbeskattning endast om den är av onerös karaktär. En omfattande praxis finns avseende gränsdragningen mellan försäljning och gåva. Vid fastighetsöverlåtelser används den s k huvudsaklighetsprincipen, vilken innebär att överlåtelsen normalt i sin helhet behandlas som försäljning om vederlaget överstiger eller är lika med fastighetens taxeringsvärde. Denna gränsdragning tillämpas även vid den löpande inkomstbeskattningen vid bestämmande av avskrivningsunderlag etc för förvärvad egendom. I **RÅ 1987 ref 118** avgjordes frågan om värdet av fri bostad som säljaren förbehållit sig, skulle beaktas vid klassificeringen av fånget med avseende på köparens rätt till skogsavdrag.

Regeringsrätten ansåg att värdet av förmånen skulle beaktas vid klassificeringen av fånget och att därvid det sammanlagda värdet av det kontanta vederlaget och bostadsförmånen fick anses överstiga fastighetens taxeringsvärde. Fånget var således ett köp och skogsavdrag skulle beräknas med utgångspunkt i anskaffningspriset. Därvid fick dock inte värdet av bostadsförmånen medtas då kostnaderna för förmånens tillhandahållande i princip är avdragsgilla vid den löpande beskattningen.

I rubriken till referatet benämns den förbehållna förmånen undantagsförmån.[14] Regeringsrätten använder inte detta uttryck i sin dom, men den angivna behandlingen av förmånen visar att man sett den som en undantagsförmån. Detta torde visa att de skatterättsliga reglerna om undantagsförmån alltjämt har giltighet även för överlåtelser som sker enligt 1970 års Jordabalk, till vilken äldre civilrättsliga stadganden om undantagsförmån inte överfördes.[15]

I **RÅ 1987 ref 77** har en förmånlig upplåtelse av bostad inte ansetts vara en undantagsförmån. Upplåtelsen skedde till fastighetssäljaren samma dag som fastigheten överläts, men i ett från försäljningsavtalet separat avtal. Av regeringsrättens dom framgår inte klart motiveringen till utgången, men det förefaller ha varit avgörande att förmånen inte förbehållits i själva försälj-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

ningsavtalet. Utgången visar på en restriktiv och formell tillämpning av KL:s stadgande om undantagsförmån.

2. Vid överlåtelse av aktier har vid gränsdragningen mellan försäljning och gåva i praxis använts en annan metod än vid fastighetsöverlåtelser. Enligt den s k delningsprincipen uppdelas överlåtelsen, med utgångspunkt i egendomens marknadsvärde vid överlåtelsen, på en ren försäljningsdel och en ren gåvodel. Det har varit oklart om denna metod eller den tidigare beskrivna huvudsaklighetsprincipen skall tillämpas vid överlåtelse av annan lös egendom än aktier. Regeringsrätten har i två **domar den 21 mars 1988** (mål nr 4698 och 4705-1987)[16] angivit att delningsprincipen skall tillämpas vid försäljning av bostadsrätt. Detta torde innebära att delningsprincipen vid realisationsvinstbeskattningen är tillämplig vid blandad överlåtelse av all slags lös egendom.

RSV:s nämnd för rättsärendens, ej ändrade, förhandsbesked i det ena målet lyder som följer: ''Vid en överlåtelse enligt ansökningen skall endast en så stor andel av bostadsrätten anses ha avyttrats, som svarar mot förhållandet mellan det av (överlåtaren) erhållna vederlaget och marknadsvärdet på bostadsrätten vid tidpunkten för överlåtelsen. Resterande andel skall anses ha överlåtits genom gåva. Beskattningskonsekvensen för (överlåtaren) skall bedömas med utgångspunkt häri.''

4. Värdering av försäljningsintäkten.

1. Köpeskilling kan utgå i former som kräver ställningstagande i värderingshänseende. En fråga varom osäkerhet har rått är om räntefria skuldebrev skall värderas till nominellt eller verkligt värde. [17] Rättsutvecklingen har klart gått i den senare riktningen och genom **RÅ 1987 ref 102** har ett klart principiellt ställningstagande för realisationsvinstbeskattningens vidkommande erhållits:

Aktier hade sålts bl a mot vederlag i form av en revers på 400 000 kr som löpte utan ränta och som skulle amorteras under 8 år.

Regeringsrätten konstaterade inledningsvis att det i KL saknas någon lagregel som ger vägledning ''när det gäller att avgöra frågan om det är köpskillingens nominella belopp eller dess nuvärde som skall läggas till grund för beräkningen av realisationsvinst.'' Regeringsrätten fortsätter: ''När det i mål om realisationsvinstbeskattning har visats att den verkliga köpskillingen är påtagligt lägre än den som anges i överlåtelseavtalet har i praxis genomgående den verkliga köpeskillingen lagt till grund för beräkning av realisationsvinsten . . . Såvitt avser den del av köpeskillingen som erlagts med den räntelösa reversen om 400 000 kr bör vid angivna förhållanden realisationsvinsten för (säljaren) beräknas med utgående från reversens nuvärde vid överlåtelsetillfället. Vid diskonteringen bör — i avsaknad av uttryckligt lagregel av annan innebörd . . . — användas den närmast tillämpliga marknadsräntan.'' Reversen värderades till 208 680 kr.

Det kan understrykas att regeringsrätten i sin motivering markerar att den formellt angivna köpeskillingen frångåtts i fall där den verkliga köpeskillingen varit *påtagligt* lägre. Det kan förmodas att neddiskontering inte kommer att aktualiseras i de fall där nuvärdet inte påtagligt understiger det nominella värdet.

Regeringsrätten hade inte i detta mål anledning att ta ställning till hur sälja-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

ren borde beskattas för de 181 320 kr han kom att erhålla och som inte beskattades som försäljningsintäkt vid aktieförsäljningen. Frågan är ännu oprövad i praxis, men jag är övertygad om att svaret är att detta belopp skall behandlas som förräntning av den räntefria reversen. Detta är den reella innebörden av betalningen och som skäl för förmodandet om en sådan bedömning talar, förutom det nyssnämnda rättsfall i sig självt, den ovan under avsnitt 2.1. återgivna praxisen.

2. I **RÅ 1987 ref 89 I och II** har regeringsrätten gjort bedömningen att en hyresrätt till en bostadslägenhet inte kan anses ha något värde vid beräkning av realisationsvinst och realisationsförlust. Skälet är att hyresrätten enligt gällande lagstiftning i 12 kap 65 § Jordabalken inte kan överlåtas mot vederlag. Det är då svårt att anse att hyresrätten har ett sådant objektivt marknadsvärde som kan utgöra intäkt för beskattning. Härigenom öppnas möjlighet att skapa realisationsförluster, vilket illustreras i fall II. Vidare kan hyresrätten inte heller skattemässigt anses ha ett värde som vederlag vid förvärv av egendom, vilket illustreras i fall I.[18]

5. Omkostnadsbeloppet.

5.1. Ingångsvärde.

1. En fråga som omedelbart anknyter till frågan om värdet på räntefria reverser, som behandlades ur intäktssynvinkeln i föregående avsnitt, är vilket ingångsvärde som köparen erhåller när betalning erläggs med räntefri revers. Denna fråga har regeringsrätten besvarat i **RÅ 1986 ref 48:**

Nytecknade aktier skulle betalas genom kvittning mot räntefria reversfordringar. Regeringsrätten angav att "vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust med anledning av avyttring av aktierna skall dessa anses anskaffade till ett pris som motsvarar reversernas efter marknadsränta diskonterade värde vid tidpunkten för aktieförvärvet."

Fallet belyser även en annan intressant fråga. Skall ingångsvärdet vid byte av två kapitaltillgångar beräknas lika med värdet på lämnat vederlag (reversernas marknadsvärde) eller värdet på förvärvad egendom (aktiernas marknadsvärde). Den första metoden är i sig den principiellt mest närliggande, men om även den framtida försäljningen av den tillbytta egendomen (aktierna) beaktas kan denna metod visa sig innebära en bristande kontinuitet i beskattningen.[19] Av denna anledning har den senare metoden i stället använts bl a i RSV:s rättsnämnds avgöranden. Rättsnämnden tillämpade denna metod även i detta fall och ansåg att aktiernas anskaffningsvärde skulle anses motsvara deras marknadvärde vid förvärvstidpunkten. Som framgått ovan ändrade dock regeringsrätten förhandsbeskedet och tillämpade i stället den förstnämnda metoden och ansåg att aktiernas anskaffningsvärde skulle anses motsvara reversernas marknadsvärde vid tidpunkten för aktieförvärvet. Härigenom torde vara fastslaget att det är denna metod som gäller enligt praxis vid byten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

av värdepapper. Jag är dock alltjämt tveksam till det lämpliga att tillämpa den vid fastighetsbyten.[20]

2. I ett förhandsbeskedsärende (regeringsrättens **dom den 5 maj 1987,** mål nr 2225-1986)[21] frågade en säljare av en fastighet om köparen kunde överta säljarens förpliktelse att erlägga egendomslivränta, med bibehållen avdragsrätt. Rättsnämnden besvarade frågan nekande då övertagandet innebar ett nytt avtal, vilket kom att ingås efter det att avdragsförbudet för egendomslivräntor trätt i kraft. Säljaren besvärade sig inte häröver, men däremot över svaret på en annan fråga om att egendomslivräntans värde inte fick inräknas i ingångsvärdet för den sålda fastigheten.[22] Regeringsrätten gjorde ej ändring.

Sannolikt skulle regeringsrätten inte heller ha ändrat svaret på den första frågan om den hade underställts dess bedömning. I stället torde det förhålla sig så att säljaren är bibehållen i sin avdragsrätt för egendomslivräntan, åtminstone om han behåller förpliktelsen trots att fastigheten säljs, och det är då konsekvent att egendomslivräntans värde inte inräknas i fastighetens ingångsvärde vid realisationsvinstberäkningen.

5.2. Förbättringskostnader.

Enligt 20 § KL krävs att en kostnad har ett samband med en skattepliktig verksamhet för att kostnaden skall vara avdragsgill.[23] Något krav på att den åtgärd som kostnaden hänför sig till verkligen medfört en intäktsökning finns dock inte.[24] Vid fastighetsförsäljningar innebär detta primärt att kostnaden skall avse den försålda fastigheten, men att kostnaden inte behöver ha påverkat försäljningsintäktens storlek. Ett exempel härpå torde **RÅ 1986 ref 152** vara:

Vid försäljning av en obebyggd tomt yrkades avdrag bl a för kostnader för byggnadsritningar och byggnadslov med 8 877 kr. Kammarrätten medgav avdrag och framhöll att köpeskillingen för den sålda tomten även avsett byggnadsritningar och byggnadslov.

Regeringsrätten medgav likaså avdrag, men endast med motiveringen att kostnaderna utgjorde "en sådan förbättringskostnad som avses i 36 § anv p 1 KL". Att regeringsrätten valde att skriva en egen motivering kan vara en markering av att man inte ansåg det nödvändigt för avdragsrätten att kostnaderna påverkat försäljningsintäkten.[25]

Även om det således för avdragsrätt inte torde krävas att kostnaden skall ha påverkat försäljningsintäkten, finns andra begränsningar i avdragsrätten vid realisationsvinstbeskattningen för kostnader nedlagda på fastigheten. En självklar sådan är att kostnader som fått dras av vid den löpande beskattningen inte dessutom kan avdras vid realisationsvinstbeskattningen; jfr ovan i avsnitt 3.1 om behandlingen av undantagsförmån i RÅ 1987 ref 118.

6. Delavyttring.

1. I 36 § anv p 2 a 13:e st finns särskilda regler vid delavyttring för fördelning av omkostnadsbeloppet mellan den sålda fastighetsdelen och restfastigheten. I

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

RÅ 1987 ref 58 ansågs dessa regler inte tillämpliga vid försäljning av en fastighet som bildats 1977 genom avstyckning, men som vid försäljningen 1978 ännu ej åsatts eget taxeringsvärde. Särskild fastighetstaxering med åsättande av taxeringsvärde skedde under 1978. Försäljningen ansågs omfatta en taxeringsenhet och var således inte en delavyttring. Ingångsvärdet var dock gemensamt för den avstyckade fastigheten och den återstående ursprungliga fastigheten varför en fördelning trots allt måste företas. Regeringsrätten återförvisade målet för att sådan fördelning skulle ske, varför metoden härför inte framgår av domen.

2. Enligt en av reglerna i 36 § anv p 2 a 13:e st, den s k alternativregeln, skall omkostnadsbeloppet proportioneras i förhållande till värdet på fastighetsdelarna vid försäljningstillfället. I **RÅ 1986 ref 110** har regeringsrätten ansett att denna regel inte är tillämplig vid försäljning av en ideell andel av fastighet.[26]

3. Vid tillämpning av alternativregeln måste värdet av restfastigheten beräknas. Värdet på den sålda fastighetsdelen är däremot givet av köpeskillingen. I praxis har tillämpats en särskild hjälpregel för beräkning av restfastighetens värde, med utgångspunkt i taxeringsvärdet som belöper på restfastigheten. Som regeln beskrivits i SOU 1975:53, s 132, skall detta värde uppräknas till marknadsvärde genom multiplikation med 1,33 och uppräkning med index för konsumentprisutvecklingen från fastighetstaxeringen till försäljningen. I **RÅ 1987 ref 98** har ansetts att:

> ''Med hänsyn till stadgandet i 5 kap 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), som föreskriver att taxeringsvärdet skall bestämmas till 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde, torde det inte finnas utrymme för att vid den schablonmässiga beräkningen underlåta att räkna upp fastighetens taxeringsvärde (justerat med hänsyn till upplåtelsens eller delavyttringens inverkan) med 133 procent.''

Däremot ansåg regeringsrätten att det i särskilda fall kan finnas skäl att underlåta en fortsatt uppräkning av detta värde med konsumentprisindexförändringen; jfr RÅ 1985 Aa 158.[27]

7. Beskattningstidpunkten.

1. Realisationsvinst skall enligt den s k ''första kronans princip'' deklareras för det beskattningsår då den första betalningen är tillgänglig för lyftning. Vid tillämpningen av denna princip måste ställning tas till vad som skall betraktas som betalning i principens mening och när denna betalning kan anses tillgänglig för lyftning.

2. I **RÅ 1986 ref 75** erhölls en skattepliktig förmån i form av den rätt som ett köpekontrakt givit till ett fastighetsområde. Ett bindande avtal om överlåtelse innebär att äganderätten i obligationsrättsligt avseende övergår till köparen och detta oavsett om det, som här var fallet, krävs att fastighetsbildning ge-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

nomförs för köpets giltighet. Köparen var således oförhindrad att genast överlåta eller på annat sätt förfoga över sin rätt enligt kontraktet och regeringsrätten ansåg därför att förmånen utgått vid avtalstidpunkten.

För realisationsvinstbeskattningen torde den slutsatsen kunna dras av fallet, att vid fastighetsbyten skall betalning i form av tillbytt fastighet anses erhållen redan då bindande avtal om bytet ingås. Ett resonemang av denna innebörd återfinns även i motiveringen till förhandsbeskedet i RÅ 1987 ref 107; se nedan.[28]

3. I **RÅ 1987 ref 107** har köparens övertagande av betalningsansvaret för säljarens inteckningslån i den avyttrade fastigheten ansetts vara betalning i här diskuterad mening. Skattskyldigheten inträder ''när köparen — med borgenärernas samtycke — övertar betalningsansvaret för inteckningslånen och därmed inträder som gäldenär'' i säljarens ställe.

8. Den subjektiva skattskyldigheten.

Det är en grundläggande princip vid inkomstbeskattningen att en inkomst skall beskattas hos den som har intjänat inkomsten, även om han låter en annan person uppbära inkomsten. Avgörande är vem som har rätt att uppbära inkomsten. En disposition från denna person (A) till en annan person (B) varigenom den andra personen erhåller betalningen fritar inte A från skattskyldigheten.[29]

Principen för vem som får avdrag för en kostnad borde vara densamma som på intäktssidan. Regeringsrätten tycks dock bl a vid realisationsvinstbeskattningen ha utvecklat en praxis som innebär en annan metod, senast i **RÅ 1986 ref 16 och 62.**[30] Då det sistnämnda fallet är mest renodlat begränsas framställningen till det:

Två makar samägde en fastighet som såldes för 205 000 kr. Såvitt framgår av referatet delades köpeskillingen lika. Vid fördelning av omkostnadsbeloppet yrkade dock ena maken (mannen) avdrag för samtliga förbättringskostnader med motiveringen att han ensam bestritt dem.

Regeringsrätten gjorde ej ändring i kammarrättens dom. KR godtog mannens uppgift, mot vilken TI inte hade erinrat, och medgav yrkat avdrag. Motiveringen var att ''skattskyldig skall vid beräkning av inkomsten i varje förvärvskälla få tillgodoräkna sig hela den kostnad som han haft för intäkternas förvärvande och bibehållande.''

Min invändning mot denna praxis är följande.[31] Ett ideellt ägande av fastighet avser andel i fastighetens totala förmögenhetsmassa. En förbättring av fastigheten ökar därför i princip fastighetens värde för alla fastighetsägare. I förevarande fall torde det vidare vara klart att detta även var en realitet, då sannolikt det inte förelåg något särskilt avtal som ändrade detta. Köpeskillingen delades ju synbarligen lika. Vid sådant förhållande kan mannens betalning av förbättringskostnaden anses ha skett för hustruns räkning. Härigenom kan han ha fått en fordran på henne, men hans betalning av förbättringskostnaden kan även ha kvittats mot hennes betalning av andra gemensamma

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

kostnader eller så har han på benefik grund betalat kostnaden. Enligt mitt förmenande borde oavsett vilket av de nämnda alternativen som gäller, hustrun och inte mannen ha avdragsrätt för denna del av förbättringskostnaden.

Trots att regeringsrätten nu i tre rättsfall utvecklat denna praxis är jag fortfarande tveksam om den kan dras ut till sin yttersta konsekvens med möjlighet till långtgående omfördelning av realisationsvinster mellan fastighetssamägare. Praxis verkar vara av principiell karaktär, men man kan ju hävda att fallen avser en ''principiell bevisvärderingsfråga''[32] och att det i andra fall ingalunda är så att påståenden kan godtas om att ena fastighetsägaren betalat alla förbättringskostnader.

Det kan slutligen noteras att regeringsrätten i ett mål av liknande beskaffenhet fört ett resonemang enligt det synsätt jag ovan anfört:

I **RÅ 1986 Not 360** hade den ena av två sammanboende (Erna) betalat förbättringar på fastigheten som ägdes av den andra sambon (Gunnar). Regeringsrätten medgav avdrag för förbättringskostnaden med följande motivering: ''Det som förekommit i målet får anses utvisa att Erna och Gunnar haft åtminstone i viss utsträckning gemensam ekonomi. Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt får de av Erna betalade kostnaderna för förbättring av fastigheten anses erlagda för Gunnars räkning.''

Ett liknande resonemang hade med fördel kunnat föras även i RÅ 1986 ref 62. Notismålet är dock undantaget från regeln. Fallet skiljer sig från de övriga genom att sambon inte alls ägde del i fastigheten varför avdragsrätten helt skulle ha bortfallit om man hade följt linjen från referatmålen.[33]

8.1. Dold äganderätt.

I föregående avsnitt har påståtts att det som visas öppet utåt avseende betalningar kan ha en annan dold reell innebörd. Bedömningen av s k ''dold äganderätt'' till fastighet är ett problem av liknande slag.

Högsta Domstolen har accepterat en ''dold äganderätt'' till fast egendom. Regeringsrätten har däremot ännu inte tagit klar ställning härtill vid realisationsvinstbeskattningen. Några avgöranden har dock kommit som är belysande för vilken ställning regeringsrätten kan förväntas ta.

''Dold äganderätt'' innebär kortfattat att den öppna lagfarne ägaren (mellanmannen) anses inneha en del av fastigheten för den dolde ägarens (huvudmannens) räkning. Bergström har i SN, 1983 s 273 ff, behandlat HD:s inledande praxis på området.[34] Han behandlar bl a de sakomständigheter som förelegat då påståenden om ''dold äganderätt'' godtagits, och anger, s 276, tre omständigheter:

1. Fastighetsköpet skall ha skett för att bereda makarna gemensam bostad.[35]
2. Den dolde ägaren skall ha möjliggjort förvärvet genom en finansiell insats av något slag.
3. Det skall finnas en uttrycklig eller tyst överenskommelse mellan makarna vid fastighetsköpet om, att fastigheten skall vara deras gemensamma egendom.

Här skall bilden kompletteras med viss senare HD-praxis:

NJA 1984 s 772 visar att ett dolt äganderättsanspråk inte har något skydd mot den öppne äga-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

rens borgenärer. D v s den dolde ägaren (huvudmannen) har endast ett obligationsrättsligt anspråk i förhållandet till den öppen ägaren (mellanmannen). Den dolda äganderätten är däremot inte sakrättsligt skyddad innan den manifesterats öppet, genom antingen en formenlig överlåtelse från mellanmannen till huvudmannen eller en lagkraftvunnen dom på huvudmannens äganderätt till fastigheten.[36]

I **NJA 1986 s 83** har HD vid fastställande av gåvoskatt ansett att "det obligationsrättsliga anspråk som en dold ägare har" måste beaktas. En fastighet som en dotter erhöll i gåva ansågs därför erhållen genom två gåvor, en från den öppne ägaren (fadern) och en från den dolda ägaren (modern).

NJA 1987 s 137. Då makes dolda äganderätt gjorts öppen genom dom och maken därefter beviljats lagfart på hälften av fastigheten har skyldighet att erlägga stämpelskatt ansetts inträda. HD uttalar vidare starka tvivel på möjligheterna för den öppne ägaren att återfå stämpelskatt som tidigare utgått för samma fastighetsdel.

Vid realisationsvinstbeskattningen har regeringsrätten i **RÅ 1986 ref 179 I och II** tagit ställning till äganderätten till bostadsrätter där endast den ena maken registrerats som innehavare. Regeringsrätten säger inledningsvis följande i själva principfrågan:

"I ett flertal rättsfall har högsta domstolen haft att bedöma de civilrättsliga verkningarna av dold äganderätt till fastighet . . . Högsta domstolen har inte haft att ta ställning till frågan om domstolens synpunkter på dold äganderätt till fastighet kan tillämpas på bostadsrätt. I förevarande fall saknas anledning att ta upp frågan om dold äganderätt, eftersom vid tiden för förvärvet och försäljningen av bostadsrätten inga lagstadgade formkrav gällde för överlåtelse av bostadsrätt.

De skriftliga avtalen och registreringen . . . måste tillmätas stor betydelse vid bedömningen av vem eller vilka som är skattskyldiga. Dokumentationen bör dock inte vara utslagsgivande, om det styrks att situationen var en annan än dokumentationen utvisar."

Regeringsrätten fann därefter i fall II, men ej i fall I, den "dolda äganderätten" styrkt. Bedömningen blev således en bevisfråga. I principfrågan har regeringsrätten tagit ställning för att man naturligt nog får utgå från den reella äganderätten.[37]

Finns det då anledning att förvänta sig en annan principiell inställning vid försäljningar av egendom där kravet om skriftlig form gällt vid förvärvet?[38] Troligen inte. Man kunde innan HD:s praxis kom tvivla på möjligheten att ett förvärv som inte uppfyllde Jordabalkens starka krav på skriftlig form, civilrättsligt kunde innebära att äganderätt till fast egendom förelåg. Det är dock nu klart att äganderätt kan föreligga i obligationsrättsligt avseende utan att formkravet uppfyllts. Det är den viktiga principiella innebörden av praxis, och det finns inte anledning tro annat än att detsamma gäller för innehav av bostadsrätt som för innehav av fastighet. Formkravet är ju inte starkare i bostadsrättsfallet.

Regeringsrätten torde inte företa en annan civilrättslig bedömning av äganderätten än den som skett i högsta domstolens praxis. Man torde därför även skatterättsligt få anse att en dold samägare har ett obligationsrättsligt anspråk på fastigheten, men däremot saknar sakrättsligt skydd för anspråket. Detta är

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

inget unikt för detta fall, utan allmänt gäller att äganderätten vid köp anses övergå successivt genom att olika befogenheter stegvis övergår från säljare till köpare.[39]

Vid realisationsvinstbeskattning utgår man från obligationsrättsligt bindande avtal vid bedömningen av när köp och försäljning av egendom har skett.[40] Att exempelvis ytterligare förutsättningar, såsom fastighetsbildning, måste uppfyllas för köpets giltighet saknar betydelse.[41] Det är därför konsekvent att även frågan om vem som kan realisationsvinstbeskattas för en fastighetsöverlåtelse avgörs på grundval av vem som obligationsrättsligt kan överlåta fastigheten. D v s man kan förmoda att regeringsrätten i princip accepterar förekomsten av dold äganderätt.[42]

Mot detta förmodande talar möjligtvis den bedömning som regeringsrätten gjort i **RÅ84 1:81.** I detta fall hade gåva mellan makar skett utan upprättande av äktenskapsförord. Regeringsrätten ansåg därför att givande maken alltjämt vid försäljning av egendomen skulle beskattas som säljare, till den del någon giltig gåva inte förelåg. Man uttalade därvid att mottagarens fång måste ''prövas från sakrättslig synpunkt''.

Fallet skiljer sig dock från de dolda äganderättsfallen i två avseenden. För det första var gåvan utan äktenskapsförord inte giltig vare sig sakrättsligt eller obligationsrättsligt.[43] För det andra var det inte fråga om att sakrättsskydd skulle kunna inträda genom någon ytterligare rättshandling, utan härför krävdes ett nytt formenligt avtal.[44] Fallet torde därför inte innebära att sakrättsskydd är en förutsättning för att i beskattningshänseende en överlåtelse skall anses ha skett.

Regeringsrätten har vidare tagit ställning till ett påstående om en slags omvänd ''dold äganderätt'' i **RÅ85 1:57.** Vid bedömning av om förutsättningar för uppskov med realisationsvinstbeskattning förelåg, påstod den ena maken att han ensam ägde hela fastigheten trots att båda makarna stod som lagfarna ägare.

Regeringsrätten: Makarna ''erhöll lagfart på fastigheten med hälften var och har i sina självdeklarationer redovisat fastigheten i enlighet härmed. Med hänsyn härtill och då vad Christer W anfört om att han rätteligen ensam skulle äga denna fastighet inte föranleder annan bedömning, får vardera maken anses äga hälften av fastigheten''.

Utslaget kan inte ses som ett principiellt ställningstagande till möjligheten av dold äganderätt, utan torde endast innefatta ett ställningstagande till att bevisningen för sådan var så svag att man inte behövde bedöma principfrågan. I ett fall där någon hävdar ensam dold äganderätt, till skillnad från dold samäganderätt, är möjligen beviskraven högre även vid den civilrättsliga bedömningen.[45]

1985 års fall visar att man kan förvänta sig högt ställda beviskrav när påståenden görs om dold äganderätt.

Noter

1 Fråga 6 i förhandsbeskedsärendet.
2 Se Melz, Kapitalvinstbeskattningens problem, Stockholm 1986, s 9 med där anförda hänvisningar.
3 Se FAR/SRS Info 1988 Rä 19.
4 Se Melz, 1986 s 297 ff.
5 D v s en avdragsgill realisationsförlust föreligger.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

6 Det torde framgå av att man talar om ''fordringens vid förvärvstidpunkten diskonterade värde'' samt av att en dissident i rättsnämnden klart lyft fram problemet. Något klart ställningstagande föreligger dock inte då det inte framgår om sakomständigheterna i ärendet var av sådant slag som beskrivits i ovanstående exempel.

7 Se Melz, 1986 s 314 ff.

8 Se Melz, 1986 s 318 ff.

9 I RÅ81 1:4 har regeringsrätten ansett att regelbundna och mycket omfattande aktieförsäljningar inte utgjorde rörelse. Regeringsrätten fann att avsikten med försäljningarna var att ''uppnå största möjliga avkastning på det omsatta kapitalet'' och då aktiehanteringen ''inte varit inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare, som skulle ha kunnat betraktas som handelsbolagets. . . kunder, med direkt hos bolaget . . . efterfrågade investeringsobjekt'', kunde inte rörelse anses föreligga. ''Den omständigheten att köpen och försäljningarna haft stor omfattning och ingått i den typ av portföljförvaltning som inriktats på kortsiktiga spekulationsvinster i stället för på t ex jämn avkastning eller realvärdesäkring'' utgjorde inte heller skäl att anse att rörelse förelåg.

Se vidare Melz 1986 s 212.

10 Om kapital som inte är frånskilt från den övriga rörelsen tillfälligt placeras i aktier torde dessa aktier utgöra omsättningstillgångar i den vanliga rörelsen, och rörelsebeskattning av försäljningarna är då tämligen självklar. Så enkelt är dock inte förevarande fall då det rörde sig om ett stort från den övriga rörelsen avskilt kapital.

11 Se Melz, 1986 s 65.

12 FAR/SRS Info 1987 Rä 103.

13 Det är möjligt att inte heller lagstiftaren gjort ett medvetet ställningstagande när lagregeln infördes 1984.

14 Referatrubrikerna är inte en del av regeringsrättens domar, utan formuleras av det regeringsråd som sedermera skriver referatet.

15 Se närmare Melz, 1986 s 311.

16 Se FAR/SRS Info 1988 Rä 59.

17 Se Melz, 1986 s 79 ff.

18 Den värdering av hyresrätten som fastslagits i dessa mål, kan om den tillämpas i andra situationer leda till skattekonsekvenser vilket man bör vara uppmärksam på.

Om en bostadsrättsförening betalar hyresgäster, som tillika är medlemmar i föreningen, ersättning för att de avstår från den hyresrätt till bostadslägenhet, som de dittills innehaft i en fastighet som nu förvärvats av bostadsrättsföreningen, finns en risk för att detta betraktas som skattepliktig utdelning från bostadsrättsföreningen till medlemmarna. Om hyresrätten skattemässigt inte anses ha något värde, kan nämligen tänkas att ersättningen behandlas som en vederlagsfri förmögenhetsöverföring från föreningen till medlemmarna.

19 Se Melz, 1986 s 92 f.

20 Se Melz, 1986 s 93.

21 Se FAR/SRS Info 1987 Rä 97.

22 Jfr den beskrivna behandlingen av undantagsförmån ovan i avsnitt 3.1

23 Avdragsrätt kan även föreligga i sådana fall där intäkten av verksamheten är undantagen från skatteplikt genom särskilt stadgande. Ett exempel härpå är RÅ 1987 ref 76 där avdrag medgavs för flistugg för framställning av vedbränsle oaktat att värdet av vedbränsle inte skall medräknas vid intäktsberäkningen. Se särskilt regeringsrådet Wahlgrens utveckling av sin mening.

Syftet torde således vara att skattefriheten enligt 21 § anv p 5, för värdet av bränsle för uppvärmning av bostad på jordbruksfastighet, skall omfatta hela värdet av uppvärmningen. Denna, i och för sig principiellt oberättigade förmån till viss kategori skattskyldiga, bör då inte i rättstillämpningen minskas genom inskränkningar på kostnadssidan.

24 Se Melz, 1986 s 96.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

25 För annan praxis av liknande slag se Melz, 1986 s 134, och SN 1983 s 238.

26 Innan regeringsrätten avgjorde målet diskuterade jag frågan på grundval av det då föreliggande förhandsbeskedet vilket sedermera inte ändrades av regeringsrätten. Även om utgången inte var direkt oväntad tyckte och tycker jag alltjämt att det finns ändamålsskäl som talar för att altenativregeln skall få tillämpas i denna situation; se Melz, 1986 s 192 ff.

Se även anfört ställe för en diskussion av hur huvudregeln för delavyttring skall tillämpas vid försäljning av en ideell andel.

27 Intressant är även att notera regeringsrådet Wahlgrens utveckling av sin mening. Han torde markera en större frihet i att frångå tillämpning av hjälpregeln än vad som hittills kännetecknat praxis.

28 Se även Melz, 1986 s 263.

29 Se RÅ 1962 ref 46. Jfr dock RÅ85 1:78. Enligt dep chefens och lagrådets uttalande i prop 1987/88:52, s 61 och 114 f, innebär dock sistnämnda rättsfall inte "något avsteg från principen om genomsyn vid beskattningen utan . . . avgörandet gäller en principiell bevisvärderingsfråga." Detta har jag svårt att inse, men jag nöjer mig här med att konstatera att den ovan angivna principen enligt lagrådet anses gälla.

30 En liknande praxis finns även avseende räntebetalningar. Vid fastighetsförbättringar ställs dock frågan mer på sin spets genom att utgiften avser en investering som medför en förmögenhetsökning för den andre fastighetsägaren, vilket en räntebetalning inte direkt gör.

31 Resonemanget är närmare utvecklat i Melz, 1986 s 183 ff.

32 Jfr not 29 ovan.

33 En liknande bedömning som i notismålet finns även angående avdragsrätten för räntor; se RÅ80 1:69.

34 För en inträngande och utförlig redogörelse för den civilrättsliga innebörden av "dold äganderätt" hänvisas vidare till Agell, Äganderätten till fastighet för makar och samboende, 1984. Se även Bergström, SN 1986 s 304 ff.

35 Här skall endast tilläggas att de av Bergström kommenterade fallen gällt makars samägande, men att dold äganderätt bör kunna förekomma även mellan andra samägare och även för fastighet som inte utgör gemensam bostad för samägarna; jfr NJA 1986 s 741 angående bulvanköp.

36 Se även i sakrättsligt hänseende NJA 1985 s 97 och 615.

37 Jfr Sandström, SN 1972 s 418, angående möjligheten att realisationsvinstbeskatta huvudmannen vid bulvanförhållanden.

38 Sådana krav finns för överlåtelse av bostadsrätt i 12 a § bostadsrättslagen (gäller fr o m 1 juli 1982) och för fastigheter i 4 kap 1 § Jordabalken.

39 Se bl a Bergström, Skatter och civilrätt, 1978, s 183 ff.

40 Se bl a Bergström, aa s 196 ff. Detta gäller allmänt vid beskattningen; se exempelvis bedömningen i gåvoskattehänseende av dold äganderätt i ovan angivna NJA 1987 s 137.

41 Jfr RÅ 1986 ref 75, som behandlats ovan i avsnitt 7.

42 Se Bergström SN 1983 s 278 f och SN 1986 s 307.

43 Se Bergström, Ogiltighet, 1984, s 169, med där angivna källor.

Jfr även härom regeringsrådet Nordlund, SN 1986 s 298 f, i en diskussion av rättsfallet med regeringsrådet Petrén, SN 1986 s 291 ff.

44 Bergström, 1984 s 170.

45 Jfr Agell, 1984 s 42.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48

”SRF:s egna kompetenskrav är min garanti.”

De drygt 700 ledamöterna i Sveriges Redovisningskonsulters Förbund ger service åt närmare 100.000 företag över hela landet. Allt från vanlig sifferhantering till kvalificerad ekonomisk rådgivning och medverkan i kundernas företagsutveckling. En service med ansvar och kvalitet.

SRF är en varudeklaration av kompetens. Förutom en avancerad teoretisk och praktisk grundutbildning krävs — för fortsatt ledamotskap i förbundet — en kontinuerlig aktualitetsutbildning på beskattnings- och redovisningsområdena.

Ett tämligen unikt krav i en yrkesorganisation som borgar för hög kvalitet på Redovisningskonsulten SRF.

Redovisningskonsulten SRF finns på de flesta orter. Du finner oss på Gula Sidorna under Revisorer och Redovisningskonsulter, betecknade med Δ.

SRF

— företagarens nära rådgivare och samtalspartner sedan 1936.

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND

Förbundsadress: Magasinsgatan 7 A, Box 143, 791 23 Falun. Tfn 023/181 30.

50 ÅR

Goda Råd gratis!

☐ **Ja tack, skicka mig broschyren Goda Råd och information om Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.**

Namn .....

Företag .....

Adress .....

.....

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND SRF

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:48