# Regeringsrättens lagtolkning och verkligheten

*Av kammarrättslagman Jan Sundin, Kammarrätten i Sundsvall*

I början av förra året meddelade regeringsrätten två domar som är av betydande intresse för många människor (RÅ 1987 ref 89 I och II).

I det första målet hade en skattskyldig, Christian, sålt en bostadsrätt under 1976 för 31 000 kr. Han hade köpt rätten år 1975 för 10 000 kr. Vid förvärvet av bostadsrätten hade han dock till säljaren som ''dellikvid'' lämnat hyresrätten till en bostadslägenhet. Värdet av hyresrätten hade av de avtalsslutande parterna uppskattats till 20 000 kr. Christian deklarerade inte någon realisationsvinst genom försäljningen.

Taxeringsintendenten ansåg att värdet av hyresrätten inte skulle beaktas vid realisationsvinstberäkningen. Han yrkade att Christian skulle eftertaxeras för vinst, beräknad till 19 300 kr (31 000 — inköpspris 10 000 — inköps- och försäljningskostnader 1 700). Taxeringsintendenten yrkade även skattetillägg på samma belopp.

Länsrätten i Stockholms län ansåg att det mellan parterna överenskomna avräkningsvärdet för hyresrätten, 20 000 kr, skulle beaktas vid vinstberäkningen. I följd härav uppkom enligt länsrättens bedömning ingen realisationsvinst.

Kammarrätten i Stockholm biföll däremot taxeringsintendentens yrkande om eftertaxering och skattetillägg.

Regeringsrätten (Wieslander, Brink, Berglöf och Swartling) där Christian klagade biföll inte hans besvär och yttrade:

''Enligt 12 kap 65 § jordabalken får en hyresrätt till en bostadslägenhet inte överlåtas mot vederlag. Villkor om sådant vederlag är enligt samma lagrum ogiltigt och vederlaget skall lämnas tillbaka. Som en konsekvens av denna lagstiftning skall enligt regeringsrättens mening en sådan hyresrätt i realisationsvinsthänseende inte anses ha något värde. Anskaffningsvärdet för den



Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:33:14

bostadsrätt som Christian avyttrade under år 1976 skall därför, såsom kammarrätten funnit, bestämmas till 10 000 kr och hans realisationsvinst till 19 300 kr.''

Regeringsrätten biföll även yrkandet om skattetillägg.

Regeringsrådet Delin var skiljaktig i fråga om motivering och anförde: ''Enligt 12 kap 65 § jordabalken gäller straffsanktionerat förbud att mot vederlag överlåta hyresrätt till en bostad. I 12 kap 35 § jordabalken medges dock hyresgäst under vissa villkor rätt att byta sin hyresrätt i syfte att erhålla en annan bostad. Sådana byten förekommer i mycket stor utsträckning. På orter med bostadsbrist bedöms då allmänt hyresrätten ha ett visst ekonomiskt värde, varvid köpeskillingen för en tillbytt villafastighet eller bostadsrätt reduceras i motsvarande mån. Skäl kan anföras för att detta värde — som ofta har marknadsmässig karaktär — skall beaktas i beskattningssammanhang. Oaktat det varit väl känt för myndigheterna att sådana bytesuppgörelser ägt rum i stor omfattning under de senaste decennierna, har emellertid i praxis ingen hänsyn tagits till detta värde vid årliga taxeringarna vare sig så, att bytesvaluta i form av en hyresrätt ansetts utgöra en intäkt vid försäljning av en fastighet eller så, att överlåtaren av en hyresrätt beskattats för värdet av erhållen prisnedsättning vid förvärvet av en bostadsrätt eller villafastighet. En allmän övergång till att vid realisationsvinstbeskattningen beakta ett antaget marknadsvärde av hyresrätt till bostadslägenhet skulle stå i mindre god överenskommelse med statsmakternas bostadspolitik, få betydande återverkningar på bostadsmarknaden samt avsevärt försvåra taxeringsarbetet genom behovet att förebringa utredningen om hyresrättens marknadsvärde i de särskilda fallen. Mot bakgrund av det anförda får det enligt min mening anses vara en uppgift för lagstiftaren att genomföra den ändring på förevarande område som eventuellt kan anses önskvärd. Till dess så sker bör liksom hitills hyresrätt till bostadslägenhet anses inte ha något ekonomiskt värde i realisationsvinsthänseende. I konsekvens härmed bör den som säljer en bostadsandel vid realisationsvinstberäkningen inte få i ingångsvärdet inräkna värdet av hyresrätten till en bostadslägenhet som han i samband med förvärvet av bostadsrätten överlåtit till sin fångesman''.

Regeringsrådet Wieslander anförde till utveckling av sin mening: ''Jag har givetvis, liksom övriga ledamöter, fullt klart för mig att vid försäljningen av villor och bostadsrättslägenheter numera är allmänt förekommande att hyresrätter lämnas som dellikvid och att hyresrätter i dessa sammanhang har ett betydande värde på den allmänna marknaden. Trots att verkligheten sålunda av olika skäl inte anpassat sig till den ordning som skall råda enligt 12 kap 65 § jordabalken har jag funnit att en konsekvens av denna nu gällande ordning måste bli den som regeringsrättens dom innehåller.''

I det andra målet som avgjordes samma dag förekom i korthet följande. En skattskyldig, Georg, hade den 21 mars 1978 köpt en bostadsrätt för 75 000 kr.



Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:33:14

Han sålde bostadsrätten samma år för 25 000 kr till sin svärmor. I samband med försäljningn fick han överta svärmoderns hyresrätt till en bostadslägenhet. Georg ställde hyreslägenheten till bostadsförmedlingen förfogande i samband med att han förvärvade ett småhus av Stockholms fastighetskontor, småhusavdelningen. En förutsättning för att få förvärva fastigheten hade varit att han och hans hustru ställde en bostadslägenhet till bostadsförmedlingens förfogande. Därvid skulle överlåtelsevärdet av bostadsrättslägenhet som ägdes av Georg, bestämmas till ett belopp motsvarande endast grundavgiften jämte amortering eller 16 835 kr.

Georg deklarerade 1979 och yrkade avdrag för realisationsförlust vid avyttring av bostadsrätten med (75 000 - 25 000 = ) 50 000 kr.

I sin dom sade regeringsrätten bland annat följande:

''I målet är fråga om den som dellikvid erhållna hyresrätten skall anses ha något värde vid beräkningen av den realisationsförlust, som avyttringen av bostadsrätten kan ha medfört.

Enligt 12 kap 65 § jordabalken får en hyresrätt till en bostadslägenhet inte överlåtas mot vederlag. Villkor om sådant vederlag är enligt samma lagrum ogiltigt och vederlaget skall lämnas tillbaka. Som en konsekvens av denna lagstiftning skall enligt regeringsrättens mening hyresrätten inte åsättas något värde när realisationsförlust beräknas.''

Regeringsrådet Delin var skiljaktig i fråga om motiveringen och hade en motivering som överensstämde med vad han anförde i det första målet. Regeringsrådet Wieslander anförde till utveckling av sin mening vad han anfört i det första målet.

**Några reflektioner**

Bestämmelsen i 12 kap 65 § jordabalken är utformad som en brottsbeskrivning: ''Uppställer någon uppsåtligen villkor om särskild ersättning för upplåtelse av bostadslägenhet eller för överlåtelse av hyresrätten till sådan lägenhet, skall han dömas till böter eller fängelse''.

I tredje stycket av samma paragraf sägs att villkor som avses i första stycket är ogiltiga. Den som ställt upp villkoret är skyldig att lämna tillbaka vad han tagit emot.

De återgivna bestämmelserna innebär att vederlag som ehålls för överlåtelse av hyreslägenhet till bostad har förvärvats genom brottslig verksamhet. Sådant vederlag skall enligt gängse regler återlämnas.

Låt oss anta att någon överlåter hyresrätten till en bostadslägenhet mot 50 000 kr i kontanter. Det föreligger då ett brott. Låt oss vidare anta att brottslingen blir skyldig att betala tillbaka vederlaget. Då blir det naturligtvis inte fråga om några skattekonsekvenser.

Om man varierar exemplet så att man säger att överlåtaren som fått veder-



Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:33:14

lag för en hyresrätt inte kan fällas för brottet — kanske kan uppsåtsrekvisitet inte styrkas — får överlåtaren behålla vederlaget. Då uppstår frågan om hur det blir med beskattningen.

Vederlaget har då inte förvärvats genom brottslig verksamhet. Skall vederlaget beskattas eller inte? Någon ledning av rättspraxis eller doktrin har man inte när det gäller att besvara denna fråga. Enligt 35 § 1 mom KL beskattas intäkt som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet förutsatt att den inte är skattefri. Det ter sig naturligt att beskatta inkomsten i denna förvärvskälla.

Man kan emellertid tänka sig att beskatta överlåtaren i detta fall för realisationsvinst, avseende lös egendom enligt 35 § 4 mom KL. Beskattning förutsätter i så fall att innehavstiden inte överstiger fem år. Gör den inte det kan överlåtaren vara berättigad till avdrag för vad han utgett för hyresrätten då han förvärvade den.

Låt oss anta att överlåtaren i det tänkta fallet fälls för brottslig verksamhet men att överlåtelsen av något skäl blir civilrättsligt giltig. Trots att vederlaget i så fall har förvärvats genom brottslig verksamhet torde beskattning kunna komma i fråga. Detta framgår av rättsfallen RÅ 1949 not Fi 1113 och RÅ 1968 not Fi 209 a). Beskattningssituationen torde följaktligen bli densamma oavsett om vederlaget förvärvats genom brott eller inte.

De båda fallen från regeringsrätten avser dock vad man kan kalla blandade fång, överlåtelser där man använt en hyresrätt såsom dellikvid — det är intressant att regeringsrätten i det senare fallet klart uttalar att hyresrätten har använts som dellikvid. Sådana överlåtelser är som domstolarna uttalar och som alla vet ytterligt vanliga. Såvitt man känner till har man inte i något fall beivrat sådana överlåtelser. Inte heller torde överlåtelser av denna art hos de avtalsslutande parterna eller hos någon annan väcka moraliska betänkligheter. Avtalen blir således giltiga. Situationen blir i praktiken att en villaägare i t ex Djursholm kan mot en större eller mindre prisrabatt på sin villa byta till sig en hyresrätt på Östermalm. När han bott en tid i lägenheten, kan han använda hyresrätten som dellikvid när han köper en villa eller en bostadsrätt. Varje gång han eller annan använder hyresrätten som dellikvid har rättigheten ett reellt värde. Det rör sig om en tillgång som kan användas som betalningsmedel. Ingen ifrågasätter att det rör sig om en tillgång. Rättigheten kan också gå i arv, och en arvtagare kan använda hyresrätten på samma sätt som var möjligt för arvlåtaren. Hyresrätten kan vidare övergå till ny ägare genom gåva. Så var förhållandet i det första rättsfallet om Christian. Han hade, berättade han i målet, av sin moder fått en bostadsrätt i centrala Stockholm som gåva med skyldighet för honom att avräkna värdet vid ett framtida arvskifte efter modern.

Man kan således säga att det gängse förhållandet att en hyresrätt på detta sätt används som dellikvid är ett fullt accepterat förfarande. Värdet av hyres-



Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:33:14

rätten betraktas som en realtillgång av parterna och av andra. Formellt är förfarandet brottsligt, men ingen bryr sig om detta.

Det oaktat anser regeringsrätten att man vid realisationsvinstberäkningen skall blunda för verkligheten. Formellt skall vederlaget, menar regeringsrätten, lämnas tillbaka och det leder till att hyresrätten inte skall ha något värde. Det är också utan betydelse om vederlaget lämnas tillbaka eller inte. Regeringsrätten vet naturligtvis att avtalen blir gällande och att det inte alls blir fråga om att lämna tillbaka någonting.

Naturligtvis kan man säga att regeringsrätten inte kunde döma på annat sätt än den gjorde. Det skulle innebära att regeringsrätten på sätt och vis sanktionerade ett brottsligt förfarande. Mot detta står att det ter sig svårt att blunda för verkligheten. I andra sammanhang är regeringsrätten benägen att bedöma avtal eller andra rättshandlingar efter den verkliga innebörden. Just i detta fall har domstolen gått ifrån denna princip.

Advokatfirman Sundvik AB är en advokatbyrå med huvudsaklig inriktning på skatterätt och affärsjuridik. På byrån arbetar idag tre jurister.

Vi söker nu ytterligare en medarbetare med erfarenhet från advokat- eller revisionsbyrå och med gedigna kunskaper i ekonomisk juridik, gärna med anknytning till företagsbeskattning.

Byråns klienter — uteslutande företag — är verksamma inom vitt skilda branscher och arbetsuppgifterna är därför mycket varierande och stimulerande.

Närmare upplysningar lämnas av advokat Ove Sundvik eller advokat Stephane Pleijel på tel 08-24 80 20.

**ADVOKATFIRMAN SUNDVIK AB**
**Birger Jarlsgatan 12 V**
**114 34 Stockholm**



Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:33:14