Verklighet, schablon eller fiktion

av regeringsrådet Stig von Bahr

1. Inledning

Det är givetvis önskvärt att beslut om taxering baseras på de faktiska förhållandena i det enskilda fallet. Schabloner och fiktioner bör tillgripas endast om detta kan antas medföra påtagliga fördelar. Avsikten med denna artikel är att med utgångspunkt i ett antal rättsfall under senare tid kommentera skattedomstolarnas benägenhet att utnyttja schabloner och fiktioner.

I tydlighetens intresse bör påpekas att framställningen tar sikte på schabloner och fiktioner som utbildats i praxis. Läget är självfallet ett annat om lagtexten innehåller schablonmässiga eller fiktiva inslag. Anges att en fastighet skall tas upp till taxeringsvärdet eller att ett barns ålder skall bedömas efter förhållandena den 1 november visst år uppkommer normalt inga problem. Domstolen är bunden av lagtexten även om resultatet — sett i relation till verkligheten — framstår som mindre tilltalade. Det i och för sig intressanta spörsmålet om i vilken utsträckning skattelagstiftningen bör innehålla schabloner behandlas således inte här.

Vad som utmärker en *schablon* är att en specifik skattefråga bedöms enligt en tidigare antagen mall. En typisk schablon är att låta antalet hästar vara avgörande för om en persons hästinnehav utgör rörelse eller inte. En annan situation då schabloner tillgripits är vid prövningen av om en fastighetsöverlåtelse är onerös eller benefik. Såvitt gället beräkning av reavinst har praxis intagit den ståndpunkten att en överlåtelse är antingen helt oneröst eller helt benefik. Skiljelinjen mellan de olika fången har kopplats till fastighetens taxeringsvärde. Jag återkommer i det följande (avsnitt 3.2.1) med en närmare granskning av denna schablon.

Utnyttjande av schabloner har påtagliga fördelar. Den viktigaste vinsten är att rättstillämpningen blir förutsägbar. Den skattskyldige vet exakt var någon-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

stans gränsen går — högst en häst eller fastighetens taxeringsvärde — och kan rätta sig efter detta. Dessvärre har också schabloner betydande nackdelar. Här skall endast nämnas att de ofta ger upphov till olyckliga tröskeleffekter och att de kan utnyttjas för att uppnå obehöriga skatteförmåner.

Ett domslut kan sägas vila på en *fiktion* om utgången bestäms mer av en transaktions formella uppläggning eller beteckning än dess egentliga innehåll. En vinst eller förlust på grund av försäljning av viss egendom kan framstå som faktisk och ovedersäglig om hänsyn blott tas till inköps- och försäljningspris. Beaktas emellertid därutöver andra av ägaren vidtagna dispositioner rörande den sålda egendomen kan det primära resultatet framstå som helt fiktivt och böra vändas till sin motsats (se avsnitt 3.2.2).

Jag vill betona att det ingalunda föreligger någon klar gräns mellan schabloner och fiktioner. Om en domstol finner att räntelöshet hos ett skuldebrev inte påverkar skuldebrevets värde kan utgången sägas vila på schablonen att ett skuldebrev skall — oavsett räntesats — värderas till sitt nominella belopp. Utgången kan emellertid också anses vila på fiktionen att räntevillkoren är utan betydelse vid värderingen av ett skuldebrev.

Min framställning är disponerad på följande sätt. I ett första avsnitt kommenterar jag transaktioner där parterna valt en missvisande beteckning för sina transaktioner eller på annat sätt sökt dölja de verkliga ekonomiska sammanhangen. Därefter behandlas ett antal mål beträffande beräkning av reavinst och reaförlust. I det tredje avsnittet diskuteras några fall som gäller den skattemässiga behandlingen av rättshandlingar som är ogiltiga civilrättsligt sett men som ändå ligger till grund för parternas agerande. Artikeln avslutades med några sammanfattande synpunkter.

2. Verklig innebörd

En överenskommelse kan ytligt sett framstå som ett vanligt avtal om köp, hyra eller lån. Vid en närmare granskning framkommer emellertid att avtalsvillkoren skiljer sig från vad som skulle ha gällt mellan två helt oberoende parter eller att avtalets egentliga innebörd är en annan än vad som angivits. I situationer av detta slag måste domstolarna ta ställning till bl a om taxeringen skall grundas på en helhetsbedömning av rättsförhållandet (genomsyn) eller om varje led skall behandlas för sig. Följande rättsfall belyser problemställningen.

2.1 Förmån till anställds hustru (RÅ 1985 1:78)[1]

Målet gäller Nils-Olof T som var anställd hos AB Jakobsson & Widmark (ej fåmansföretag). Nils-Olof T:s hustru hade förvärvat en villafastighet från nämnda bolag. Länsrätten och kammarrätten fann att förvärvet skett till un-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

derpris och att Nils-Olof T därigenom erhållit en löneförmån vilken kunde uppskattas till 60 000 kr. I sin dom konstaterade regeringsrätten inledningsvis att fråga i målet var om Nils-Olof T erhållit en för honom skattepliktig löneförmån genom att hustrun fått köpa fastigheten för lägre pris än ett av myndigheterna beräknat marknadsvärde. Sedan regeringsrätten slagit fast att reglerna i 35 § 1 a mom kommunalskattelagen (KL) om fåmansföretag inte var tillämpliga anfördes vidare: ''I målet har inte vistats att Nils-Olof T tillförts något ekonomiskt värde eller annan förmån genom Solveig T:s förvärv av fastigheten. Vid dessa förhållanden kan skattskyldighet för Nils-Olof T såsom för inkomst av tjänst inte grundas på den omständigheten att bolaget till Solveig T överlåtit en fastighet för ett pris som må ha understigit fastighetens beräknade marknadsvärde.'' — Regeringsrätten biföll därför Nils-Olof T:s besvär.

Målet gällde alltså hur en förmån från en arbetsgivare till en anställds nära anhörig skall behandlas i skattehänseende. Fråga är om en sådan förmån skall presumeras ha sin grund i anställningsförhållandet och därmed beskattas hos den anställde eller om den skall anses vara oberoende av anställningen. I tidigare praxis torde domstolarna allmänt ha åsatt taxeringar som om förmånen först tillfallit den anställde och därefter av denne slussats vidare till den anhörige (ett känt om än något udda exempel på denna form av genomsyn är det s k Gratia Dei-målet, RÅ 1962 ref 46, i vilket kyrkoherde Rosendal blev beskattad för föredragsarvoden som arrangörerna med hans goda minne översände till stiftelsen Gratia Dei).

Domen beträffande Nils-Olof T kan uppfattas som ett avståndstagande från principen om genomsyn i de fall då den anställde inte är delägare i ett fåmansföretag. Rättsfallet har också, bl a i en remiss till lagrådet den 24 september 1987, tolkats som ett avsteg från grundsatsen att en förmån från en arbetsgivare till den anställdes anhöriga skall beskattas på samma sätt som en förmån till den anställde själv. Lagrådet uttalade dock något överraskande att domen inte innebar något avsteg från genomsynsprincipen utan endast att det allmänna i fastighetsvärderingsfrågor måste på ett bättre sätt än den skattskyldige visa vad som är fastighetens värde. Domen avsåg således enligt lagrådet endast en principiell bevisvärderingsfråga och inte den fråga som aktualiserats i lagrådsremissen. Lagrådet avstyrkte mot bl a denna bakgrund det i remissen framlagda förslaget. I propositionen anslöt sig föredragande statsrådet till lagrådets uppfattning att det föreslagna tillägget var obehövligt (se prop 1987/88:52 s 114 f och 60 f).

RÅ 1985 1:78 är ett referatmål i vilket samtliga ledamöter var eniga. Varken målets rubrik eller domskäl kan anses ge stöd för tolkningen att avsikten varit att belysa en bevisvärderingsfråga. För egen del kan jag inte läsa domen på annat sätt än att någon beskattning av mannen inte kommit i fråga även om hustrun förvärvat fastigheten till underpris. Vad gäller de tolkningar av rätts-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

fallet som återgetts i prop 1987/88:52 må anmärkas att det är regeringsrättens uppgift att svara för utvecklingen av rättspraxis. Uttalanden i ett lagstiftningsärende kan — förutsatt att de inte leder till ny lag — inte påverka prejudikatvärdet av en regeringsrättsdom. Så länge den rättsuppfattning som redovisats i RÅ 1985 1:78 inte underkänns av regeringsrätten får utgången anses uttrycka gällande rätt. Med hänsyn till den osäkerhet på rättsområdet domen uppenbarligen gett upphov till är det enligt min mening angeläget att den aktuella beskattningsfrågan ånyo kommer upp till bedömning i regeringsrätten.[2]

2.2 Ränta i natura (RÅ 1982 Aa 72 och RÅ 1984 1:39)

Ett sätt att få bättre ekonomi är att förvandla vanliga levnadskostnader till avdragsgilla ränteutgifter (eller minskade ränteinkomster). En privatperson kan exempelvis lämna sin livsmedelshandlare ett räntefritt lån (deposition) på 100 000 kr. Om räntefriheten ökar handlarens rörelseöverskott med 12 000 kr kan denne ge långivaren 12 000 kr i rabatt på livsmedelsinköp utan att förlora på affären. Med 50 % i marginalskatt på kapitalinkomster eller kapitalutgifter blir långivarens nettokostnad för rabatten endast 6 000 kr.

Det finns ingen allmän skatteregel som tar sikte på räntelösa lån. Utgångspunkten är alltså att en långivare som inte betingar sig ränta inte beskattas för någon ''fiktiv'' ränteinkomst. Det är likaså klart att rabatter som privatpersoner lyckas utverka vid sina inköp inte utlöser beskattning. Sedda isolerade från varandra ger alltså ett räntelöst lån och varurabatter inte upphov till några skattemässiga problem. Situationen förändras emellertid om det räntelösa lånet ges till den som lämnar rabatten. Är så fallet framstår det enligt min mening som naturligt — och mest överensstämmande med verkligheten — att se varurabatten som en ersättning för dispositionen av det lånade kapitalet, d v s som en ränta. Den skattemässiga bedömningen bör med andra ord bli densamma oavsett om låntagaren betalar ränta i kontanter eller i form av rabatterad falukorv. Med ett sådant synsätt blir det också likgiltigt om långivaren finansierat det räntelösa lånet genom uttag från egen bankräkning eller genom upplåning. I förstnämnda fallet byts en inkomst mot en annan inkomst och i det andra fallet får privatpersonen en ränta i natura som svarar mot ränteutgifterna på det egna lånet.

Regeringsrätten har haft anledning att ta ställning till nu nämnda problematik i två förhandsbeskedsmål, det första rörande depositionsleasing av personbil (RÅ 1982 Aa 72) och det andra rörande kostnader för brygg- och uppläggningsplats för båtar (RÅ 1984 1:39). I båda fallen skulle privatpersonen lämna ett räntelöst lån (deposition) och i samband med detta få en lägre leasingavgift för bilen resp kostnad för båten.

Anmärkningsvärt nog valde regeringsrättens majoritet inte att se den leastagaren resp båtägaren tillgodoräknade prisreduktionen som en ränteinkomst.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

Regeringsrätten tog i stället fasta på att det av privatpersonen deponerade beloppet i båda fallen finansierats genom lån från ett leasingföretaget/båtvarvet närstående bolag. Räntan på detta lån ansågs utgöra en levnadskostnad i följd varav rätt till avdrag inte förelåg.

Det får anses vara en öppen fråga om rättsfallen innebär ett avståndstagande från det av mig förordade synsättet att ränta i situationer av detta slag utgår i form av natura eller om regeringsrätten på grund av de speciella omständigheterna ansett det tillfyllest att angripa det sätt varpå depositionen finansierats. Mot sistnämnda tolkning talar möjligen det förhållandet att ett av målen refererats. Det är därför oklart hur beskattningsfrågan kommer att lösas om privatpersonen finansierar det räntelösa lånet helt på egen hand. Även på detta område föreligger behov av klarläggande rättsfall.

2.3 Förskottsränta (RÅ 1987 ref 78)

Ränta är ett vederlag från låntagare till långivare för att låntagaren får disponera över långivarens kapital. En betalning som inte avser ersättning för en kreditgivning utgör — oavsett hur transaktionen betecknas — inte någon räntebetalning.[3] I rättsfallet RÅ 1987 ref 78 uppkom frågan hur en som förskottsränta angiven betalning skulle behandlas när kreditinslaget var ytterligt svagt.

Omständigheterna var i korthet följande. Enligt ett såsom lån betecknat avtal erhöll Ragnar J den 23 juli 1981 50 000 kr från finansföretaget Accenta. I avtalet föreskrevs att lånet skulle återbetalas den 30 april 1987 samt att låneräntan, 49 500 kr, skulle betalas i förskott. Accenta erhöll sammanlagt 49 500 kr såsom ränta från Ragnar J före den 13 november 1981 (stickdag för begränsningen av avdragsrätten för förskottsränta).

Av det från Accenta till Ragnar J utbetalade beloppet, 50 000 kr, återbetalades således 49 500 kr inom mindre än fyra månader. Under resterande del av avtalsperioden disponerade Ragnar J endast 500 kr, d v s en procent av det ursprungligen utbetalade beloppet.

Med bortseende från skatteeffekten var avtalet mycket oförmånligt för Ragnar J. En kredit som under praktiskt taget hela avtalsperioden uppgick till bara 500 kr kostade honom 49 500 kr. Om ''förskottsräntan'' bedömdes avdragsgill blev läget dock annorlunda. Med omkring 80 % i marginalskatt uppkom en skattelättnad år 1981 på 40 000 kr. Denna utgiftsminskning var sannolikt mer värd för Ragnar J än utbetalningen på 50 000 kr till Accenta år 1987.

Regeringsrättens majoritet (tre ledamöter) fann — mot bakgrund av det obetydliga kreditbelopp som Ragnar J disponerat över — att betalningen år 1981 på sammanlagt 49 500 kr inte kunde anses utgöra ersättning för kredit. Den egentliga innebörden av avtalet ansågs i stället vara att Ragnar J mot be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

talningen på 50 000 kr år 1987 skulle få tillgång till en handling som redan vid 1982 års taxering kunde ligga till grund för ett avdragsyrkande på 49 500 kr. Betalningen på 49 500 kr ansågs därför inte utgöra ränta eller annan avdragsgill kostnad.

Enligt majoriteten var således inslaget av kreditgivning försumbart. Målet bedömdes därför som om inga betalningar alls förekommit under år 1981. Med detta synsätt framstår Ragnar J:s och Accentas uppfattning att ett låneförhållande uppkommit och förskottsränta betalats som en fiktion. Majoritetens uttalande att fråga varit om förvärv av en avdragsrätt (mot betalning i efterskott) synes bättre överensstämma med verkligheten.

Minoriteten (två ledamöter) — som i likhet med majoriteten utgick från att avtalet mellan Ragnar J och Accenta varit bindande för båda parterna — ansåg däremot att enbart den omständigheten att den erlagda förskottsräntan nära nog motsvarade lånebeloppet inte kunde föranleda att vad som avtalats haft annan rättslig innebörd än den av parterna angivna. Enligt minoriteten var Ragnar J därför berättigad till avdrag för beloppet 49 500 kr. Minoritetens uppfattning synes vara att avtalsparterna bör tillerkännas ett starkt tolkningsföreträde vid bedömningen av innebörden av ett träffat avtal.

2.4 Guldobligationen (RÅ 1986 ref 51)[4]

I en ansökan om förhandsbesked ställde Paul B ett antal frågor om den skattemässiga behandlingen av s k guldobligationer. Paul B avsåg att förvärva ett antal guldobligationer av Diamanthuset AB. En guldobligation innehöll en utfästelse från bolaget (gäldenären) att på anmodan betala ett belopp — i avtalet betecknat som lånfången summa — motsvarande fixpriset i dollar på guld vid inlösentillfället. Priset på obligationen bestämdes med utgångspunkt i fixpriset vid förvärvstillfället. Som säkerhet för utfästelsen lämnade bolaget ''som pant'' en eller flera guldtackor motsvarande den i obligationen angivna mängden guld. Om obligationsinnehavaren (Paul B) avyttrade ''panten'' (guldtackorna) inträdde ingen annan påföljd än att bolagets betalningsutfästelse skulle anses infriad.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden fann att förvärvaren av en obligation erhöll sådana befogenheter med avseende på det överlämnade guldet att han i beskattningshänseende borde behandlas som ägare till detta. Den verkliga innebörden av att Paul B förvärvat en guldobligation var således enligt nämndens mening att han köpte det i obligationen specificerade guldet och samtidigt fick en garanti av bolaget om återköp (till marknadsvärde). Vinsten vid avyttring eller återförsäljning av obligationen skulle därför behandlas som reavinst enligt 35 § 4 mom KL. Vid förmögenhetstaxering ansågs Paul B i konsekvens härmed som ägare till guldet och inte som ägare till en fordran gentemot bolaget. — Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

Av det anförda framgår att rättsnämnden och regeringsrätten bortsett från hur parterna betecknat transaktionerna och i stället utgått från den verkliga innebörden av avtalet. En intressant fråga är hur långt denna form av genomsyn sträcker sig. Antag exempelvis att Paul B i stället för guldobligationen förvärvat en ''Volvoobligation'' för ett pris motsvarande dagskursen på en aktie i AB Volvo. Diamanthuset skulle förbinda sig att när som helst inlösa obligationen till löpande dagskurs på en Volvoaktie och skulle ställa betryggande säkerhet härför (inte nödvändigtvis en Volvoaktie). Paul B skulle därutöver tillgodoföras de utdelningar och andra ekonomiska förmåner som tillkom en aktieägare i AB i Volvo.

För det stora flertalet aktieägare torde ett innehav av en Volvoobligation vara likvärdigt med innehav av en aktie i AB Volvo. Förvärv av aktier är normalt en kapitalplacering och betingas inte av en strävan att påverka förvaltningen i AB Volvo. Att obligationsinnehavet inte medför rösträtt vid bolagsstämman är då betydelselöst.

Skäl kan mot denna bakgrund anföras för att en Volvoobligation skattemässigt borde behandlas på samma sätt som en aktie i AB Volvo, d v s enligt reglerna i 35 § 3 mom KL. Å andra sidan framstår det som mindre tilltalande att tillämpa reglerna för aktie på ett värdepapper som inte har och inte heller kan ge något ägarinflytande i ett företag. Detta talar för att Volvoobligationen i likhet med vanliga obligationer borde hänföras till 35 § 4 mom KL. En sådan lösning skulle dock ge utrymme för betydande möjligheter till skatteflykt eftersom eventuell värdestegring blev skattefri efter fem år. Det torde heller inte kunna komma i fråga att behandla Volvoobligationen som en sådan obligation för vilken indextillägget jämställs med ränta.[5] Som så ofta när fråga är om ''irreguljära'' transaktioner är det svårt att finna en invändningsfri skatterättslig lösning.

3. Beräkning av reavinst och reaförlust

3.1 Räntelösa reverser

Under lång tid synes skattedomstolarna ha utgått från principen att ett skuldebrevs nominella belopp är avgörande vid beskattningen. Den omständigheten att ränte- och amorteringsvillkoren medför att skuldebrevets verkliga värde avviker från det nominella har inte beaktats. Taxeringen har således grundats på fiktionen att identitet föreligger mellan nominellt värde och marknadsvärde.

På senare tid har dock regeringsrätten intagit en mer verklighetsanknuten inställning och gjort en nuvärdeberäkning i de fall då skuldebrevets marknadsvärde påtagligt avvikit från dess nominella värde. Följande rättsfall kan nämnas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

Fastighetsöverlåtelse till make mot räntelös revers (RÅ 1985 1:51)

Olle M anförde i en ansökan om förhandsbesked att han avsåg att sälja en fastighet till sin hustru för 300 000 kr. Betalningen för fastigheten, vars taxeringsvärde uppgick till 160 000 kr, skulle i sin helhet erläggas först tio år efter avtalets undertecknande. Någon ränta på hustruns skuld skulle inte utgå.

Regeringsrätten uttalade att nuvärdet av vederlaget för fastigheten betydligt understeg fastighetens värde. Med hänsyn härtill fann regeringsrätten att överlåtelsen till hustrun i skattehänseende skulle anses utgöra gåva. Reavinstreglerna var därför inte tillämpliga på överlåtelsen.

RÅ 1985 1:51 torde vara det första referatmål vari uttryckligen anges att en nuvärdeberäkning skall företas. Förhållandena var dock onekligen speciella — överlåtelse mellan makar samt tioårig ränte- och amorteringsfrihet — varför rättsfallets räckvidd varit oviss. Senare avgöranden visar emellertid att regeringsrätten fortsatt på den inslagna vägen.[6]

Säljarrevers som överlåtes till underkurs (RÅ 1985 1:89)

Makarna E överlät sin villafastighet för 450 000 kr. Som dellikvid lämnade köparen en revers på 190 000 kr med säkerhet i inteckningar i fastigheten. Lånet var amorteringsfritt under en femårsperiod. Räntan på reversen uppgick till diskonto plus sex procentenheter. Som villkor för köpet gällde att reversen kunde omplaceras hos ett namngivet aktiebolag. Kort före köparens tillträde överlät säljaren reversen till bolaget för 145 000 kr.

Kammarrätten ansåg att den nominella köpeskillingen, 450 000 kr, utgjorde utgångspunkt för beräkningen av reavinsten på grund av fastighetsförsäljningen. Den genom försäljningen av reversen uppkomna förlusten, 45 000 kr, ansågs vara en avdragsgill reaförlust (reversen bedömdes alltså ha förvärvats genom oneröst fång).

Regeringsrätten fann däremot att reversen redan vid försäljningstillfället i realiteten hade ett annat värde än det nominellt angivna, 190 000 kr. Anledning saknades att bestämma värdet till annat belopp än det som erhållits vid överlåtelsen av reversen eller till 145 000 kr. Med hänsyn till det anförda ansåg regeringsrätten i likhet med länsrätten att reavinsten borde bestämmas med utgångspunkt i en köpeskilling om 405 000 kr (en ledamot var skiljaktig och ändrade inte kammarrättens dom).

För egen del känner jag sympati för majoritetens strävan att grunda utgången på verkliga förhållanden. Samtidigt går det inte att förneka att domen ger upphov till frågetecken. Ränte- och amorteringsvillkor på den av köparen överlämnade reversen kan inte betecknas som onormala och ger inte i sig köparen någon påtaglig förmån. Det synes därför svårt att bestämma köparens ingångsvärde för fastigheten till lägre belopp än den nominella köpeskillingen, 450 000 kr. Ett så högt ingångsvärde skulle dock med majoritetens synsätt innebära ett brott mot kontinuitetsprincipen. Ett annat spörsmål är om redu-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

ceringen av försäljningspriset från 450 000 kr till 405 000 kr kommit till stånd även om avtal inte träffats om överlåtelse av reversen. Till förmån för en sådan tolkning talar främst att bevisproblem undviks. Å andra sidan framstår det logiskt sett som ohållbart att låta värderingen av vederlaget för såld egendom vara beroende av om vederlaget avyttras. Ett skuldebrev blir varken mer eller mindre värt bara för att det säljs. Häremot kan dock i sin tur invändas att en ordning för reavinstberäkningen som även i normalfallen förutsätter en marknadsvärdering av säljarreverser inger stora praktiska betänkligheter.

Aktieförsäljning mot räntelös revers (RÅ 1987 ref 102)[7]

Mauritz G sålde under år 1977 aktier som han innehaft mer än två år. Vederlaget utgjordes av dels ett belopp som betalades kontant under beskattningsåret, dels en räntelös revers på 400 000 kr. Sistnämnda revers skulle amorteras med 50 000 kr per år under åren 1978—1985.

Kammarrätten fann att reversens nominella belopp, 400 000 kr, skulle ligga till grund för reavinstberäkningen. Regeringsrätten hänvisade till ett antal äldre rättsfall (bl a RÅ 1985 1:51 och 1985 1:89) vilka ansågs visa att den verkliga köpeskillingen i praxis lagts till grund för beräkning av reavinst i de fall då denna köpeskilling varit påtagligt lägre än den som angetts i överlåtelseavtalet. Enligt regeringsrätten borde vid angivna förhållande Mauritz G:s reavinst beräknas med utgående från reversens nuvärde vid överlåtelsetillfället. Denna diskontering ansågs böra ske med begagnande av den närmast tillämpliga marknadsräntan. Regeringsrätten använde i enlighet med parternas uppfattning räntesatsen 12 % (den normala marknadsräntan på en revers av det aktuella slaget var möjligen högre). Reversens nuvärde kunde därför beräknas till 248 000 kr.

Genom domen får anses fastslaget att nuvärdet skall beräknas på marknadsmässiga grunder. Regeringsrättens skrivning tyder också på att en diskontering bör komma till stånd endast när det föreligger en påtaglig skillnad mellan reversens nominella värde och verkliga värde. Utgången i rättsfallet RÅ 1985 1:89 kan dock tyda på att kravet på skillnadens storlek mildras när reversens verkliga värde kan fastställas genom en vidareförsäljning.

Målet rörande Mauritz G:s taxering väcker också frågan hur skillnaden mellan reversens nominella belopp (400 000 kr) och dess nuvärde (248 000 kr) skall behandlas i skattehänseende. Frågan var inte uppe i målet men det är enligt min mening fullt klart att skillnaden mellan dessa belopp utgör inkomst av kapital för Mauritz G. Varje delbelopp på 50 000 kr skall således delas upp på en ren amorteringsdel och en räntedel. Beskattningsresultatet bör med andra ord bli detsamma oavsett om Mauritz G får en räntelös revers på 400 000 kr (med angivna amorteringsvillkor) eller en revers på 248 000 kr löpande med 12 % ränta (och med föreskrift om att amortering och ränta skall erläggas genom åtta lika stora delbetalningar).[8]

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

3.2 Verklig eller fiktiv förlust

Av det föregående avsnittet följer att vad som förefaller vara en reavinst efter diskontering kan visa sig vara en reaförlust. I det följande skall några andra varianter av fiktiva vinster eller förluster diskuteras. Först tar jag upp spörsmålet hur avsiktligt framkallade förluster skall hanteras i skattehänseende. Därefter behandlas frågan om i vad mån reavinstberäkningen influeras av att den sålda tillgångens identitet förändrats under innehavstiden.

3.2.1 Avsiktliga förluster

Med avsiktligt framkallad förlust menas här en förlust som inte beror på att tillgången minskat i värde utan på att ägaren medvetet överlåtit tillgången till underpris. Av naturliga skäl förekommer överlåtelser av detta slag främst mellan medlemmar av en familj eller vid annan intressegemenskap (för företag inom samma koncern finns som bekant särskilda regler i 35 § 3 mom KL). Frågan om avdragsrätt för förluster som uppstått på grund av överlåtelse till underpris har varit uppe till bedömning i några rättsfall år 1985.

Överlåtelse av fastighet till hustru (RÅ 1985 Aa 62)

Olof N hade år 1983 köpt en villafastighet för 300 000 kr. Taxeringsvärdet uppgick till 125 000 kr. Han övervägde att sälja fastigheten till sin hustru för 130 000 kr. I en ansökan om förhandsbesked frågade Olof N om han fick kvitta förlusten vid fastighetsförsäljningen, 170 000 kr, mot en reavinst på 150 000 kr som han fått genom en aktieförsäljning.

Rättsnämnden fann att eftersom fastigheten överläts till högre pris än taxeringsvärdet var den huvudsakliga innebörden av överlåtelsen att anse som försäljning. Med tillämpning enbart av KL var därför Olof N berättigad till avdrag för reaförlusten. Rättsnämnden fann dock att lagen om skatteflykt var tillämplig och att detta innebar att den uppkomna reaförlusten inte var avdragsgill. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet (enhällig dom den 2 maj 1985).

Överlåtelse av fastighet till barn (RÅ 1985 1:69)

Ove L förväntade sig en reavinst på omkring 4 milj kr vid en aktieförsäljning och undrade om vinsten kunde kvittas mot en reaförlust vid försäljning av en hyresfastighet. Han avsåg att köpa hyresfastigheten för 15 milj kr vilket belopp motsvarade fastighetens marknadsvärde. Fastigheten skulle därefter säljas till Ove L:s två barn för 11 milj kr (taxeringsvärdet). Ove L frågade i en ansökan om förhandsbesked om de tilltänkta rättshandlingarna omfattades av lagen mot skatteflykt.

Rättsnämnden besvarade Ove L:s fråga jakande. Regeringsrätten delade

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

rättsnämndens uppfattning att reaförlusten var avdragsgill vid tillämpning enbart av KL:s regler. Vad gällde skatteflyktsklausulen konstaterade regeringsrätten att en förutsättning för klausulens tillämplighet var att skatteförmånen kunde antas vara det huvudsakliga skälet för förfarandet. Härom anförde regeringsrätten.

Oavsett vilken vikt Ove L fäst vid den skatteförmån som uppkommer genom transaktionerna med fastigheten, innebär dessa en betydande förmögenhetsöverföring från honom till hans barn. Även om man bortser från skatteförmånen, blir förfarandet alltså meningsfullt. Skatteförmånen kan därför inte antas utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

Regeringsrätten fann mot denna bakgrund att lagen mot skatteflykt inte skulle tillämpas på det tilltänkta förfarandet (enhälligt).

Med samma motivering ändrande regeringsrätten kort därefter ett annat förhandsbesked rörande reaförlust vid fastighetsförsäljning från föräldrar till barn (RÅ 1985 Aa 218). I detta mål var dock två ledamöter skiljaktiga. En av dessa ansåg att förlusten vid fastighetsförsäljningen inte kunde anses som en sådan förlust som var avdragsgill enligt 36 § KL. Den andre skiljaktige ledamoten ansåg i likhet med rättsnämnden att skatteflyktsklausulen var tillämplig.

De nu återgivna målen har gällt fastighetsöverlåtelser av blandad karaktär, d v s överlåtelse med såväl onerösa som benefika inslag. Sedan lång tid tillbaka (RÅ 1969 ref 32) har en huvudsaklighetsprincip ansetts böra tillämpas i dessa fall. Överlåtelsen har sålunda ansetts utgöra gåva om vederlaget för fastigheten understigit taxeringsvärdet medan köp ansetts vara för handen om vederlaget motsvarat eller överstigit taxeringsvärdet.[9]

Fördelen med denna huvudsaklighetsprincip är att den är förutsebar och enkel att tillämpa. Samtidigt leder principen till att domstolarna nödgas tillämpa en schablon som påtagligt strider mot ekonomiska realiteter. Taxeringsvärdet avviker ju ofta högst avsevärt från fastighetens verkliga värde. Påpekas kan vidare att huvudsaklighetsprincipen rimligen inte kan tillämpas i de — låt vara sällsynta — fall då fastighetens verkliga värde kommit att understiga taxeringsvärdet.

Oavsett vilka argument som kan anföras för och emot huvudsaklighetsprincipen kvarstår att denna är fast etablerad i skattepraxis. Jag skall därför inte närmare diskutera principens existensberättigande utan ta upp en annan fråga, nämligen om ett godtagande av huvudsaklighetsprincipen med nödvändighet leder till avdragrätt för avsiktligt framkallade förluster.

Frågan är alltså om det förhållandet att en överlåtelse med tillämpning av huvudsaklighetsprincipen anses som onerös hindrar skattedomstolarna från att i övrigt bedöma överlåtelsen efter dess verkliga innebörd. Överlåtelserna i de ovan angivna rättsfallen innehöll ostridigt gåvoinslag. Att förmögenhetsöverföringen skett i samband med en fastighetsöverlåtelse synes inte motivera något avsteg från avdragsförbudet för gåva (20 § KL). Om fastigheten först

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

sålts till marknadspris — vilket är det naturliga priset i en onerös transaktion — och föräldrarna därefter skänkt barnet ett belopp motsvarande skillnaden mellan marknadspriset och taxeringsvärdet skulle ingen rimligen komma på tanken att medge avdrag för gåvan. Ett motiv för den nuvarande rättstillämpningen kan måhända vara att kontinuitetsprincipen blir svår att upprätthålla om avdrag vägras för den avsikligt framkallade förlusten. Förbudet mot avdragsrätt för gåva synes dock vara av minst lika grundläggande karaktär som kontinuitetsprincipen. Min uppfattning är att den nuvarande praxisen med avdragsrätt för fiktiva förluster (gåvor) är en olycklig och knappast ofrånkomlig konsekvens av huvudsaklighetsprincipen.

I sammanhanget kan ett rättsfall nämnas i vilket regeringsrätten intagit en mer restriktiv inställning i fråga om avdag för reaförluster. Målet (RÅ 1985 Aa 204) gällde förlust vid utlåning till en god vän. Långivaren (A) övervägde enligt en ansökan om förhandsbesked att försälja två av vännen utställda skuldebrev på den öppna marknaden. Försäljningen skulle leda till förlust. Regeringsrätten anförde bl a:

Vid den skattemässiga bedömningen av en avyttring av skuldebreven måste emellertid beaktas att utlåning skett till en god vän utan samband med förvärvsverksamhet och att ingen säkerhet betingas. En förlust som uppkommer till följd av en sådan utlåning får anses utgöra en enligt 20 § kommunalskattelagen icke avdragsgill levnadskostnad. Mot bakgrund av det anförda är A inte berättigad till avdrag för förlust vid avyttring av de i ansökningen angivna skuldebreven.

En ledamot var skiljaktig och ansåg att A inte förvärvat skuldebrevet genom ett med köp och byte jämförligt fång.

Det må avslutningsvis påpekas att punkt 4 av anvisningarna till 36 § KL nyligen kompletterats med en bestämmelse i syfte att begränsa möjligheten att tillskapa reaförluster vid avyttring mellan anhöriga (SFS 1987:1203).

3.2.2 Identitetsproblem vid reavinstberäkningen

Beräkningen av reavinst och reaförlust bygger på skillanden mellan ett försäljningspris och ett anskaffningspris. För att beräkningen skall bli korrekt krävs självfallet att beloppen avser samma tillgång. Vid beräkning av anskaffningspriset för en såld aktie måste hänsyn därför tas till eventuella emissioner under innehavstiden. Likaså måste, såvida delavyttringar förekommit, dessa beaktas vid vinstberäkningen när återstoden av egendomen säljs.

Det nu antydda identitetsproblemet har varit föremål för regeringsrättens bedömning i följande mål.

Den avlövade obligationen (RÅ 1986 ref 59:1)[10]

Gunilla R förvärvade under år 1983 en obligation för 1 milj kr. Obligationslånet, som skulle inlösas år 2003, löpte med 13,25 % ränta. Räntan förföll till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

betalning halvårsvis. Gunilla R avsåg att sälja obligationen men förbehöll sig räntekupongerna för de åtta närmaste halvåren. Köparen var villig att betala 590 000 kr för den sålunda "avlövade" obligationen. I en ansökan om förhandsbesked frågade Gunilla R bl a om den förlust som uppkom vid försäljningen av obligationen, 410 000 kr, var en vid 1984 års taxering avdragsgill reaförlust.

I sitt av regeringsrätten fastställda förhandsbesked anförde rättsnämnden att frågan om reavinst eller reaförlust uppkommit vid Gunilla R:s avyttring av obligationen skulle bedömas med utgångspunkt i vad Gunilla R erlagt vid förvärvet och erhållit vid en avyttring av själva obligationen. Den differens som uppkom till följd av att Gunilla R förbehöll sig avkastningen under fyra år var inte till någon del hänförlig till den vidaresålda obligationen. Försäljningen ansågs därför inte kunna medföra någon avdragsrätt vid 1984 års taxering.

Genom att Gunilla R behållit åtta räntekuponger var den anskaffade obligationen inte identiskt med den obligation hon avsåg att sälja. Av förhandsbeskedet framgår att reavinstberäkningen skall grundas på verkliga förhållande, d v s på skillnaden mellan försäljningspiset 590 000 kr och ett beräknat anskaffningspris för en obligation utan de åtta kupongerna.

Det tömda bolaget, fall I (RÅ 1985 1:86)[11]

I en ansökan om förhandsbesked frågade aktiebolaget V om avdrag i inkomstslaget rörelse kunde medges för förlust vid försäljning av aktier i dotterbolaget A. Frågan besvarades nekande. Regeringsrätten anförde att A:s samtliga fastigheter avyttrats med betydande vinst vilken genom koncernbidrag överförts till moderbolaget i den koncern i vilken såväl V som A ingick. Den förlust som uppkom vid försäljningen av aktierna i AB A ansågs därför bokföringsmässig och inte verklig.

Utgången kan sägas vila på uppfattningen att aktierna i A förändrat identitet genom de lämnade koncernbidragen. Liksom i obligationsmålet kunde beräkningen av resultatet inte grundas endast på en formell jämförelse mellan försäljningspriset och anskaffningspriset. Hänsyn måste också tas till förändringar i egendomens substans under innehavstiden.

Det tömda bolaget, fall II (RÅ 1986 ref 52)

Målet gällde i första hand om ett moderbolag, som säljer aktier i ett dotterbolag (organisationsaktier), har rätt att tillgodoföra sig avdrag för förlust vid försäljningen av aktierna i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (reaförlust) eller om resultatberäkningen måste ske i inkomstslaget rörelse. I andra hand gällde målet i vad mån utdelningar och koncernbidrag från dotterbolaget skulle beaktas för det fall att reaförlustreglerna fick tillämpas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

Rättsnämnden fann att moderbolaget vid försäljningen av aktierna i dotterbolaget hade rätt att få frågan om avdrag för förlusten bedömd i reavinstsystemet. Sedan rättsnämnden konstaterat att avdrag för rörelseförlust förutsatte att förlusten var verklig (jfr RÅ 1985 1:86) anförde rättsnämnden att KL:s bestämmelser om reavinst och reaförlust inte innehöll något om att vinstberäkningen skulle påverkas av utdelningar eller koncernbidrag. Enligt rättsnämnden syntes inte heller någon regel med denna innebörd ha utvecklats i praxis. Rättsnämnden fann mot bakgrund av detta och ett enligt min uppfattning något missvisande principresonemang rörande dubbel- och kedjebeskattning av aktiebolags vinster att utdelningar och koncernbidraget inte skulle beaktas om moderbolaget valde att hänföra avyttringen till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Regeringsrätten (två ledamöter) ändrade inte förhandsbeskedet. En ledamot godtog liksom majoriteten att moderbolaget i och för sig hade rätt att tillämpa reaförlustreglerna men ansåg att förlusten endast var bokföringsmässig och därför inte avdragsgill. De två övriga ledamöterna ansåg att avdrag kunde komma i fråga endast enligt beskattningsreglerna för rörelse, d v s att valrätt inte förelåg, och att förlusten i inkomstslaget rörelse endast var bokföringsmässig.

Parentetiskt må tilläggas att det kan förefalla förvånande att de två ledamöter som inte ville ändra förhandsbeskedet fick bestämma målets utgång. Ingen av de övriga tre ledamöterna ansåg ju att moderbolaget var berättigat till avdrag för reaförlust. Det verkar som om regeringsrätten först röstat om tillämpligt inkomstslag och därefter om resultatberäkning i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Det tömda bolaget, fall III (RÅ 1986 ref 104)

Rätten att välja mellan rörelsereglerna och reavinstsystemet ävensom frågan om utdelningar och andra värdeöverföringar skall beaktas vid beräkning av reaförlust behandlades även i rubr rättsfall. Rättsnämnden intog samma position som i RÅ 1986 ref 52 (valfrihet föreligger, utdelningar o d skall *inte* beaktas vid beräkning av reaförlust). Regeringsrätten (tre ledmöter) ändrade inte förhandsbeskedet. Två ledamöter var skiljaktiga såvitt gällde avdragsrätt för reaförlust och fann — med något olika motiveringar — att hänsyn även i reavinstsystemet skulle tas till att en förlust kunde vara skenbar till följd av utdelningar och annan förmögenhetsöverföring.

Regeringsrätten har sålunda i två referatmål — låt vara med knapp majoritet — funnit att en reaförlust vid försäljning av aktier i ett dotterbolag är avdragsgill även om förlusten beror på att medel skattefritt förts över från dotterbolaget till moderbolaget. Innebörden av denna uppfattning kan belysas med ett exempel. Antag att aktiebolaget A har 10 milj kr i tillgångar och inga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

skulder. Aktiekapital och reservfond uppgår till sammanlagt 0,1 milj kr och de disponibla (utdelningsbara) vinstmedlen till 9,9 milj kr. Samtliga aktier i A inköps av aktiebolaget M för 10 milj kr varefter 9,9 milj kr skattefritt delas ut från A till M (från Lundinlagstiftning och liknande spärrar kan bortses i detta sammanhang). Därefter säljer M aktierna i A för 0,1 milj kr. För M har transaktionerna inneburit en icke avdragsgill utgift (till A:s ägare) på 10 milj kr och en skattefri inkomst på 9,9 milj kr (utdelningen) och därefter en försäljningsinkomst på 0,1 milj kr. Inköpet och försäljningen av aktierna i A har — så länge hänsyn inte tas till skatteeffekter — inte på något sätt påverkat M:s ställning eller resultat. Med regeringsrättens synsätt har emellertid M på grund av försäljningen av aktierna i A drabbats av en avdragsgill reaförlust på 9,9 milj kr. Enligt min uppfattning är förlusten skenbar varför utgången framstår som tvivelaktig.[12]

Något stöd i KL för att begreppet verklig förlust har annan innebörd i inkomstslaget rörelse än i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet synes inte kunna uppletas. I båda fallen borde ambitionen vara att finna ett beskattningsresultat som så långt som möjligt bygger på ekonomiska realiteter och inte på fiktioner. Vad gäller reaförluster på aktier i tömda bolag kan vidare sättas i fråga om utgången är förenlig med det synsätt som anlades i målet beträffande den avlövade obligationen. Det är svårt att se att ett förbehåll av ett antal räntekuponger skall beaktas vid reavinstberäkningen men inte det förhållandet att säljaren genom en skattefri engångsutdelning i praktiken behållit nästan hela den sålda egendomen.

Problem till följd av att den sålda egendomen har förändrat identitet under innehavstiden kan uppkomma i många olika situationer. Antag att en oförsäkrad byggnad på en fastighet totalförstörs genom brand. Fastigheten (marken) säljs kort därefter. Är reaförlusten som hänför sig till den förstörda byggnaden avdragsgill? Förändras läget om byggnaden inte förstörs utan flyttas till en annan fastighet som säljaren disponerar? Vad gäller om en fastighets värdenedgång betingas av ett synnerligen oförmånligt hyresavtal som ingåtts omedelbart före försäljningen?

Några bestämda svar på dessa och andra frågor rörande identitetsproblem vid reavinstberäkningen finns inte. Att praxis har en viktig uppgift att fylla på detta område synes klart.

4. Ogiltiga rättshandlingar[13]

4.1 Värde på hyresrätt

Vid taxeringen uppkommer inte sällan frågan vilken vikt som skall tilläggas avtal och andra rättshandlingar som civilrättsligt sett inte är bindande mellan parterna. Det kan te sig föga tilltalande att basera beskattningen på ett avtal som är ogiltigt och därför när som helst kan rivas upp. Å andra sidan är det

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

ofta i längden ohållbart att med bortseende från parternas faktiska dispositioner grunda beskattning på en fiktiv verklighet.[14]

Det nu antydda dilemmat belyses av några i början av 1987 avgjorda mål rörande reavinstbeskattning i samband med att hyresrätter lämnats som dellikvid vid förvärv och försäljning av bostadsrätter. I samtliga mål hade parterna fullföljt bostadsbytena i enlighet med vad som avtalats.[15]

Den sålda hyresrätten, fall I (RÅ 1987 ref 89:1)

Taxeringsintendenten yrkade att Christian W skulle eftertaxeras och åberopade att denne hade sålt sin bostadsrätt för 31 000 kr. Inköpspris samt diverse kostnader uppgick till sammanlagt 11 700 kr. Vinsten (skattepliktig till 100 %) var alltså enligt taxeringsintendenten 19 300 kr. Christian W bestred yrkandet under anförande av att han som dellikvid vid sitt förvärv av bostadsrätten lämnat en hyresrätt till sin dåvarande bostadslägenhet. Värdet av hyresrätten uppgick till minst 20 000 kr. Regeringsrätten lämnade Christian W:s besvär över den åsatta eftertaxeringen utan bifall och anförde som skäl för detta bl a:

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

Den sålda hyresrätten, fall II (RÅ 1987 ref 89:II)

Georg C förvärvade en bostadsrätt i mars 1978 för 75 000 kr. Han sålde bostadsrätten i december 1978 och erhöll 25 000 kr kontant samt hyresrätten till köparens bostadslägenhet. Kammarrätten medgav avdrag för reaförlust med 50 000 kr. Taxeringsintendenten anförde besvär. Regeringsrätten anförde bl a:

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 realisationsförlusten beräknas. — Regeringsrätten bifaller inte besvären.

Den sålda hyresrätten, fall III (RÅ 1987 not 17)

Ortensia E köpte i oktober 1979 en bostadsrätt för 62 000 kr. Hon sålde bostadsrätten knappa två veckor senare för 7 000 kr mot att hon fick överta hyresrätten till köparens lägenhet.

Frågan i målet gällde om Ortensia E genom försäljningen åsamkats en rea-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

förlust som kunde kvittas mot en under samma år uppkommen reavinst vid en fastighetsförsäljning.

Regeringsrätten fann att transaktionen mellan Ortensia E och köparen av bostadsrätten måste bedömas som onerös. Överlåtelsen var således en sådan avyttring som kunde utlösa reavinstbeskattning. Regeringsrätten konstaterade vidare med samma motivering som i referatmålen att hyresrätten i reavinsthänseende inte hade något värde och biföll därför Ortensia E:s besvär.

Regeringsrätten har sålunda i de redovisade fallen ansett att värdet på en hyresrätt till bostadslägenhet skall beaktas fullt ut vid bedömningen av om överlåtelsen är onerös. Till synes motsägelsefullt har dock också slagits fast att hyresrätten inte skall anses ha något värde vid själva reavinstberäkningen. Samtidigt som vägande skäl kan anföras för utgången måste konstateras att den av regeringsrätten tillämpade fiktionen leder till stötande materiella resultat. För egen del skulle jag — åtminstone i de fall då hyresrätten ostridigt haft ett påtagligt värde — ha föredragit en mer verklighetsanknuten rättstillämpning. Rättsläget är emellertid nu klarlagt och kan ändras endast genom lagstiftning.

4.2 Ogiltigt arrendeavtal (RÅ 1987 ref 11)

Arvid A hade år 1975 skänkt sin jordbruksfastighet till två omyndiga döttrar. Vid 1978—1982 års taxeringar yrkade Arvid A — under åberopande av muntligt arrendeavtal — avdrag för underskott av jordbruksfastighet med vissa belopp. Kammarrätten medgav avdragen. Hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att underskottsavdragen skulle begränsas till räntekostnader vilka rätteligen borde hänföras till inkomstslaget kapital.

Den avgörande frågan i målet var om det muntliga avtalet om arrende skulle tillerkännas verkan. Regeringsrättens majoritet anförde härom:

> För att ett avtal om jordbruksarrende skall vara giltigt krävs visserligen enligt 8 kap 3 § jordabalken att avtalet upprättats skriftligt. Emellertid förekommer i praktiken tämligen ofta muntliga arrendeupplåtelser som tillämpas mellan parterna (se SOU 1981:80 s 79 ff). Vidare är att märka att begreppet brukare i 21 § kommunalskattelagen inte är synonymt med begreppet arrendator utan endast ställer krav på en viss självständig aktivitet från en persons sida i förhållande till en jordbruksfastighet (se Lindencrona, Föräldrar och barn ur inkomst- och förmögenhetsskatterättslig synvinkel s 151 o 152). — Mot bakgrund av vad som här redovisats om innebörden i begreppet brukare och med beaktande av att muntliga arrendeavtal faktiskt tämligen ofta tillämpas, bör Arvid A, vid tillämpning av reglerna om beskattning av inkomst av jordbruksfastighet, anses vara brukare av fastigheterna Sörskog 12:1 och 19:5.

Taxeringsintendentens besvär lämnades därför utan bifall.

Två ledamöter ansåg att den muntliga överenskommelsen inte kunde tillerkännas den rättsliga verkan att Arvid A till följd därav skulle anses som arrendator. De ville därför bifalla besvären.

Att regeringsrätten i detta fall tagit intryck av faktisk förekommande praxis

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

kan bero på att kravet på arrendeavtals skriftlighet setts mer som en formföreskrift. Det straffsanktionerade förbudet mot att överlåta hyresrätt till bostadslägenhet har således bedömts ha en annan karaktär. Den omständigheten att olagliga överlåtelser av hyresrätter torde vara långt vanligare än muntliga arrendeavtal har av allt att döma ansetts sakna betydelse.

4.3 Beskattning av ränta på ogiltigt överförda medel

Frågan hur ogiltiga rättshandlingar skall hanteras i skattehänseende har varit föremål för prövning i två mål som avgjorts samma dag och av samma ledamöter. Målen gällde räntor till omyndiga barn.

Ränta på barns bankkonto (RÅ 1987 ref 126)

Kammarrätten beskattade Anders och Aino M för räntor på bankkonton tillhöriga sönerna Erik och Klas. Regeringsrättens majoritet biföll familjens yrkande att beskattningen skulle flyttas över från föräldrarna till sönerna. Regeringsrätten anförde:

Av utredningen framgår att bankkontona i fråga i bankens register utmärks med en kodbeteckning som angav att på kontona insatta medel disponerades av förmyndarna var för sig utan överförmyndarens samtycke. Föräldrarnas dispositionsrätt avsåg sålunda blott förmyndarförvaltning, d v s förvaltning av gåvomedlen för barnens räkning. Vid sådant förhållande får vid den skattemässiga bedömningen anses att avkastningen av medlen tillkommit barnen. Grund har därför saknats att beskatta Anders M och Aino M för ifrågavarande ränteinkomster. — Vid denna bedömning skall Erik M och Klas M beskattas för ränteinkomsterna.

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde — under hänvisning bl a till NJA 1981 s 464 — att de av föräldrarna gjorda förbehållen medfört att gåvorna inte blivit fullbordade under 1979. En konsekvens av detta blev enligt dessa ledamöter att de till året hänförliga räntorna på bankmedlen skulle beskattas hos föräldrarna och inte hos barnen.

Ränta på onerös revers till barn (RÅ 1987 ref 122)

Kammarrätten medgav Örjan S avdrag med 3 600 kr för räntor som han erlagt till sina omyndiga barn. Regeringsrättens majoritet biföll taxeringsintendentens besvär och anförde:

Av handlingarna i målet framgår bl a följande. Örjan S, som var förmyndare för sina tre hemmavarande barn, tillgodoförde sig i sin självdeklaration år 1980 avdrag under inkomst av annan fastighet för skuldräntor bl a till ett vart av barnen med 1 200 kr. Han hade den 13 oktober 1976 tagit ut 9 000 kr från varje barns bankkonto, vilket belopp ''jämte ränta för 1976 och en avrundning i form av julklappspengar tillsammans blir 10 000 kr''. Dessa medel användes till en ombyggnad av familjebostaden. Den 1 januari 1977 utfärdade han en lånerevers till varje barn lydande på 10 000 kr och löpande med en ränta på tre procent per kvartal. Han lämnade inte någon säkerhet i form av panträtt i fast egendom. De medel som fanns på barnens bankkonton utgjor-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

des till övervägande del av presenter från andra än barnens föräldrar och av räntor på sparmedlen. Under år 1976 skedde insättningar endast den 10 februari och då med 600 kr på varje barns konto. Örjan S återbetalade efter år 1979 10 000 kr till varje barn. — Det ankommer enligt 13 kap 1 § föräldrabalken, FB, på en förmyndare att förvalta den omyndiges förmögenhet och företräda honom i angelägenheter som rör förmögenheten. Förmyndaren får dock enligt 13 kap 2 § FB inte företräda den omyndige i fråga om rättshandling dem emellan. Vid en sådan rättshandling skall enligt 18 kap 2 § FB god man förordnas för den omyndige. — Genom att god man inte förordnats med anledning av de avsedda lånen och dessa inte heller senare godkänts av behörig person är rättshandlingarna mellan Örjan S och barnen ogiltiga. Örjan S kan vid sådant förhållande inte vid taxeringen anses berättigad till avdrag för de såsom räntor betecknade utbetalningarna till barnen.

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde att tillräckliga skäl inte förelåg att vid den skattemässiga bedömningen ej godta Örjan S:s skuld till barnen som en verklig låneskuld. Örjan S var därför berättigad att åtnjuta avdrag för räntekostnader med yrkade belopp.

I det sistnämnda målet ansågs avsaknaden av godmansförordnande utgöra en ogiltighet med genomslagskraft även vid taxeringen. Det förhållandet att barnen tidigare haft medel placerade på bankräkning och att parterna uppenbarligen betraktat rättshandlingarna som ett lån kunde alltså inte läka ogiltigheten.

Minoriteten i RÅ 1987 ref 126 anlade samma strikta synsätt som majoriteten i RÅ 1987 ref 122. Genom att gåvan inte var fullbordad kunde barnen inte beskattas för ränteinkomsterna. Majoriteten tog däremot inte uttryckligt ställning till om gåvan var ogiltig eller inte utan synes ha avgjort målet på grundval av en skattemässig lämplighetsbedömning.

5 Sammanfattande synpunkter

Det är en omöjlig uppgift att utforma skattebestämmelser som reglerar varje tänkbar situation. Önskemål om att lagtexten skall vara begriplig och av måttlig omfattning gör att lagstiftningen i första hand måste ta sikte på normala transaktioner mellan parter med motstående intressen. Det får överlämnas åt praxis att avgöra hur de udda och konstlade fallen skall lösas. Lagstiftaren kan givetvis i efterhand söka täppa till alltför utmanande luckor i systemet men detta blir aldrig annan än punktinsatser.

Min avsikt med denna artikel har varit att belysa hur skattedomstolarna under senare år bedömt avtal och andra rättshandlingar vars formella uppläggning inte motsvarat rättshandlingarnas verkliga innebörd. En första slutsats av denna praxisgenomgång är att lagen (1980:865) om skatteflykt varit av föga betydelse i sammanhanget. Skatteflyktsklausulen har tillämpats i enbart ett av de behandlade målen (RÅ 1985 Aa 62). Slutsats nummer två är också av närmast negativ karaktär, nämligen att det är svårt att finna någon helt konsekvent linje i regeringsrättens avgöranden. I vissa fall har regeringsrätten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

känt sig bunden av tidigare praxis eller civilrättslig lagstiftning och därför grundat taxeringarna på schabloner eller fiktioner. Andra gånger har domstolen bortsett från hur parterna lagt upp en transaktion och låtit de faktiska förhållandena fälla utslaget.

Det finns anledning att utgå från att skattedomstolarna även i framtiden kommer att konfronteras med ogiltiga, konstlade och oförutsedda rättshandlingar. Någon allmän regel för hur domstolarna bör förfara kan knappast uppställas. Min uppfattning är dock att prövningen i möjligaste mån bör baseras på verkliga förhållanden. Få av de schabloner och fiktioner som domstolarna själva tillskapat manar till efterföljd.

Noter

[1] Målet har kommenterats bl a i Skattenytt 1987 s 150 ff (Hyllienmark), Skattenytt 1988 s 308 ff (Nilsson), Skattenytt 1988 s 462 (Åbjörnsson) och av Bergström, Förutsebarhet, s 41.

[2] Regeringsrätten har den 14 juni 1988 meddelat prövningstillstånd i ett mål (dnr 26-1988) rörande anställds hustrus köp av traktor till underpris.

[3] Beträffande räntebegreppet, se t ex Thorell, Beskattning och utländsk valuta, s 73 ff.

[4] Målet kommenterat i Skattenytt 1988 s 286 ff (Melz)

[5] Beträffande den skattemässiga behandlingen av indextillägg, se Melz i not 4 angivna artikel (s 287 och 288) och Thorells i not 3 angivna bok (s 80 ff).

[6] Se även RÅ 1986 ref 48. Angående problem vid nuvärdeberäkning, se Melz, Kapitalvinstbeskattningens problem, särskilt s 79 ff.

[7] Målet kommenterat i Melz artikel (se 292 och 293).

[8] Regeringsrätten har tillämpat den beskrivna principen i en dom den 26 februari 1988 (RÅ 1988 ref 2).

[9] Angående huvudsaklighetsprincipen, se Melz bok s 343 ff. Huvudsaklighetsprincipen har inte ansetts tillämplig vid överlåtelse av bostadsrätt, se regeringsrättens dom den 21 mars 1988 (RÅ 1988 ref 22).

[10] Se även Melz artikel (s 289).

[11] Målet kommenterat i Skattenytt 1987 s 183 A (Grosskopf) och i Melz artikel (s 288).

[12] Ett motsvarande problem uppkommer i det omvända fallet, d v s om ett dotterbolag ackumulerar sina vinster. Här kan en omotiverad kedjebeskattning inträda om samma vinst rörelsebeskattas hos dotterbolaget och därefter träffas av reavinstbeskattning när moderbolaget säljer aktierna i dotterbolaget.

[13] För en allmän redogörelse för problematiken i samband med ogiltiga rättshandlingar se Bergström, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel.

[14] Svårigheten att vid beskattningen bortse från parternas uppfattning om verkliga förhållanden belyses av målet RÅ 1984 1:81 och de intressanta kommentarerna av regeringsråden Petrén och Nordlund i Skattenytt 1986 s 291 ff. Målet gällde om Ulla N kunde reavinstbeskattas för försäljning av en bostadsrätt som hennes make utan vederlag och utan äktenskapsförord hade överlåtit till henne.

[15] Målen har kommenterats i Skattenytt 1988 s 360 ff (Sundin) och i Melz artikel (s 293).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13

Den 18:e upplagan av original

SKATTEALMANACKAN 1989

SPECIALALMANACKA MED EKONOMIUPPGIFTER!

"Skattealmanackan" är betydligt mer än en vanlig almanacka.

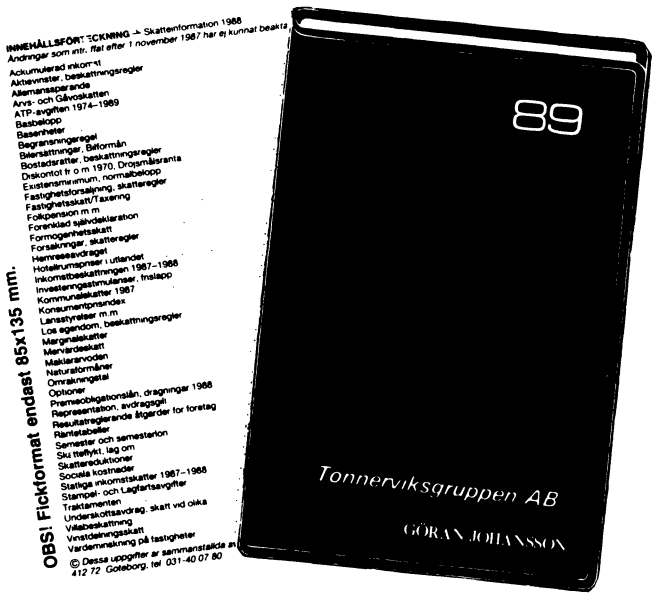
Den väl genomtänkta almanacksdelen består av timplanering för hela året, årsplan, anteckningsdel, ett löstagbart telefonregister och en 24-sidig världsatlas i färg.

Men det som främst skiljer vår almanacka från andra på marknaden är den 56-sidiga informationsguiden med högaktuella uppgifter om skatteregler och andra ekonomiska fakta som är ovärderliga för dig som vill spara tid och pengar.

(se innehållsförteckning till höger)

Den som ej önskar hela almanackan kan köpa ett särtryck av skatteinformationen separat.

Börjar levereras i början av december 1988.



(v g TEXTA TYDLIGT)

Jag beställer härmed:

☐ **... st Skattealmanackor 1989 i kalvskinn à kr 130:–** inkl moms
☐ **... st Skattealmanackor 1989 i konstläder à kr 85:–** inkl moms
☐ **... st Särtryck Infodelen 1989 ur almanackan à kr 25:–** inkl moms

Faxa gärna beställningen till vår telefax 031-40 84 54

Som ny kund kan du beställa provexemplar (Så länge lagret räcker) av 1988 års almanacka mot betalning av kr 20:– i exp.avg.

☐ **Jag önskar provex.**

Meddelande: .....

.....

.....

NAMN/FÖRETAG .....

GATUADRESS .....

POSTADRESS .....

TEL ..... BESTÄLLARENS NAMN .....

Betalningssätt:

Förskottsbetalning – porto 10:– tillkommer

☐ Förskott postgiro 43925–7 den .....
☐ Förskott bankgiro 361–5846 den .....
☐ Check
(Kvitto med moms lämnas)

eller

☐ Önskar postförskott
☐ Önskar faktura

Exp.avgift 20 kr tillkommer om betalning EJ sker i förskott liksom postförskottsavgift.

Frankeras här

Till
Gremners FÖRETAGSEKONOMI
Bögatan 44
412 72 GÖTEBORG

Beställningar och information (kl 9–16) på tel 031-40 07 80

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-20 00:48:13