SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 10 1967 **Årgång 17**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Äganderättens övergång vid köp av fast egendom

En översikt av de civilrättsliga reglerna samt av de regler, som gälla vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen

Av jur. dr K. G. A. Sandström

Innehållsöversikt

Sid.

§ 1. Allmänna synpunkter 356
§ 2. Civilrättsliga regler 356
I. Äganderättens övergång, då fråga är om tillämpning av bestämmelserna i lagfartsförordningen 357
A. Huvudregler 357
B. Undantag från huvudreglerna .. 359
II. Äganderättens övergång i andra fall än då fråga är om lagfartsförordningens tillämpning 360
III. Sammanfattning 364
§ 3. Den skatterättsliga inställningen 364
I. Allmän översikt 364
II. Äganderättens övergång i andra fall än då fråga är om beskattning av realisationsvinst 365
A. Dubbla köpehandlingar; köpekontraktet saknar uttrycklig föreskrift om att äganderätten skall övergå vid framtida tidpunkt .. 366
B. Dubbla köpehandlingar; köpekontraktet innehåller uttrycklig föreskrift om att äganderätten skall övergå först vid en framtida tidpunkt 369
C. Endast en köpehandling upprättas 372
D. Köpehandling upprättas ej men väl nyttjanderättsavtal, vars innebörd anses vara att äganderätt överlåtits 373
III. Äganderättens övergång då fråga är om realisationsvinstbeskattning 376
§ 4. Sammanfattning av huvudreglerna 381
Förkortningar 383

Den civilrättsliga termen fast egendom skiljer sig från den skatterättsliga termen fastighet bl. a. därigenom, att till fast egendom icke hänföres byggnad å annans mark medan sådan byggnad inbegripes under det skatterättsliga begreppet fastighet. Förevarande framställning behandlar endast frågan om köp av fast egendom och berör således icke frågan om köp av byggnad å annans mark. Framställningen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

behandlar med andra ord, om man anknyter till den skatterättsliga terminologien, äganderättens övergång vid köp av sådan fastighet, som icke utgöres av byggnad å annans mark.

§ 1. **Allmänna synpunkter.**

Man har betecknat äganderätten till fast egendom såsom en i princip obegränsad rätt till den fasta egendomen.[1] Äganderättens övergång vid köp av fast egendom innebär då, att denna i princip obegränsade rätt överföres från säljaren till köparen.

Detta överförande av rätten ifråga sker dock ofta successivt, och särskilt kan detta vara fallet då dubbla köpehandlingar — köpekontrakt och köpebrev — användas. Man kan i dylika fall säga att ett övergångsskede föreligger, varunder de olika befogenheter, som tillkomma ägare av fast egendom, äro fördelade mellan säljare och köpare.[2] Genom köpekontraktet förvärvar köparen viss rätt till den fasta egendomen, genom köpebrevet förstärkes denna rätt och genom lagfarts beviljande legitimeras köparen ytterligare såsom ägare av fastigheten.

Måhända vore riktigast att icke beteckna en person såsom ägare av den fasta egendomen förrän han erhållit lagfart därå.[3] Svensk rätt intager dock icke denna ståndpunkt utan förutsätter att äganderätten skall ha övergått å köparen innan lagfart beviljas. Det gäller således att fastställa den tidigare punkt i händelsekedjan, då så kan anses vara förhållandet — ett spörsmål, som särskilt diskuterats med avseende å nyss berörda fall, då dubbla köpehandlingar användas.

Olika uppfattningar ha härvidlag vid olika tidpunkter gjort sig gällande.[4] I angivna fall är visserligen obestridligt, att äganderätten som regel icke kan slutgiltigt övergå förr än tidigast genom köpebrevet, men man kan även säga att köparen redan genom köpekontraktet förvärvat en villkorligt betingad äganderätt — en äganderätt, vars slutgiltiga inträde förutsätter att köpebrev verkligen utfärdas. Den diskussion, som förts rörande frågan, huruvida äganderätten övergår genom köpebrevet eller genom köpekontraktet, kan därför sägas gälla, huruvida med äganderättens övergång skall förstås dess slutgiltiga eller blott dess villkorligt betingade övergång.

På sistnämnda fråga torde knappast något allmängiltigt svar kunna lämnas. Svaret kan nämligen bli beroende av det sammanhang, vari tidpunkten för äganderättens övergång är av betydelse, och av de rättsverkningar, som därvid förbindas med äganderättens övergång. Det är därför tänkbart, att äganderättens övergång kan förläggas till olika skeden av händelseförloppet i olika fall. Det blir då en tolkningsfråga, huruvida en hänvisning till tidpunkten för äganderättens övergång skall i ett visst lagrum anses åsyfta tidpunkten för dess slutgiltiga övergång eller blott tidpunkten för dess villkorliga övergång. Rättspraxis har ock i denna fråga intagit olika ståndpunkt i olika fall.

§ 2. **Civilrättsliga regler.**

Anledning saknas att i detta sammanhang behandla de särskilda föreskrifter som gälla beträffande köp av fast egen-

[1] *Bergström* i SvJT 1956, sid. 150 o. f., *Vahlén*, sid. 97.
[2] *Vahlén*, sid. 96, jfr *Undén*, Svensk Sakrätt, II, 1, Lund 1965, sid. 101—102.
[3] Jfr *Bergström* i SvJT 1956, sid. 154.
[4] Se härom *Ljungberg* i SvSkT 1964, sid. 162—163, 166—167.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

dom. Anmärkas må dock, att sådant köp stundom maskeras på så sätt, att vederbörande ägare till den avsedde köparen uthyr eller utarrenderar den ifrågavarande egendomen och samtidigt med hyresgästen eller arrendatorn träffar avtal om att, när de erlagda hyres- eller arrendelikviderna uppgå till visst belopp, den fasta egendomen skall överlåtas å hyresgästen eller arrendatorn utan ytterligare ersättning. I dylikt fall har ansetts att köp av den fasta egendomen förelegat och att avtalet om den framtida överlåtelsen haft karaktär av köpekontrakt.[5]

De civilrättsliga reglerna om äganderättens övergång vid köp av fast egendom gestalta sig olika allteftersom fråga är om tillämpning av bestämmelserna i lagfartsförordningen eller om andra fall, då således ej varit fråga om tillämpning av lagfartsförordningen. Dessa olika fall behandlas därför var för sig.

I. *Äganderättens övergång, då fråga är om tillämpning av bestämmelserna i lagfartsförordningen.*

Enligt lagfartsförordningen gäller att den som med äganderätt åtkommit fast egendom skall söka lagfart å fånget samt göra detta inom viss tid sedan fånget skedde. Beträffande köp av fast egendom innebär detta, att lagfart skall sökas inom viss tid från det att äganderätten övergått från säljaren till köparen. När det gällt att avgöra vad som här skall förstås med äganderättens övergång, har man — ehuru tidigare en annan ståndpunkt intagits[6] — stannat vid att endast äganderättens slutgiltiga övergång är åsyftad. I överensstämmelse härmed synes följande gälla.

A. **Huvudregler.**

Därest vid köp av fast egendom endast en köpehandling upprättas, anses i lagfartshänseende äganderätten övergå (vare sig köpeskillingen guldits eller icke) i och med upprättandet av denna handling, för så vitt ej däri föreskrives att äganderätten skall övergå först vid en senare tidpunkt.[7] Har sådan föreskrift meddelats, anses äganderätten övergå först vid den angivna senare tidpunkten.[8]

Om över köpet upprättas en såsom köpekontrakt betecknad handling men däravav icke framgår att köpebrev skall senare utfärdas, är situationen densamma som i nyss angivna fall. Äganderätten anses övergå i och med upprättandet av den såsom köpekontrakt betecknade handlingen, för så vitt ej däri föreskrivits att äganderätten skall övergå vid senare tidpunkt. Har sådan föreskrift meddelats, anses äganderätten övergå först vid denna senare tidpunkt.

Upprättas dubbla köpehandlingar och har i köpekontraktet angivits att köpebrev skall senare utfärdas, anses äganderätten icke ha övergått genom köpekontraktet, som ju endast förmedlat en villkorlig äganderättsövergång. I regel anses i stället att äganderätten övergår först i och med köpebrevets utfärdande.

Så är förhållandet, även om köpekon-

[5] H. 1917:25. Jfr H. 1954:80 samt H. 1955:449, återgivet nedan. — Däremot föreligger givetvis icke något köp om ett nyttjanderättsavtal kombineras med överenskommelse att vid framtida tidpunkt upptaga förhandlingar om köp av fastigheten, H. 1965:306.

[6] Jfr *Undén*, Kommentar till lagfartsförordningen, Uppsala 1964, sid. 32 och *Ljungberg* i SvSkT 1964, sid. 162—163.

[7] Jfr SvJT 1965, rättsfall, sid. 13.

[8] Jfr *Malmström*, sid. 70 o. f., *Vahlén*, sid. 119.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

traktet endast innehåller en föreskrift om att köpebrev skall utfärdas utan att därmed förknippats någon föreskrift om tidpunkten för äganderättens övergång och utan att något villkor uppställts för köpebrevets utfärdande. Hänvisningen i köpekontraktet till ett framtida köpebrev anses i och för sig vara att tolka som en avsikt från parternas sida att överlåtelsen ej skall vara fullbordad förr än köpebrevet utfärdats.[9]

Denna avsikt kan naturligtvis även komma till tydligt uttryck i köpekontraktet genom att däri uttryckligen stadgas att äganderätten skall övergå först genom köpebrevets utfärdande.

Den vanligaste formuleringen torde dock vara att i köpekontraktet stadgas att köpebrev skall utfärdas sedan visst villkor fullgjorts, t. ex. sedan köpeskillingen tillfullo guldits.[10] Även i dylikt fall anses att äganderätten övergår först i och med köpebrevets utfärdande och att skyldighet att söka lagfart således inträder först vid denna tidpunkt.[11] Emellertid har även gjorts gällande att i fall av nu ifrågavarande slag borde lagfart kunna beviljas — och äganderätten således anses ha slutgiltigt övergått å köparen — även om köpebrev ej utfärdats men köparen styrker att han fullgjort de villkor, varå köpebrevets utfärdande är beroende.[12]

En tänkbar avfattning av köpekontraktet är även att däri föreskrives, att äganderätten skall övergå å köparen vid viss angiven framtida tidpunkt samt tillika stadgas att köpebrev skall utfärdas sedan äganderätten sålunda övergått. Detta är dock endast en variant av det senast anförda fallet. Även här gäller att köpebrev skall utfärdas först sedan visst villkor uppfyllts — nämligen att den i köpekontraktet angivna dagen infallit. Den skillnaden föreligger dock, att här är fullt visst att villkoret kommer att uppfyllas, medan i de nyss berörda fallen så ej var förhållandet.[13] Till nu ifrågavarande fall synes ståndpunkt ej ha tagits i rättspraxis eller doktrin. Måhända kan i detta fall antagas, att därvid blir avgörande den i köpekontraktet angivna tidpunkten för äganderättens övergång och ej den tidpunkt, då köpebrev utfärdas. I och med att den i köpekontraktet angivna tidpunkten infallit är ju ovedersägligen styrkt att det uppställda villkoret uppfyllts.

Skulle åter i köpekontraktet föreskrivas att äganderätten skall övergå vid en senare tidpunkt än den, då köpebrev skall utfärdas, synes frågan om denna föreskrifts giltighet bli beroende av köpebrevets avfattning. Om köpebrevet ej avfattats så, att därav kan slutas till en avsikt att föreskriften i köpekontraktet skall fortfarande gälla, synes den rådande uppfattningen vara att äganderätten övergått genom köpebrevet i trots av den i köpekontraktet meddelade föreskriften.[14]

[9] Jfr *Malmström,* sid. 24, 65—66, Lagberedningens förslag till jordabalk, I, Stockholm 1947 (SOU 1947:38) sid. 175, *Vahlén* sid. 96.

[10] Betr. olika formuleringar i detta avseende, se H. 1901:295, H. 1920:339, SvJT 1925, rättsfall, sid. 51. — Jfr *Vahlén,* sid. 118.

[11] H. 1905:460, H. 1907:585. — Jfr *Grönfors* i SvJT 1955, sid. 454, *Undén* i Kommentar till lagfartsförordningen, Uppsala 1964, sid. 29, *Vahlén,* sid. 35.

[12] *Vahlén,* sid. 37, 98.

[13] Måhända vore därför bättre att i detta fall säga, att genom köpekontraktet sker en partiell övergång av äganderätten, i stället för att beteckna denna övergång såsom villkorlig.

[14] Jfr Förslag till jordabalk, II, Stockholm 1908, sid. 159—160, *Vahlén,* sid. 82—83. — I vart fall är ofrånkomligt att, om köpekontraktet ej omnämnes i köpebrevet, lagfart beviljas å köpebrevet utan att köpekontraktet behöver företes. En föreskrift i köpekontraktet, att äganderätten skall övergå vid senare tidpunkt än den, då köpebrev utfärdas, kommer följaktligen att i dylikt fall aldrig uppmärksammas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

I övrigt gäller att i fall, då äganderätten anses övergå genom köpebrevets utfärdande, kan städse tänkas att *köpebrevet* innehåller bestämmelse om att äganderätten skall övergå först vid en senare tidpunkt än den, då köpebrevet upprättats. En sådan bestämmelse synes då böra lända till efterrättelse; den för lagfart erforderliga, slutgiltiga äganderättsövergången har då icke ägt rum förr än vid angivna senare tidpunkt.

B. **Undantag från huvudreglerna.**

Stundom förhåller sig så, att den, som vid köpeavtals ingående företräder säljaren, icke är behörig att avyttra egendomen utan att köpeavtalet ingås under förutsättning av vederbörligt godkännande av den därtill behörige. Så är bl. a. fallet då ett kommunalt organ ingår avtal om försäljning av kommunen tillhörig fast egendom och avtalet för sin giltighet fordrar godkännande av kommunens fullmäktige. Det är givet, att i dylikt fall kan någon äganderätt icke övergå å köparen förr än erforderligt godkännande erhållits.

Om således enligt förut angivna regler äganderätten skulle övergå vid köpehandlingens upprättande, kan i förevarande fall så icke ske utan äganderätten övergår först vid den senare tidpunkt, då vederbörligt godkännande föreligger. Om enligt det förut anförda äganderätten skulle övergå vid en viss i köpehandlingen angiven tidpunkt eller vid köpebrevs utfärdande, kan detta i förevarande fall icke gälla med mindre godkännande av köpeavtalet då föreligger. Är så ej fallet, övergår äganderätten först vid den senare tidpunkt, då godkännande meddelats.

På motsvarande sätt förhåller sig, då statlig myndighet ingår avtal om försäljning av sådan kronan tillhörig fast egendom, som icke får avyttras utan Kungl. Maj:ts godkännande av köpeavtalet.[15] Köpeavtalet kan i dylika fall ingås av ett underordnat organ men någon överlåtelse av äganderätt kan ej komma till stånd vid tidigare tidpunkt än den, då godkännande meddelats; däremot kan äganderätten övergå vid en senare tidpunkt, därest detta följer av tidigare återgivna regler.

Beträffande försäljning av kyrklig jord gäller, att frågan härom i vissa fall prövas och avgöres av stiftsnämnden men att i andra fall tillstånd kräves av Kungl. Maj:t eller kammarkollegiet.[16] I sistnämnda fall kan tydligtvis någon slutgiltig övergång av äganderätten icke ske förr än tidigast då sådant tillstånd erhållits.

Ett annat undantagsfall synes vara för handen, då förmyndare utan rättens tillstånd överlåter fast egendom, som tillhör den omyndige; jämför föräldrabalken 15:16—18. Ett avtal om försäljning av den omyndiges fasta egendom är, så länge rättens tillstånd ej erhållits, icke bindande för förmyndaren; ett dylikt avtal anses ej gällande förr än rätten godkänt detsamma.[17] Det av förmyndaren ingångna köpeavtalet kan då icke medföra att äganderätten övergår å köparen, för så vitt ej rättens tillstånd förelegat vid av-

---

[15] Jfr förordningen den 25 maj 1945 ang. försäljning i vissa fall av kronoegendom m. m., vilken författning avser kronan tillhörig fast egendom under domänstyrelsens förvaltning, samt riksdagens årliga beslut om bemyndigande att sälja staten tillhörig fast egendom (senaste beslut, se Svensk Författningssamling 1967, nr 369).

[16] Jfr lagen den 4 januari 1927 ang. tillstånd till försäljning av kyrklig jord i vissa fall m. m. och kungörelsen den 29 november 1963 med tillämpningsföreskrifter till sagda lag.

[17] Nytt juridiskt arkiv, II, 1924, sid. 447. — Däremot är köparen under viss tid bunden av avtalet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

talets ingående; huruvida i sistnämnda fall äganderätten övergår redan genom köpeavtalet beror på, om så är förhållandet enligt förut angivna regler. Därest rättens tillstånd meddelats senare än vid avtalets ingående, blir tidpunkten för äganderättens övergång beroende på, om tillståndet meddelats före eller efter den tidpunkt, då äganderätten enligt förut angivna regler anses övergå. Har tillstånd meddelats före den tidpunkt, då äganderätten enligt eljest gällande regler anses övergå, bli dessa sistnämnda regler alltjämt utslagsgivande: Äganderätten övergår först vid den tidpunkt, som av dessa regler följer. Har tillstånd meddelats efter den tidpunkt, då äganderätten enligt eljest gällande regler skolat övergå, kan äganderätten icke övergå förr än i och med tillståndets meddelande.

II. *Äganderättens övergång i andra fall än då fråga är om lagfartsförordningens tillämpning.*

Vad ovan sagts om tidpunkten för äganderättens övergång har avseende å denna frågas bedömning i lagfartsärenden. Beträffande frågans bedömning i andra sammanhang må erinras om ett av lagrådet år 1921 gjort uttalande, som visserligen efter ordalagen blott gäller det fall, då dubbla köpehandlingar användas: ”I köpekontraktet upptagas villkoren för köpet och genom köpekontraktet överlåtes äganderätten. Detta gäller även för det fall, att äganderättens övergång göres beroende av villkor, t. ex. köpeskillingens erläggande. Köpebrevet är egentligen icke annat än ett kvitto på erlagd betalning.”[18]

[18] Uttalandet återgivet bl. a. i *Malmström*, sid. 23, och av *Ljungberg* i SvSkT 1964, sid. 163. — Av visst intresse är, att dåvarande regeringsrådet Ernberg år 1921 var ledamot av lagrådet.

Enligt denna uppfattning skulle alltså, när dubbla köpehandlingar nyttjas, äganderätten anses städse övergå genom köpekontraktet, medan köpebrevet frånkändes betydelse härvidlag.

Ehuru lagrådets uttalande erhållit en generell avfattning, kan detsamma uppenbarligen icke gälla den bedömning av äganderättens övergång, som sker i lagfartsärenden. Å andra sidan lärer av uttalandet följa, oaktat detsamma endast har avseende å fall då dubbla köpehandlingar användas, att om endast en köpehandling upprättas borde äganderätten anses övergå genom denna handling även om däri angåves en senare tidpunkt för äganderättens övergång.

Lagrådets uttalande innebure då, att i andra fall, än när fråga är om lagfartsärenden, skulle för tillämpning av regler, som anknyta till äganderättens övergång, vara tillräckligt att en villkorlig övergång därav ägt rum.

Emellertid har riktigheten av denna uppfattning ifrågasatts.[19] På sina håll har jämväl den åsikten framförts, att frågan om äganderättens övergång skulle även i andra sammanhang, än som gälla lagfartsfrågor, bedömas på samma sätt som i lagfartsärenden.[20] Även när frågan aktualiserades i andra än lagfartssammanhang skulle således enligt denna åsikt samma regler gälla som då fråga vore om tillämpning av lagfartsförordningen.

Sist återgivna åsikt, för vars riktighet intet belägg anförts, står emellertid i strid med den ståndpunkt, högsta domstolen in-

[19] *Malmström*, sid. 23.

[20] Se t. ex. *Björling* i utlåtande, åberopat i R. 1935, ref. 17, och *Grönfors* i SvJT 1955, sid. 454. — Denna uppfattning har även återgivits i *Sandström*, Om beskattning av inkomst av rörelse, 1:a uppl., sid. 639.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

tagit. I sådant hänseende upplysande äro följande rättsfall.

B sålde vissa fastigheter till C enligt köpekontrakt den 16 augusti 1945, i vilket köpekontrakt bl. a. föreskrevs att, när samtliga likvida medel blivit erlagda till säljaren eller den han i sitt ställe förordnade, kvitterat köpebrev skulle utskrivas och överlämnas av säljaren jämte alla övriga handlingar för lagfarts vinnande. Sedan C brustit i amorteringar å köpeskillingen samt genom dom ålagts utgiva sålunda oguldna belopp, verkställdes utmätning av C:s rätt till fastigheterna enligt berörda köpekontrakt, och den utmätta rätten försåldes å exekutiv auktion. Under förmälan att C fortfarande kvarsutte å fastigheterna hemställde B och den, som förvärvat omförmälda rätt, om C:s vräkning från fastigheterna. Länsstyrelsen beviljade den begärda handräckningen och hovrätten fastställde detta beslut. Högsta domstolen förklarade däremot, att den sökta handräckningen ej finge meddelas, enär C genom köpekontraktet den 16 augusti 1945 förvärvat äganderätten till ifrågavarande fastigheter, oaktat överlåtelsen gjorts beroende av köpeskillingens riktiga erläggande, samt denna villkorliga äganderätt ej frångått honom genom den i målet omförmälda exekutiva försäljningen. — Ett justitieråd ville fastställa det slut, hovrättens utslag innebar, men var ense med majoriteten om att C genom köpekontraktet förvärvat äganderätt till fastigheterna.[21]

Ett annat justitieråd, som i fråga om avgörandet men ej beträffande motiveringen var ense med majoriteten, framhöll bl. a. att det torde anses att enligt svensk rätt äganderätt till fast egendom övergår till köparen redan genom den grundläggande köpehandlingen, köpekontraktet, även om hans äganderätt är beroende av ett suspensivt villkor. Intilldess äganderättsövergången vore definitiv hade emellertid jämväl säljaren en rätt till fastigheten som torde vara av sakrättslig natur. Hans befogenheter vore emellertid så begränsade att sagda rätt — även om den kunde kallas för resolutivt villkorad äganderätt — i realiteten vore inskränkt till en säkerhetsrätt avsedd att trygga ett speciellt intresse, vanligen säljarens anspråk på köpeskilling.

Ett annat mål avsåg tillämpningen av 1948 års jordförvärvslag.

Enligt sagda lag skulle — på sätt även stadgas i 1965 års nu gällande jordförvärvslag — ansökan om tillstånd att förvärva jordbruksfastighet göras inom tre månader "från det fånget skedde", och om denna tidsfrist försuttes var fånget ogillt. I det mål, varom nu är fråga, hade mellan A och O den 9 juli 1952 ingåtts två skriftliga avtal, nämligen dels ett avtal, enligt vilket A för en tid av 50 år till O utarrenderade vissa jordbruksfastigheter och dels ett avtal, varigenom A förklarade sig "preliminärt" försälja samma fastigheter till O samt vara bunden av denna överlåtelse till den 9 juli 1962 och pliktig att vid anfordran inom nämnda tidsfrist till O utfärda köpebrev; därest köp komme till stånd ägde O att å köpeskillingen avräkna då erlagda arrendelikvider, och sedan köpeskillingen guldits skulle fastigheten tillhandahållas O gravationsfri. Högsta domstolen fann att O varit skyldig att söka tillstånd till förvärvet inom tre månader från upprättandet av ovan omförmälda köpehandling; varken den omständigheten att O:s fång till

[21] H. 1948: 444.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

fastigheten var villkorligt på sätt ovan angivits eller det förhållandet, att A kunde ha varit berättigad att innehålla köpebrev till dess köpeskillingen till fullo erlagts, hade befriat O från sagda skyldighet. — Ett justitieråd var skiljaktig beträffande motiveringen.[22]

I ett särskilt yttrande utvecklade ett annat justitieråd sin av domstolens majoritet omfattande mening. Han framhöll bl. a., att när dubbla köpehandlingar användas anses köparen ha förvärvat villkorlig äganderätt redan genom köpekontraktet samt att det avsteg från denna allmänna princip, som gjorts vid tillämpningen av lagfartsförordningen, syntes förestavat av skäl, som icke hade någon som helst motsvarighet i fråga om jordförvärvslagen. Det avsteg som i lagfartshänseende gjorts från huvudregeln, måste anses röra en så underordnad fråga att man svårligen därav kunde draga någon slutsats för tolkningen av viktiga bestämmelser på andra områden. Härutöver framhölls dock att vid tillämpningen av jordförvärvslagen kunde vissa, delvis skenbara undantag från regeln vara påkallade.

Högsta domstolen har alltså i de återgivna fallen — med avvikelse från vad som vid tillämpningen av lagfartsförordningen gäller — ansett att äganderätten övergick (att fånget skedde) i och med upprättandet av köpekontraktet eller däremot svarande handling oaktat däri utsades att köpebrev skulle (eventuellt) senare utfärdas. Domstolen har således ansett, att i dessa fall skulle med äganderättens övergång förstås den villkorliga övergång därav, som skedde genom den första köpehandlingen och ej — på sätt gäller i lagfartshänseende — den slutgiltiga övergång av äganderätten, som kunde ske först genom köpebrevs utfärdande.

Det sist återgivna avgörandet gäller visserligen i sak endast frågan om fastställande av tidpunkten för äganderättens övergång vid tillämpning av 1948 års jordförvärvslag. Av de i samband därmed gjorda uttalandena torde dock framgå, att högsta domstolen även däri utgått ifrån att, när dubbla köpehandlingar användas, såsom allmän princip gäller att äganderätten i regel skall anses övergå i och med köpekontraktets upprättande. Undantag har endast gjorts för det fall att fråga är om lagfartsärenden. Det sagda bör alltså gälla även om i köpekontraktet stadgas att äganderätten skall övergå först vid en framtida tidpunkt. Ett stadgande av sistnämnda innehåll anses med andra ord endast ha avseende å äganderättens slutgiltiga övergång och därför sakna betydelse i förevarande sammanhang.

Den sålunda intagna ståndpunkten överensstämmer med den, varåt lagrådet år 1921 synes ha givit uttryck. I likhet med vad som beträffande lagrådets uttalande var fallet torde även av högsta domstolens avgörande få slutas att i fall, då endast en köpehandling upprättas och fråga ej är om lagfartsärenden, äganderätten skall anses övergå i och med handlingens upprättande även om däri föreskrives en framtida tidpunkt för äganderättens övergång. I sistnämnda fall anses äganderätten ha villkorligt övergått genom köpehandlingen och detta förhållande är här tillfyllest.

Även i nu förevarande fall kunna dock undantag förekomma från eljest gällande regler. I sådant hänseende må åberopas

[22] H. 1955: 449. — Jfr *Malmström* i SvJT 1965, sid. 665—666.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

vad som anförts av ett av de justitieråd, vilka dikterade högsta domstolens sist omförmälda dom.

I fall då den som vid köpekontraktets upprättande företrätt överlåtaren icke ägt behörighet att avyttra egendomen och överlåtelsen därför skett under förutsättning att erforderligt godkännande sedermera erhålles — t. ex. då ett kommunalt organ sålt en fastighet under förutsättning av fullmäktiges godkännande — synes det sålunda kunna ifrågasättas att räkna fristen[22a] icke från köpekontraktets upprättande utan först från den dag då genom godkännandet bindande överlåtelseförklaring från säljaren kommit till stånd. I dessa fall har ju icke ens något villkorligt fång kunnat äga rum förrän erforderliga godkännanden å säljarsidan förelegat. Möjligen kan det tänkas att man även får räkna med andra villkor av speciell natur, då det icke gärna kan komma i fråga att tillstånd behöver sökas innan villkoret är uppfyllt.

Vad sålunda sagts har avseende å det fall, då dubbla köpehandlingar användas men måste tydligtvis gälla även då allenast en köpehandling upprättas.

Till de här ifrågavarande undantagsfallen torde få räknas även sådana förut omförmälda fall, då ett av underordnad myndighet ingånget avtal om försäljning av kronoegendom erfordrar godkännande av Kungl. Maj :t. Likaså torde ett hithörande fall föreligga, då förmyndare träffar avtal om avyttring av den omyndiges fasta egendom utan att härtill ha erhållit rättens tillstånd. Ej heller i dessa fall lärer äganderätten kunna övergå ens villkorligt förrän vederbörligt godkännande eller tillstånd erhållits.

[22a] D. v. s. den tid, inom vilken förvärvstillstånd skall sökas.

Även vid sådan försäljning av kyrklig jord, varvid kräves tillstånd av Kungl. Maj :t eller kammarkollegiet, uppstår motsvarande fråga, nämligen huruvida en villkorlig äganderättsövergång kan ha ägt rum genom köpeavtal, som ingåtts av kyrklig myndighet innan tillstånd erhållits. Svaret på denna fråga måste emellertid bli beroende på, om äganderätten till den fasta egendom, avtalet avser, tillkommit vederbörande kyrkliga myndighet eller tillkommit kronan.[23] Därest äganderätten tillkommit den kyrkliga myndigheten, har bestämmelsen om tillstånd av Kungl. Maj :t eller kammarkollegiet närmast karaktär av en övervakningsföreskrift, varav dock följer att äganderätten icke kan slutgiltigt övergå förr än tillståndet erhållits. En villkorlig övergång av äganderätten måste däremot ha skett genom det köpeavtal, den kyrkliga myndigheten ingått, ty denna myndighet förutsattes ju vara behörig ägare till den fasta egendomen. Har åter äganderätten till den fasta egendomen tillkommit kronan, måste här gälla detsamma som beträffande annan kronoegendom. Genom köpeavtalet, ingånget av den kyrkliga myndigheten, har i sistnämnda fall ingen överlåtelse av äganderätt — och således ej heller en villkorlig sådan överlåtelse — kunnat ske. Först sedan tillstånd erhållits kan en överlåtelse — allt efter omständigheterna villkorlig eller från början slutgiltig — komma till stånd.

I nu angivna undantagsfall lärer således, när ej godkännande eller tillstånd erhållits redan då köpehandlingen (köpe-

[23] Detta är något, som ofta är synnerligen svårt att avgöra. Jfr de uttalanden av lagrådet, departementschefen och andra lagutskottet, som återgivas i Nytt juridiskt arkiv, II, 1927, sid. 132—133. Se även H. 1952:484, 638.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

kontraktet) upprättas, tidpunkten för äganderättens övergång förskjutas till den senare tidpunkt, då godkännande eller tillstånd meddelas. Någon ytterligare förskjutning av tidpunkten för äganderättens övergång inträder däremot icke även om denna tidpunkt enligt köpehandlingen (köpekontraktet) skulle infalla efter det godkännande eller tillstånd meddelats. Den villkorliga övergång av äganderätten, som i sistnämnda fall inträtt i och med att godkännandet eller tillståndet meddelats, är alltjämt tillfyllest, eftersom här ej är fråga om fall, då lagfartsförordningen tillämpas.

III. *Sammanfattning.*

Av det ovan sagda framgår, att man för civilrättens vidkommande icke kan uppställa någon allmänt gällande regel rörande tidpunkten för äganderättens övergång vid köp av fast egendom.

Endast i ett fall synes denna tidpunkt vara under alla omständigheter given. Så är förhållandet under förutsättning *att* försäljningen icke för sin giltighet tarvar särskilt godkännande eller tillstånd i enlighet med vad ovan angivits, *att,* när endast en köpehandling upprättas, däri icke föreskrives att äganderätten skall övergå först vid en framtida tidpunkt, samt *att,* när dubbla köpehandlingar användas, i köpekontraktet icke meddelas sådan föreskrift och ej heller stadgas att köpebrev skall senare utfärdas.[23a] Äganderätten anses då städse, vare sig fråga är om lagfartsärenden eller ej, övergå i och med köpehandlingens eller köpekontraktets upprättande.

[23a] Skulle i detta fall köpebrevet ingivas för lagfarts vinnande, blir dock köpebrevet den officiella åtkomsthandlingen.

I andra fall än nu sagts kommer tidpunkten för äganderättens övergång att i regel bestämmas olika allt efter som denna fråga uppkommer vid tillämpning av lagfartsförordningen eller uppkommer i andra sammanhang. I lagfartsärenden kräves, för att äganderätten skall anses ha övergått å köparen, att en slutgiltig övergång därav ägt rum. I andra fall än då fråga är om lagfart torde däremot, för att äganderätten skall anses ha övergått å köparen, vara tillräckligt att en villkorlig äganderätt förvärvats av denne.

§ 3. Den skatterättsliga inställningen.

I. *Allmän översikt.*

Ur skatterättslig synpunkt är tidpunkten för äganderättens övergång av betydelse vid beskattningen av inkomst av fastighet, vid påförande av garantibelopp och medgivande av procentavdrag samt vid förmögenhetsbeskattningen. Tidpunkten för äganderättens övergång torde jämväl, ehuru detta varit omstritt, äga betydelse för beskattningen av realisationsvinst.

I skattelagarna finnas inga bestämmelser rörande tidpunkten för äganderättens övergång, men spörsmålet har vid olika tillfällen och i olika sammanhang varit föremål för regeringsrättens prövning. Man har således att härvidlag — liksom när det gäller den civilrättsliga inställningen till samma spörsmål — söka besvara frågan om tidpunkten för äganderättens övergång med ledning av förefintlig rättspraxis; här är dock fråga om rättspraxis i skattemål.

Vid sitt ståndpunktstagande till denna fråga har rättspraxis i huvudsak, men ej till alla delar, anslutit sig till den civilrättsliga uppfattning som gäller i and-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

ra fall än då fråga är om tillämpning av lagfartsförordningen. Enligt denna uppfattning — varåt uttryck givits i lagrådets år 1921 gjorda uttalande och i högsta domstolens ovan berörda domar — bör, för att övergång av äganderätt skall anses föreligga, i regel vara tillräckligt att en villkorlig äganderättsövergång ägt rum. När dubbla köpehandlingar användas bör alltså äganderätten anses ha övergått redan genom köpekontraktet; när endast en köpehandling utfärdas borde äganderätten anses övergå genom denna handling.

Om rättspraxis sålunda i huvudsak anslutit sig till nu angivna uppfattning, har emellertid, på sätt redan antytts, avvikelse därifrån skett i visst avseende. Denna avvikelse har dock begränsats att gälla allenast i sådana beskattningsfall, vari fråga icke är om beskattning av realisationsvinst. I dessa fall har ansetts att, om i köpehandlingen (köpekontraktet) uttryckligen föreskrives att äganderätten skall övergå först vid en framtida tidpunkt, detta skall i skatterättsligt hänseende medföra att ingen äganderättsövergång äger rum förr än vid denna framtida tidpunkt. Man har således i detta särskilda fall icke ansett tillfyllest med den villkorliga äganderättsövergång, som skett genom köpehandlingen (köpekontraktet). I stället har man i detta speciella fall — med avvikelse från den eljest intagna ståndpunkten — närmast anslutit sig till den civilrättsliga uppfattning som för dylikt fall kommit till uttryck vid tillämpningen av lagfartsförordningen.

Den skatterättsliga inställning, varom nu är tal, överensstämmer således icke med någon av de civilrättsliga uppfattningar, för vilka ovan redogjorts.

Härutöver har rättspraxis även i annat hänseende avvikit från civilrättens regler. Denna avvikelse gäller alltså ej frågan om den tidpunkt, vid vilken ett köpeavtal skall anses ha medfört äganderättens övergång, den gäller i stället frågan, huruvida över huvud taget en överlåtelse av äganderätt till fast egendom föreligger. I detta hänseende har regeringsrätten i vissa fall, då civilrättsligt sett endast en upplåtelse av nyttjanderätt förelegat, ansett att denna upplåtelse, med hänsyn till därvid avtalade villkor, i beskattningsavseende finge betraktas såsom en äganderättsöverlåtelse och då närmast såsom en överlåtelse genom köpeavtal.

Den följande framställningen behandlar var för sig rättspraxis' ställning till frågan om äganderättens övergång, då denna fråga uppkommer i andra mål än som avse realisationsvinstbeskattning, samt då frågan uppkommer i mål, som avse beskattning av sistnämnda slag. I samband därmed behandlas det nyss berörda fall, då ett avtal, som i civilrättsligt hänseende innebär en upplåtelse av nyttjanderätt, i beskattningsavseende anses innebära en överlåtelse av äganderätt.

II. *Äganderättens övergång i andra fall än då fråga är om beskattning av realisationsvinst.*

Här är alltså fråga om den skatterättsliga inställningen till frågan om äganderättens övergång, när denna fråga aktualiseras i andra mål än sådana som avse beskattning av realisationsvinst. På sätt av det ovan anförda framgår har rättspraxis i dessa fall intagit en icke fullt konsekvent ståndpunkt.

En närmare redogörelse för här ifrågakommande fall synes böra ske i den ordning, att först upptagas sådana, vari fråga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

är om dubbla köpehandlingar, samt därefter sådana, vari fråga är om endast en köpehandling. Slutligen behandlas de fall, då nyttjanderättsavtal ansetts innebära en äganderättsöverlåtelse. Beträffande de dubbla köpehandlingarna skiljes mellan de fall, då köpekontraktet saknar föreskrift om framtida tidpunkt för äganderättens övergång, och sådana fall, då föreskrift härom meddelats i köpekontraktet.

A. **Dubbla köpehandlingar; köpekontraktet saknar uttrycklig föreskrift om att äganderätten skall övergå vid framtida tidpunkt.**

Det fall, som här avses, föreligger när i köpekontraktet väl utsäges, att köpebrev skall senare utfärdas, men ingen uttrycklig bestämmelse meddelats om att äganderätten skall övergå vid en senare tidpunkt än den, då köpekontraktet upprättats. Bestämmelsen om köpebrevs utfärdande tillmätes då icke någon betydelse för frågan om tidpunkten för äganderättens övergång utan äganderätten anses ha övergått i och med den villkorliga övergång därav, som skett genom köpekontraktet.[24]

Det sagda gäller oberoende av det sätt, varå bestämmelsen om köpebrevs utfärdande blivit utformad, allenast däri ej inflikats en föreskrift om äganderättens övergång vid framtida tidpunkt.[25] Följaktligen gäller vad ovan sagts även i sådana fall, då i köpekontraktet stadgas att köpebrev skall utfärdas först sedan viss prestation fullgjorts av köparen, t. ex. först sedan köpeskillingen till fullo guldits. Även i dylikt fall anses den villkorliga övergång av äganderätten avgörande, som skett genom köpekontraktet.

Den skatterättsliga uppfattningen om tidpunkten för äganderättens övergång i fall, då köpekontraktet innehåller föreskrift om köpebrevs utfärdande men icke utsäger något om äganderättens övergång vid framtida tidpunkt, har kommit till uttryck redan i ett år 1932 avgjort mål, avseende den numera upphävda fastighetsskatten.

Enligt köpekontrakt den 28 december 1925 förvärvade N en fastighet av B och tillträdde fastigheten samma dag. Jämlikt köpekontraktet ålåg det säljaren B att senast de första dagarna i mars 1926 till köparen N avlämna bl. a. köpebrev. Säljaren B fullgjorde icke detta åtagande. Efter av köparen N anhängiggjord rättegång dömdes den 23 juli 1930 till återgång av köpet.[26] Vid 1930 års taxering upptogs köparen N såsom skattskyldig för fastigheten ifråga och prövningsnämnden ogillade av N häröver anförda besvär. Kammarrätten befriade köparen N från den honom för år 1930 ålagda skattskyldigheten för fastigheten, enär säljaren B måste anses ha varit ägare till fastigheten vid 1930 års ingång, samt förklarade B i stället vara för år 1930 skattskyldig för fastigheten. Regeringsrätten prövade lagligt att med ändring av kammarrättens utslag fastställa beskattningsnämndernas beslut "enär i målet vore upplyst att frågan om återgång av ovannämnda köp först genom Kungl. Maj:ts dom den 23 juli 1930 slutligen avgjorts samt vid sådant förhållande N måste anses ha rätteligen upptagits såsom skattskyldig för fastigheten för år 1930".[27]

Avgörandet kan näppeligen innebära annat än att N ansågs redan genom köpe-

[24] Jfr riksskattenämndens meddelanden I, 1960, 3:2, återgivet nedan under B, samt *Lundevall*, Skattehandbok, Stockholm 1961, sid. 589.

[25] Därest i köpekontraktet förklaras, att äganderätten skall övergå först i och med köpebrevets utfärdande, har tydligtvis en uttrycklig bestämmelse meddelats om äganderättens övergång vid en framtida tidpunkt.

[26] H. 1930, A nr 276.

[27] R. 1932, ref. 62. — I målets avgörande deltog dåvarande regeringsrådet Ernberg, vilken tillhört 1921 års lagråd, vars uttalande rörande tidpunkten för äganderättens övergång återgivits ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

kontraktet ha förvärvat äganderätt till fastigheten samt att den i köpekontraktet meddelade föreskriften om köpebrevs utfärdande — vilken föreskrift icke efterkommits — saknade betydelse för frågan om äganderättens övergång.[28]

Av senare rättsfall må här återgivas följande, vari köpekontraktet innehållit föreskrift om att köpebrev skolat utfärdas först sedan köpeskillingen till fullo guldits.

Enligt köpekontrakt den 14 maj 1934 försålde makarna J två jordbruksfastigheter för en köpeskilling, varav viss del skulle erläggas vid köpekontraktets underskrivande och återstoden den 15 december 1934. Då full likvid erlagts, ägde köparen tillträda fastigheterna och av säljarna erhålla köpebrev å desamma. Köpebrev utfärdades den 20 december 1934, och fastigheterna tillträddes av köparen samma dag. I sin år 1935 avlämnade deklaration yrkade mannen J procentavdrag enligt då gällande 45 § KL, beräknat för helt år. Prövningsnämnden ansåg att J borde erhålla sådant avdrag, beräknat allenast för tiden intill den 14 maj 1934, då fastigheterna försålts. Kammarrätten fann däremot J berättigad åtnjuta procentavdraget såvitt detsamma belöpte på tiden från och med den 1 januari till och med den 20 december 1934, enär "äganderätten till ifrågavarande fastighet[29] övergått från J till köparen först genom utfärdande av köpebrevet den 20 december 1934". Regeringsrätten fann skäligt att med ändring av kammarrättens utslag fastställa prövningsnämndens beslut och medgav således avdrag allenast för tiden intill dagen för köpekontraktets upprättande.[30]

Enligt köpekontrakt den 21 juli 1934 försålde makarna B en fastighet för 24.000 kr. Av köpeskillingen skulle 10.000 kr. erläggas inom en månad efter kontraktets upprättande och ytterligare 10.000 kr. under januari 1935, varemot återstående 4.000 kr. skulle innestå i fastigheten mot revers. Då andra avbetalningen å 10.000 kr. erlagts och reversen utgivits, skulle säljarna till köparna överlämna kvitterat köpebrev. Första avbetalningen å köpeskillingen erlades till mannen B den 4 augusti 1934 med 10.000 kr. Mannen B avled den 6 oktober 1934 och den andra avbetalningen å 10.000 kr. uppbars den 16 januari 1935 av hans dödsbo. Dödsbodelägarna, som efter mannen B:s död erhållit lagfart å fastigheten, utfärdade köpebrev å fastigheten den 20 juni 1935. Vid 1935 års taxering upptog taxeringsnämnden ett belopp av 8.583 kr. såsom dödsboets inkomst genom avyttring av växande skog i samband med ovannämnda fastighetsförsäljning. Hos prövningsnämnden yrkade dödsboet att — enär dödsboet finge anses ha vid mannen B:s död blivit ägare till fastigheten och äganderätten till densamma först genom köpebrevets utfärdande övergått å köparen — hälften av köpeskillingen måtte betraktas som arv och den på denna hälft belöpande andelen av inkomsten genom skogsförsäljningen följaktligen undantagas från taxering. Prövningsnämnden, som ansåg att fastighetsförsäljningen kommit till stånd redan i och med köpekontraktets utfärdande, ogillade dödsboets yrkande och fastställde taxeringen. Häröver anförda besvär avstyrktes av taxeringsnämndens ordförande, varemot landskamreraren uttalade att på grund av föreskriften i köpekontraktet att köpebrev skulle utfärdas finge äganderätten till fastigheten anses ha övergått till köparna först i och med köpebrevets utfärdande, varför inkomsten av skogsförsäljningen bort taxeras först år 1936. Kammarrätten gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut och regeringsrätten gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag.[31]

Ett bolag försålde, under förutsättning av Kungl. Maj:ts godkännande, en fastighet till generalpoststyrelsen enligt ett den 26 juni 1946 upprättat köpekontrakt. Fastigheten skulle av köparen tillträdas den 1 oktober 1948 eller, om av säljaren i fastigheten bedriven rörelse ej då kunnat flyttas till nya lokaler, å den senare tidpunkt när så kunnat ske. En del av köpeskillingen skulle gäldas den 2 januari 1947 medan resterande köpeskilling skulle gäldas å tillträ-

[28] Jfr dock *Ljungberg* i SvSkT 1964, sid. 164.

[29] Felskrivning i utslaget. Skall vara: fastigheter.

[30] R. 1937, not. 670, GRS.

[31] R. 1941, ref. 16. — Jfr R. 1929, not. 20, R. 1953, not. 1121, TN 1953, sid. 197, SN 1953, sid. 261, R. 1958, not. 358, SvSkT 1959, rf, sid. 59, SN 1958, sid. 356, TN 1958, sid. 207, GRS.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

desdagen. Sedan köpeskillingen till fullo guldits, skulle säljaren till köparen överlämna kvitterat köpebrev. Den 22 november 1946 hade Kungl. Maj :t godkänt köpekontraktet och den 2 januari 1947 erlade generalpoststyrelsen föreskriven del av köpeskillingen. — 1950 års prövningsnämnd upptog i taxeringslängden över fastighet, för vilken fastighetsskatt utgjordes, postverket såsom skattskyldigt för ifrågavarande fastighet. Generalpoststyrelsen anförde besvär under förmälan bl. a. att tillträde av fastigheten ännu icke ägt rum. Beskattningsdomstolarna gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut.[32]

Vad ovan sagts om äganderättens övergång genom köpekontrakts upprättande förutsätter givetvis, att den, vilken däri företräder säljaren, verkligen äger att genom försäljning förfoga över fastigheten. Är så icke förhållandet, utan denna rätt tillkommer annan, kan ingen övergång av äganderätten tänkas ske genom köpekontraktet; så kan ske först genom att den verkligen behörige godkänner försäljningen. Ett dylikt fall föreligger, då ett kommunalt organ tecknar köpekontrakt om försäljning av kommunen tillhörig fastighet under förutsättning av fullmäktiges godkännande. Först sedan dylikt godkännande lämnats torde — liksom då fråga är om det civilrättsliga bedömandet — äganderätten kunna anses ha övergått å köparen.

På enahanda sätt torde försäljning av kronojord böra bedömas, när därvid fordras godkännande av Kungl. Maj :t. Om underordnad myndighet ingått köpekontrakt om fastighetens försäljning under förutsättning av dylikt godkännande, torde äganderätten icke kunna anses ens villkorligt övergå på köparen förrän detta godkännande föreligger.[33]

[32] R. 1955, not. 1515, SvSkT 1956, rf, sid. 1. — Jfr R. 1958, not 1569 (återgivet nedan under B) i vad avser däri omförmälda tomten nr 5 i kvarteret Portugal.

Frågan har beträffande kronojord varit föremål för prövning i ett mål, avseende skattskyldighet till fastighetsskatt.

Genom köpeavtal den 22 december 1936 försålde vederbörande distriktschef vid statens järnvägar till en person E, under förutsättning av Kungl. Maj :ts godkännande, visst statens järnvägar tillhörigt jordområde med däråbefintligt bostadshus; enligt 6 § i 1928 års då gällande instruktion för järnvägsstyrelsen skulle frågor om avhändande av statens järnvägar tillhörig fast egendom underställas Kungl. Maj :ts prövning. Jämlikt köpeavtalet skulle köpeskillingen erläggas inom två månader efter det Kungl. Maj :ts godkännande erhållits och tillträde ske efter det godkännande erhållits och köpeskillingen erlagts. Genom beslut den 5 februari 1937 godkände Kungl. Maj :t avtalet, varefter E den 1 april 1937 tillträdde fastigheten. 1937 års taxeringsnämnd upptog i taxeringslängden över fastighet, för vilken fastighetsskatt utgöres, statens järnvägar såsom skattskyldig för fastigheten ifråga. Hos prövningsnämnden yrkade distriktssekreteraren att, då fastigheten sålts under år 1936, statens järnvägar icke måtte upptagas som skattskyldig för densamma. Prövningsnämnden undanröjde den statens järnvägar åsatta taxeringen och förklarade E vara för år 1937 skattskyldig för fastigheten. E anförde besvär och yrkade befrielse från skattskyldigheten, enär köpet icke blivit avslutat förrän Kungl. Maj :t godkänt avtalet. Kammarrätten befriade E från skattskyldighet för fastigheten för år 1937 och förklarade att statens järnvägar bort för år 1937 uppföras såsom skattskyldig för fastigheten "enär, enligt vad handlingarna i målet utmärkte, statens järnvägar och icke E varit ägare av ifrågavarande fastighet vid 1937 års ingång samt förty statens järnvägar jämlikt 13 och 14 §§[34] KL vore för samma år skattskyldig för fastigheten"; i ett särskilt uttalande framhöll en ledamot av kammarrätten bl. a. att, då Kungl. Maj :ts godkännande å försäljning av fastigheten icke lämnats förrän efter ingången av år 1937, äganderätten till fastigheten icke kunde ha vid ingången av samma år övergått från statens järn-

[33] Jfr *Lundevall,* Skattehandbok, Stockholm 1961, sid. 589.

[34] Numera upphävda.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

vägar till E. Regeringsrätten fann ej skäl göra ändring i kammarrättens utslag.[35]

Så vitt fråga är om försäljning av kyrklig jord, varvid kräves tillstånd av Kungl. Maj:t eller kammarkollegiet, följer av vad tidigare sagts att skillnad måste göras mellan sådana fall, då den ifrågavarande fasta egendomen äges av kyrklig myndighet, och sådana, då den äges av kronan. Äges den fasta egendomen av kyrklig myndighet och har denna myndighet ingått köpeavtal innan vederbörligt tillstånd erhållits, måste ändock en villkorlig äganderättsöverlåtelse ha skett genom köpeavtalet. I skatterättsligt hänseende är, som redan sagts, detta i förevarande fall tillräckligt för att äganderätten skall anses ha övergått å köparen. Om åter äganderätten till den fasta egendomen tillkommer kronan lärer — i konsekvens med vad ovan sagts om försäljning av kronojord — ej ens en villkorlig övergång av äganderätt ha kunnat ske förrän vederbörligt tillstånd erhållits.

Då förmyndare träffar avtal om försäljning av omyndigs fasta egendom utan att till försäljningen ha erhållit rättens tillstånd, torde vidare få antagas att äganderätten ej heller i skatterättsligt hänseende kan anse ha ens villkorligt övergått genom köpeavtalet; först då rättens tillstånd erhålles lärer någon äganderättsövergång komma till stånd.

B. **Dubbla köpehandlingar; köpekontraktet innehåller uttrycklig föreskrift om att äganderätten skall övergå först vid en framtida tidpunkt.**

Om köpekontraktet innehåller en uttrycklig föreskrift därom, att äganderätten skall övergå på köparen vid en senare tidpunkt än den, då köpekontraktet upprättats, har vid det skatterättsliga bedömandet ansetts, att ingen som helst äganderättsövergång äger rum förrän vid den i köpekontraktet angivna framtida tidpunkten.

Däremot fästes i allmänhet ej heller i detta fall något avseende vid vad i köpekontraktet föreskrivits om tidpunkten för köpebrevs utfärdande. I vissa undantagsfall måste dock så ske. Det ena fallet föreligger, då i köpekontraktet föreskrivits, att äganderätten skall övergå vid viss framtida tidpunkt, men köpebrev utfärdas innan denna tidpunkt inträtt utan att föreskriften däri upprepas och utan att köpebrevet hänvisar till köpekontraktet. I civilrättsligt hänseende lärer anses att, när en dylik situation uppkommer och fråga är om tillämpning av lagfartsförordningen, äganderätten övergått redan genom köpebrevet i trots av den i köpekontraktet meddelade föreskriften. Vid det skatterättsliga bedömandet synes icke tänkbart att förlägga äganderättens övergång till en senare tidpunkt än den, som är avgörande för lagfarts erhållande. Det torde därför få antagas att även i skatterättsligt hänseende bör äganderätten i angivna fall anses ha övergått genom köpebrevets utfärdande.

Det andra undantagsfallet är för handen, därest bestämmelsen om köpebrevs utfärdande sammankopplats med bestämmelsen om äganderättens övergång. En dylik sammankoppling föreligger, därest i köpekontraktet föreskrives att äganderätten skall övergå å köparen först då köpebrev utfärdas. I dylikt fall blir det tydligtvis köpebrevets utfärdande, som avgör tidpunkten för äganderättens övergång, och så till vida föreligger även här en överensstämmelse med den civilrättsliga uppfattning, som gäller i lagfartsärenden.

[35] R. 1939, ref. 18. — Jfr SvSkT 1940, sid. 123, och 1945, sid. 37, samt TN 1962, sid. 60.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

Bortsett från dessa undantag, där en klar överensstämmelse råder med den civilrättsliga uppfattningen i lagfartsärenden, kan även i övrigt sägas att man i skatterättsligt hänseende här intagit en ståndpunkt, vilken närmast överensstämmer med den civilrättsliga uppfattningen i lagfartsärenden men i vart fall icke med den eljest accepterade civilrättsliga uppfattning som gäller, då frågan om äganderättens övergång i andra sammanhang uppkommer. Denna skatterättens ståndpunkt har kommit till uttryck såväl i ett par rättsfall som i en anvisning av riksskattenämnden.

Det avgörande rättsfallet var följande. Enligt en den 28 och den 30 juli 1942 dagtecknad, såsom köpekontrakt betecknad handling försålde C till ett landsting vissa fastigheter på villkor bl. a. att äganderätten till fastigheterna förbehölls säljaren C intill den 1 oktober 1943, då köpeskillingen skulle erläggas och köpebrev utfärdas. Avtalet godkändes av landstinget å dess lagtima sammankomst år 1942. Efter fullgjord betalningsskyldighet tillträdde köparen fastigheterna nämnda den 1 oktober 1943, då jämväl köpebrev utfärdades av C. I sina år 1944 avgivna självdeklarationer tillgodoförde sig C såväl värdeminskningsavdrag som procentavdrag (enligt då gällande 45 § KL) med avseende å förenämnda fastigheter, vilka han uppgav sig ha innehaft med äganderätt till den 1 oktober 1943. Prövningsnämnden förvägrade C de sålunda begärda avdragen. Sedan C häröver anfört besvär, invände taxeringsintendenten *att* C icke kunde anses berättigad till avdrag för värdeminskning å fastigheterna, enär han icke under år 1943 varit ägare till desamma, samt *att* procentavdraget för fastigheterna tillkomme icke C utan landstinget, som genom landstingets godkännande av köpeavtalet blivit ägare till fastigheterna redan under år 1942. Kammarrätten gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut. Regeringsrätten fann däremot att C måste anses ha innehaft fastigheterna med äganderätt till och med utgången av september 1943 och förty varit berättigad att för samma tid tillgodoföra sig avdrag för värdeminskning av fastigheternas byggnader samt procentavdrag.[36]

Beträffande detta regeringsrättens avgörande har föredraganden i målet uttalat, att det syntes helt logiskt att utgången blev den föreliggande. "Eftersom äganderätten enligt parternas överenskommelse skulle övergå först ett år efter avyttringen, betraktades det väl som självklart, att säljaren under sistberörda år skulle äga tillgodoföra sig värdeminskningsavdrag, procentavdrag o. s. v."[37]

Det är emellertid varken logiskt eller självklart, att köpekontraktets avfattning skulle just i detta fall medföra den angivna konsekvensen. Här förelåg ju ett vanligt fall av äganderättens successiva övergång, i det att densamma villkorligt (partiellt) övergick genom köpekontraktet för att sedan slutgiltigt övergå vid en senare tidpunkt. Varför har man då ansett den äganderättens villkorliga (partiella) övergång, som skett genom köpekontraktet, icke böra i detta fall tillmätas betydelse ehuru så eljest sker, utan i stället ansett avgörande vara den slutgiltiga äganderättsövergång, som skett å den i köpekontraktet angivna dagen? På denna fråga har intet svar lämnats.[38] Man kan blott

[36] R. 1950, ref. 5, II. — Jfr SvSkT 1950, sid. 323.

[37] *Lagergren* i SvSkT 1950, sid. 327. — *Ljungberg* uttalar för sin del (SvSkT 1964, sid. 165) att det slut, vartill regeringsrätten kommit, ej var överraskande med hänsyn till den i utslaget åberopade villkorsklausulen, varigenom säljaren förbehållit sig äganderätten till fastigheterna till tillträdesdagen.

[38] Ovan återgivna uttalanden av föredraganden i målet kunde dock synas tyda på, att vid målets avgörande ej beaktats att även i detta fall en successiv övergång av äganderätten skett. Härför kunde även synas tala den förklaring, som lämnats rörande regeringsrättens ståndpunkt att, när fråga var om realisationsvinstbeskattning på grund av den ifrågavarande transaktionen, anse "avyttring", men till synes ej äganderättsövergång, ha skett genom köpekontraktet. Se härom nedan under III.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

konstatera, att regeringsrätten i detta mål avlägsnat sig rätt långt från den uppfattning, lagrådet år 1921 uttalat och vartill regeringsrätten i övrigt synes ha tidigare anslutit sig.

Enahanda ståndpunkt, som i det nyss återgivna målet, har intagits i följande mål.

Ett avtal, som den 3 januari 1946 ingåtts mellan L och hennes broder innehöll bl. a., *att* L till sin broder försålde henne tillhöriga hälften av tomten nr 5 i kvarteret Portugal i Hälsingborg för en köpeskilling, varav hälften skulle erläggas avtalsdagen och återstoden viss tid efter tillträdesdagen, samt *att* L förband sig att senast den 1 april 1948 till brodern försälja henne tillhöriga hälften av tomterna 2, 3 och 4 i kvarteret Portugal. Fastigheterna skulle tillträdas å L:s dödsdag. L utfärdade den 1 februari 1946 köpebrev å hälften av tomten nr 5 i kvarteret Portugal till brodern och denne ägde erhålla lagfart å fastigheten. Genom köpekontrakt den 15 mars 1948 försålde L sedermera hälften av tomterna nr 2, 3 och 4 i kvarteret Portugal under villkor bl. a. att fastighetsdelarna skulle tillträdas å L:s dödsdag, att köpeskillingen skulle betalas senast två månader efter tillträdesdagen samt att köparen skulle erhålla äganderätt till fastighetsdelarna först när köpeskillingen blivit tillfullo gulden.

Vid 1950 års taxering ansåg prövningsnämnden att L under beskattningsåret varit ägare till samtliga berörda fastighetsdelar och förty berättigad till däråt belöpande procentavdrag och avdrag för värdeminskning. Kammarrätten — varest Hälsingborgs stad anförde besvär under påstående att L:s broder i verkligheten tillträtt ifrågavarande fastigheter — fann för sin del att L icke kunde anses ha under beskattningsåret varit ägare till ifrågavarande fastighetsdelar. Regeringsrätten framhöll, att vid försäljningen av L:s hälft av tomten nr 5 hade icke, såvitt visats, avtalats någon särskild tidpunkt för äganderättens övergång, men att i köpekontraktet rörande L:s hälft av tomterna nr 2, 3 och 4 däremot stadgats, att fastighetsdelarna skulle tillträdas å L:s dödsdag, att köpeskillingen skulle erläggas sålunda att köparen senast två månader efter tillträdesdagen skulle betala köpeskillingen jämte viss ränta däråt samt att köparen skulle erhålla äganderätt till fastighetsdelarna först när köpeskillingen blivit tillfullo gulden. På grund härav och med hänsyn till omständigheterna i övrigt finge anses utrett, att L under beskattningsåret varit att anse som ägare till sistnämnda fastighetsdelar men däremot icke till någon del av tomten nr 5.[39]

Beträffande hälftendelarna av tomterna nr 2, 3 och 4 hade visserligen icke fixerats något bestämt datum, då äganderätten skulle övergå, men väl hade bestämts att äganderätten ej skulle övergå förrän vid en framtida, låt vara oviss tidpunkt.

Vidare föreligger en anvisning av riksskattenämnden, avseende här ifrågavarande spörsmål.

Hos riksskattenämnden hade hemställts om uttalande huruvida — därest fastighet såldes på villkor att fastigheten skulle tillträdas å viss i köpekontraktet angiven dag och att äganderätten icke skulle övergå å köparen förrän å tillträdesdagen — det å fastigheten belöpande garantibeloppet skulle fördelas mellan säljaren och köparen med hänsyn till tillträdesdagen. Riksskattenämnden beslöt i mars 1960 att såsom anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna göra ett uttalande, vari till en början framhölls att vid försäljning skulle garantibeloppet fördelas mellan säljaren och köparen i förhållande till den tid av året en var av dem varit ägare till fastigheten. Härefter anfördes:

Frågan om vid vilken tidpunkt äganderätten till fastigheten skall anses ha övergått till köparen bör härvidlag bedömas efter civilrättsliga regler. Om annat icke angivits i köpekontraktet får äganderätten anses ha övergått i och med att kontraktet upprättats. Om däremot äganderättens övergång enligt köpekontraktet gjorts be-

[39] R. 1958, not. 1569. Enahanda mål R. 1958, not. 1570.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

roende av att visst villkor uppfylles — t. ex. att köpeskillingen erlägges — eller om i köpekontraktet tidpunkten för äganderättens övergång eljest bestämts till viss framtida dag, bör den sålunda bestämda dagen för äganderättens övergång anses avgörande för fördelningen av garantibeloppet mellan säljaren och köparen.[40]

Till denna riksskattenämndens anvisning är endast att foga, att nämnden säkerligen riktigt återgivit den skatterättsliga ståndpunkten — förutsatt att, när i anvisningen talas om det fall då äganderättens övergång enligt köpekontraktet gjorts beroende av att visst villkor uppfyllts, nämnden därmed åsyftar allenast sådant fall, då i köpekontraktet uttryckligen stadgas att äganderätten skall övergå först när villkoret uppfyllts. När nämnden åter uttalar att frågan om tidpunkten för äganderättens övergång bör bedömas efter civilrättsliga regler, synes detta uttalande både svårförståeligt och missvisande. Uttalandet är svårförståeligt, eftersom de civilrättsliga reglerna gestalta sig olika allteftersom fråga är om lagfartsärenden eller om äganderättens övergång i andra sammanhang. Uttalandet är missvisande, eftersom de olika civilrättsliga regler, vilka sålunda gälla, icke i någotdera fallet helt sammanfalla med dem, som i skatterättsligt hänseende anses gälla och som av riksskattenämnden återgivits.

Även i detta sammanhang böra uppmärksammas sådana fall, då den som företräder säljaren icke är behörig att genom försäljning förfoga över den fasta egendomen utan sådan behörighet tillkommer annan (kronan, fullmäktige i kommun o. s. v.) samt den sistnämndes godkännande sålunda erfordras för att ett köpeavtal skall komma till stånd. Om i köpekontraktet angivits, att äganderätten skall övergå vid viss framtida tidpunkt och vederbörligt godkännande dessförinnan erhållits, kan äganderätten ändock icke anses övergå förrän vid den i köpekontraktet angivna tidpunkten. Om återigen den för äganderättens övergång stadgade tidpunkten inträtt men erforderligt godkännande då ännu ej föreligger lär äganderätten, trots bestämmelsen i köpekontraktet, icke kunna övergå ens villkorligt förrän godkännande erhållits; därförut föreligger icke något av säljaren ingånget avtal. På motsvarande sätt torde förhålla sig, när förmyndare ingått avtal om försäljning av den omyndiges egendom utan att till försäljningen ha erhållit rättens tillstånd.

C. **Endast en köpehandling upprättas.**

Vad ovan sagts om äganderättens övergång, då dubbla köpehandlingar användas, måste äga motsvarande tillämpning i fall då endast en köpehandling upprättas. Därest i köpehandlingen icke föreskrives att äganderätten skall övergå vid en framtid tidpunkt, har äganderätten övergått i och med handlingens upprättande. Har åter en dylik föreskrift meddelats i köpehandlingen, har visserligen en villkorlig övergång av äganderätten skett genom handlingens upprättande, men i skatterättsligt hänseende anses ändock att ingen övergång av äganderätt kommit till stånd förrän vid den angivna framtida tidpunkten.

Är den, som vid köpehandlingens upprättande företräder säljaren, icke behörig att själv förfoga över den fasta egendomen genom avyttring utan härför kräves

[40] Riksskattenämndens meddelanden 1960, 3:2.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

godkännande eller tillstånd av den verkligen behörige, bör i tillämpliga delar gälla vad under A och B sagts beträffande motsvarande fall. Likaså då förmyndare ingår avtal om försäljning av den omyndiges egendom utan att ha erhållit rättens tillstånd till försäljningen.

D. **Köpehandling upprättas ej men väl nyttjanderättsavtal, vars innebörd anses vara att äganderätt överlåtits.**

Ovan har påpekats[41] att i civilrättsligt hänseende ett arrende- eller hyresavtal stundom kan anses i verkligheten innebära ett köp; härför kräves dock att avtalet innehåller föreskrift om att den fasta egendomen vid någon framtida tidpunkt skall övergå i arrendatorns eller hyresgästens ägo. Huruvida man, när så är fallet, vid skattelagarnas tillämpning intager samma ståndpunkt synes ovisst.[42]

Å andra sidan har man i rättspraxis stundom ansett att ett arrendeavtal i skatterättsligt avseende inneburit överlåtelse av äganderätt trots att föreskrift saknats om att äganderätten skulle i framtiden övergå å arrendatorn. Det har här varit fråga om fall, då en person velat förvärva en jordbruksfastighet men ej erhållit eller i vart fall ansett sig ej kunna erhålla i jordförvärvslagen föreskrivet tillstånd härtill, samt vederbörande då i stället mot engångsersättning arrenderat fastigheten för längre tid enligt ett så avfattat avtal att å honom i betydande mån överlåtits ägarens rättigheter och skyldigheter. I dessa fall, då avsikten med arrendeavtalet tydligtvis varit att i görlig mån bereda arrendatorn samma ställning som om ett giltigt köp kommit till stånd, har man alltså — med avvikelse från den civilrättsliga inställningen[42a] — ansett att avtalet i beskattningsavseende bör betraktas som en äganderättsöverlåtelse. Måhända kan man säga, att i rättspraxis ha dylika arrendekontrakt bedömts som om de i verkligheten utgjort köpekontrakt, vari stadgande saknats om tidpunkten för äganderättens övergång.

D sökte på sin tid tillstånd att utan hinder av bestämmelserna i 1948 års jordförvärvslag förvärva fastigheterna Hjällaröd 2^2 och 2^{11}. Tillstånd beviljades icke. Genom avtal den 27 september 1953 köpte då D samtliga byggnader å berörda fastigheter och genom avtal den 28 september 1953 arrenderade D fastigheterna för en tid av 49 år mot en arrendesumma av 40.000 kr. i ett för allt, därvid D enligt arrendekontrakten övertog alla en ägares rättigheter och skyldigheter beträffande fastigheterna. D begärde därefter förhandsbesked av riksskattenämnden rörande hans rätt till avdrag för sagda arrendesumma men nämnden avvisade ansökningen, enär arrendeavtalet uppenbarligen tillkommit i avsikt att kringgå jordförvärvslagen. Enligt kontrakt den 3 januari 1955 arrenderade D fastigheten Sjuhult 1^7 för en tid av 49 år mot en arrendesumma av 31.000 kr. i ett för allt, därvid D enligt arrendekontraktet övertog alla en ägares rättigheter och skyldigheter beträffande fastigheten. — Vid 1956 års taxering yrkade D att i fråga om inkomsten av fastigheten Sjuhult 1^7 erhålla avdrag för arrendesumman, 31.000 kr., varjämte D såsom förmögenhetstillgång i fråga om fastigheterna endast upptagit åbyggnaderna å Hjällaröd 2^2 och 2^{11}, vilka av D angivits ha ett värde av 8.000 kr. Hos prövningsnämnden yrkade taxeringsintendenten, att D skulle förvägras avdraget med 31.000 kr. samt förmögenhetsbeskattas för fastigheternas värde, därvid intendenten framhöll *att* avtalen tillkommit för att kringgå gällande bestämmelser om inskränkning i rätten att förvärva jordbruksfastighet, *att* alla med äganderätt förbundna rättigheter och skyldigheter övergått å D, *att* under sådana förhållanden icke borde godtagas den oriktiga benämningen

[41] § 2, ingressen.
[42] R. 1966, not. 276, återgivet nedan.

[42a] Jfr Nytt juridiskt arkiv, II, 1952, sid. 10.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

å avtalen utan desamma behandlas efter det verkliga syftet, nämligen en övergång av äganderätten, samt *att,* vad anginge den utbetalade arrendeavgiften, denna måste anses i verkligheten utgöra köpeskilling för fastigheten Sjuhult 1[7]. Prövningsnämnden biföll taxeringsintendentens yrkande. Kammarrätten gjorde icke någon ändring i de av prövningsnämnden beslutade taxeringarna. Regeringsrätten fastställde kammarrättens utslag och anförde därvid: Arrendekontraktet rörande Sjuhult 1[7] innehåller bl. a., att arrendatorn skulle övertaga alla en ägares rättigheter och skyldigheter, bland vilka särskilt nämndes rätt till all skogsavverkning å fastigheten och rätt att utbekomma alla handlingar rörande densamma, att arrendatorn skulle äga obegränsad rätt till underarrende till vem det vara månde, att vid arrendetidens slut hans arvingar skulle åtnjuta optionsrätt i obegränsad serie, att jordägaren till arrendatorn överläte ägarhypotek i fastigheten å 85.000 kr. med friskrivande av jordägaren från personligt betalningsansvar samt att alla mellanhavanden mellan parterna förklarades vara därmed uppgjorda. Genom dessa föreskrifter har till D i så betydande mån överlämnats befogenheter, som vid arrendeförhållanden normalt tillkomma jordägaren, att arrendeupplåtelsen i beskattningsavseende bör betraktas som en äganderättsöverlåtelse. På grund av vad sålunda anförts, och då av handlingarna framgår att Hjällaröd 2[2] och 2[11] upplåtits på likartade villkor, prövar regeringsrätten rättvist fastställa kammarrättens utslag. — En ledamot av regeringsrätten var skiljaktig beträffande motiveringen.[43]

Nyss återgivna rättsfall gällde beskattningen av den uppgivne arrendatorn. I följande mål var fråga om beskattning av den, som upplåtit fastighet å arrende under sådana villkor som här avses.

Enligt arrendekontrakt den 14 maj 1953 utarrenderade L till R för en tid av 49 år en L tillhörig jordbruksfastighet. Arrendesumman utgjorde för hela arrendetiden 20.000 kr., som skulle erläggas med 5.000 kr. vid kontraktets underskrivande, 5.000 kr. den 14 mars 1954, 5.000 kr. den 14 mars 1955 och 5.000 kr. den 14 mars 1956. Genom köpebrev den 15 juni 1959 försålde L fastigheten till R för en köpesumma av 20.000 kr., och i en i juni 1959 mellan L och R träffad skriftlig överenskommelse uppgavs, att anledningen till upprättandet av arrendekontraktet varit att L till R skulle överlåta fastigheten för nämnda köpesumma, 20.000 kr.; då R icke vid tiden för kontraktets upprättande beräknade att erhålla förvärvstillstånd för fastigheten, hade kontraktet upprättats, vilket i och med köpebrevets överlämnande skulle upphöra att gälla. — Prövningsnämnden i L:s hemortskommun eftertaxerade L för år 1954 dels för inkomst av jordbruksfastighet å 5.000 kr., motsvarande den under år 1953 uppburna arrendeavgiften, och dels för ett förmögenhetsbelopp av 12.700 kr., motsvarande taxeringsvärdet å fastigheten. Kammarrätten fann ej skäl att bifalla av L anförda besvär; i dess utslag framhölls bl. a., att R enligt vad upplyst blivit icke erhållit förvärvstillstånd för ifrågavarande fastighet, att hans berörda fång förty jämlikt 1955 års lag om inskränkning i rätten att förvärva jordbruksfastighet vore ogillt samt att det vid sådant förhållande finge antagas att arrendekontraktet alltjämt skulle gälla. Regeringsrätten undanröjde eftertaxeringen för inkomst och förmögenhet samt anförde därvid: Arrendekontraktet innehåller — utöver vad som framgår av kammarrättens utslag — bl. a. att arrendatorn äger fri brukningsrätt och fri förfoganderätt över träd och buskar samt att arrendatorn ensam skall svara för egendomen åvilande vägunderhåll, dikningslån och skatter. Taxeringsvärdet för fastigheten utgjorde, då arrendekontraktet upprättades, 12.700 kr. och höjdes år 1957 till 16.000 kr. På grund härav och av arrendekontraktets innehåll i övrigt samt av vad L och R sammanstämmande uppgivit om avsikten med arrendekontraktet får anses framgå att redan arrendeupplåtelsen i beskattningsavseende bör betraktas som en äganderättsöverlåtelse. Vid sådant förhållande bör det av L under beskattningsåret uppburna beloppet 5.000 kr. anses som del av köpeskillingen för nämnda överlåtelse och ej upptagas till beskattning. I enlighet här-

[43] R. 1963, not. 121, SvSkT 1964, rf, sid. 28, SN 1963, sid. 235, TN 1963, sid. 76. — R. 1963, not. 1330, vartill i detta sammanhang plägar hänvisas, är icke jämförligt med det återgivna rättsfallet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

med är L ej skyldig att erlägga förmögenhetsskatt för fastighetens värde.[44]

Jämväl följande rättsfall avser beskattningen av den, vilken genom ett såsom arrendekontrakt betecknat avtal upplåtit fast egendom. I detta fall var emellertid avtalet sådant att det även enligt civilrättsliga regler torde ha utgjort ett köpeavtal.

E hade den 16 maj 1946 förvärvat en jordbruksfastighet. Enligt köpekontrakt den 17 januari 1957 sålde E fastigheten till mannen F för 100.000 kr. under förutsättning att förvärvstillstånd meddelades; sådant tillstånd meddelades icke. Genom avtal den 4 maj 1957 upplät E nyttjanderätten till fastigheten till hustru F under en tid av 49 år från den 1 juni 1957 mot en engångsersättning av 100.000 kr. och med rätt för nyttjanderättshavaren att fritt förfoga över fastighetens åbyggnader, skog, vatten och andra tillgångar; vid nyttjanderättstidens utgång skulle äganderätten övergå till nyttjanderättshavaren eller hennes rättsinnehavare. Av den överenskomna ersättningen uppbar E 70.000 kr. under år 1957 och 30.000 kr. under år 1958. Enligt köpeavtal den 24 februari 1958 sålde E fastigheten — efter samråd med makarna F — till hemmasonen F för 100.000 kr. med rätt för köparen att avräkna vad hustru F betalat. Förvärvstillstånd för sonen F meddelades icke. Den 6 oktober 1960 sökte E ånyo sälja fastigheten till makarna F men förvärvstillstånd meddelades icke. — Vid 1958 års taxering yrkade taxeringsintendenten att E måtte beskattas för den genom nyttjanderättsupplåtelsen till hustru F uppkomna intäkten av skogsbruk. Prövningsnämnden lämnade taxeringsintendentens talan utan bifall, enär upplåtelse av nyttjanderätt till fastigheten icke kunde anses föreligga. Kammarrätten, varest taxeringsintendenten fullföljde sin talan, fann att E genom avtalet med hustru F upplåtit nyttjanderätten till ifrågavarande fastighet samt att den överenskomna ersättningen härför bort tagas till beskattning vid nu förevarande taxering samt prövade därför skäligt bifalla taxeringsintendentens besvär. Regeringsrätten återförvisade målet till prövningsnämnden för ny behandling och anförde därvid: Genom avtalet den 4 maj 1957 har E i så betydande mån avhänt sig befogenheter, som normalt tillkomma en ägare, att avtalet i beskattningsavseende bör betraktas som en äganderättsöverlåtelse. Som E innehaft fastigheten mer än tio år, kan till följd av avtalet för honom icke uppkomma skattskyldighet annat än för den intäkt av skogsbruk som erhållits genom att växande skog överlåtits i samband med överlåtelsen av fastigheten i övrigt. För att bedöma om och med vilket belopp sådan intäkt skall tagas till beskattning erfordras, att E erhåller tillfälle att enligt punkt 5 av anv. till 22 § KL angiva den metod för beräkning av avdrag som han önskar välja samt att de uppgifter införskaffas som kunna visa sig erforderliga för beräkning av avdrag enligt sålunda vald metod.[45]

I de två först återgivna fallen förelåg i civilrättsligt hänseende ett arrendeavtal, vars giltighet icke ifrågasatts; någon skyldighet att för sådant avtal erhålla förvärvstillstånd föreligger icke och om någon ogiltighet på grund av bestämmelserna i jordförvärvslagen kan därför ej vara tal. Regeringsrätten har emellertid på anförda skäl funnit att i beskattningsavseende borde arrendeupplåtelsen betraktas såsom en äganderättsöverlåtelse, vilket närmare bestämt måste betyda att arrendeavtalet ansågs innebära ett avtal, varigenom den uppgivna arrendatorn genom köp förvärvade äganderätten till den fasta egendomen; i R. 1965, not. 1271 uttalas ju att ett av upplåtaren uppburet belopp borde anses såsom en del av köpeskillingen för överlåtelsen. Vad som här förekommit är således, att ett i och för sig giltigt avtal i beskattningsavseende ansetts äga en helt annan innebörd än som i civilrättsligt hänseende var fallet.

[44] R. 1965, not. 1271, SvSkT 1966, rf, sid. 18, SN 1966, sid. 36. — Enahanda mål R. 1965, not. 1272—1274, Ang. eftertaxering i den kommun, där fastigheten var belägen, se R. 1965, not. 1275—1278.

[45] R. 1966, not. 276, SN 1966, sid. 354.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

I det senast återgivna rättsfallet, R. 1966, not. 276, förelåg ett arrendeavtal, kombinerat med ett avtal om äganderättens övergång å arrendatorn eller dennes rättsinnehavare vid nyttjanderättstidens utgång. Civilrättsligt sett förelåg här ett köpeavtal, förknippat med sådant villkor att äganderätten skulle övergå först vid viss angiven framtida tidpunkt; erinras må att högsta domstolen intagit denna ståndpunkt i liknande, fast mindre uppenbart fall.[45a] Vid sådant förhållande hade arrendatorn-köparen — i enlighet med högsta domstolens ståndpunkt i H. 1955: 449 — förvärvat villkorlig äganderätt till fastigheten i och med avtalets ingående samt varit skyldig att inom tre månader från avtalsdagen söka förvärvstillstånd. Då så uppenbarligen icke skett, har avtalet därmed blivit ogiltigt.

Enligt den skatterättsliga inställningen kunde däremot, eftersom fråga icke var om realisationsvinstbeskattning, här ej anses föreligga ett sådant köpeavtal, varigenom äganderätten övergår å köparen redan i och med den första köpehandlingens utfärdande; däri var ju föreskrivet att äganderätten skulle övergå först vid en framtida, låt vara långt avlägsen tidpunkt. I skatterättsligt hänseende synes därför ha förelegat ett köpeavtal, varigenom äganderätten icke överförts å köparen. Regeringsrätten synes emellertid utan närmare motivering ha intagit den ståndpunkten, att i beskattningsavseende intet verkligt köpeavtal förelegat utan allenast ett arrendeavtal. Därefter har man ansett detta arrendeavtal vara så avfattat att detsamma i beskattningsavseende ändock borde betraktas såsom en äganderättsöverlåtelse. Härmed har man frigjort sig från det köpeavtal, som i civilrättsligt hänseende synes ha förelegat, och därmed även från den ogiltighet av detta köpeavtal, som i civilrättsligt hänseende inträtt.

I samtliga nu berörda fall är i varje händelse tydligt att man ansett sig böra såsom ett fall av äganderättsöverlåtelse behandla sådana arrendeavtal, varigenom en ägares rättigheter och skyldigheter i betydande mån överflyttas å arrendatorn och varvid engångsersättning lämnas för arrendeupplåtelsen. Anledningen härtill har givetvis varit, att man endast på detta sätt kunnat ernå en beskattning, som var avpassad efter det föreliggande verkliga förhållandet.

De föreliggande fallen avse endast arrendeupplåtelser. Emellertid kan även upplåtelse med hyresrätt förekomma för längre tid mot engångsersättning och på sådana villkor att å hyresgästen i betydande mån överföras en ägares rättigheter och skyldigheter. Även om i dylikt fall icke är fråga om kringgående av gällande förvärvsförbud synes fallet ej kunna bedömas annorlunda än de förut berörda fallen utan följdriktigheten kräva att även en dylik hyresupplåtelse betraktas såsom en äganderättsöverlåtelse.

III. *Äganderättens övergång då fråga är om realisationsvinstbeskattning.*

För att skattskyldighet för realisationsvinst skall inträda kräves att den fasta egendomen avyttras inom tio år från det densamma förvärvats. Prövningen av, huruvida föreliggande realisationsvinst är skattepliktig, kräver alltså att i varje särskilt fall konstateras vid vilken tidpunkt den fasta egendom förvärvats och vid vilken tidpunkt densamma avyttrats. Såväl förvärv av fast egendom som avyttring

[45a] Jfr § 2, ingressen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

därav innebär enligt vanligt språkbruk att en överlåtelse sker av äganderätten till den fasta egendomen, ehuru man i det ena fallet ser överlåtelsen ur den persons synpunkt, å vilken äganderätten övergår (förvärv), och i det andra fallet ur överlåtarens synpunkt (avyttring). I och för prövningen av, om skattskyldighet för realisationsvinst föreligger, borde alltså fastställas vid vilken tidpunkt äganderätten till den fasta egendomen övergått å vederbörande skattskyldige och vid vilken tidpunkt äganderätten sedan frångått honom.

Härvidlag synes, då den fasta egendomen förvärvats genom köp eller avyttrats till annan genom att denne köpt egendomen, frågan om äganderättens övergång böra i princip avgöras på samma sätt som i eljest förekommande skatterättsliga sammanhang; någon anledning att här avvika från detta betraktelsesätt lärer icke kunna påvisas. Med hänsyn till den ståndpunkt, rättspraxis i andra sammanhang intagit, innebär det sagda att, därest äganderätten successivt övergått å den skattskyldige eller av denna successivt överlåtits, det avgörande i regel borde vara den tidpunkt, vid vilken en villkorlig (partiell) äganderätt övergått å den skattskyldige, resp. å den nye köparen.

Med denna utgångspunkt borde resultatet bli att, när dubbla köpehandlingar användas, äganderätten skulle i princip anses övergå genom köpekontraktet, vare sig fråga är om förvärv eller avyttring. Tvekan kunde endast uppkomma, därest i köpekontraktet uttryckligen föreskrivits att äganderätten skall övergå först vid en framtida tidpunkt; i dylika fall har ju, när fråga ej är om realisationsvinstbeskattning, äganderätten icke ansetts övergå förrän vid denna framtida tidpunkt.

När åter endast en köpehandling nyttjas, anses ju äganderätten i regel slutgiltigt övergå i och med upprättandet av denna handling. Därest förvärvet skett medelst en enda köpehandling eller avyttringen skett genom en enda köpehandling, föranleder således detta i allmänhet inga problem. Även här uppstår dock tvekan, därest i köpehandlingen angivits att äganderätten skall övergå först vid framtida tidpunkt.

Rättspraxis har haft att taga ståndpunkt till ovan berörda spörsmål allenast i sådana fall, då dubbla köpehandlingar använts. När så varit fallet och då i köpekontraktet ej angivits att äganderätten skulle övergå först vid en framtida tidpunkt, har — i överensstämmelse med vad ovan antagits — äganderätten ansetts i skatterättsligt hänseende övergå i och med köpekontraktet och detta även om däri stadgats att köpebrev skulle utfärdas först sedan köpeskillingen guldits.[46]

Beträffande sådana fall, då i köpekontraktet uttryckligen stadgats, att äganderätten skulle övergå först vid en framtida tidpunkt, har rättspraxis likaledes intagit den nu angivna ståndpunkten och således, utan avseende å berörda föreskrift, ansett äganderätten alltjämt övergå genom köpekontraktet. Man har alltså härvidlag intagit en annan ståndpunkt än vad förhållandet är i andra beskattningsfall än de nu förevarande. I sådant hänseende föreligga två rättsfall, vilka båda refererats.

En bostadsförening hade genom köpekontrakt den 12 juni 1920 förvärvat äganderätten till en fastighet. Enligt kontrakt den 1 februari 1930 försålde föreningen fastigheten på villkor bl. a. att fastigheten skulle tillträdas av köparen den 2 oktober 1930, att köpeskillingen skulle erläg-

[46] R. 1942, not. 965, R. 1952, not. 1341, SvSkT 1953, rf, sid. 53.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

gas å tillträdesdagen, att äganderätten till fastigheten icke skulle övergå på köparen, förrän likviden fullgjorts, samt att, sedan köparen fullgjort betalningsskyldigheten, säljaren skulle överlämna kvitterat köpebrev. Vid en den 1 april 1930 avslutad föreningsstämma beslöt föreningen därpå att försälja fastigheten med tillträde och likvid den 2 oktober 1930. Beskattningsnämnderna togo till beskattning den genom försäljningen uppkomna realisationsvinsten. Kammarrätten gjorde icke någon ändring häri under uttalande att, enligt vad upplyst blivit, slutgiltigt avtal angående överlåtande av äganderätten till ifrågavarande fastighet icke kommit till stånd senare än den 1 april 1930 och således vid en tidpunkt, då fastigheten varit i föreningens ägo under mindre än tio år. Regeringsrätten gjorde icke någon ändring i det slut, vartill kammarrätten kommit, enär avyttringen av ifrågavarande fastighet måste, med avseende å vad därom i målet förekommit, anses ha skett å tid, då fastigheten under mindre än tio år varit i föreningens ägo.[47]

Utslaget måste antagas innebära, att regeringsrätten ansett avyttringen ha skett genom köpekontraktet den 1 februari 1930.

Ett förut berört mål gällde vissa den 20 september 1933 förvärvade fastigheter, vilka sedermera överlätos enligt ett i juli 1942 dagtecknat köpekontrakt, vari bl. a. stadgades att äganderätten till fastigheterna icke skulle övergå till köparen förrän den 1 oktober 1943, då köpeskillingen skulle erläggas och köpebrev utfärdas; vid avgörande av frågan om rätt till procentavdrag och avdrag för värdeminskning av byggnader ansågs därvid att säljaren innehaft fastigheterna med äganderätt till och med utgången av september 1943.[48] Med anledning av ifrågavarande överlåtelse hade även yrkats att säljaren skulle för år 1943 eftertaxeras för den genom försäljningen uppkomna realisationsvinsten. Regeringsrätten fann i detta mål att fastigheterna avyttrats å sådan tid, att den genom avyttringen uppkomna vinsten varit att hänföra till för säljaren skattepliktig intäkt genom tillfällig förvärvsverksamhet.[49]

I detta sistnämnda mål har således ansetts, att äganderätten övergått å den nye ägaren genom det i juli 1942 dagtecknade köpekontraktet, oaktat däri stadgades en framtida tidpunkt för äganderättens övergång.

De sålunda återgivna målen måste innebära att regeringsrätten, när fråga är om realisationsvinstbeskattning, ansett för äganderättens övergång vara även i nu förevarande fall tillfyllest med den villkorliga (partiella) övergång därav, som skett genom köpekontraktet. Man har således i detta hänseende icke avvikit från huvudprincipen — att äganderätten övergår genom köpekontraktet — oaktat sådan avvikelse skett när fråga är om andra beskattningsfall än som avse beskattning av realisationsvinst. Detta motsatsförhållande kom till markant uttryck i de båda år 1950 avgjorda mål, av vilka det ena gällde realisationsvinstbeskattning och det andra gällde procent- och värdeminskningsavdrag.

Emellertid har bestritts, att i det år 1950 avgjorda målet angående realisationsvinstbeskattning någon ståndpunkt tagits till frågan om äganderättens övergång. (Något dylikt bestridande har icke gärna kunnat ske beträffande avgörandet i R. 1935, ref. 17, eftersom däri talas om att fastigheten "varit i föreningens ägo".) I stället förklaras att i berörda år 1950 avgjorda mål intet avseende fästats vid spörsmålet om äganderättens övergång utan allenast vid det förhållandet att *avyttringen* ägt rum i och med köpekontraktets undertecknande; fastigheterna, menar man, ansågos med andra ord sålda,

[47] R. 1935, ref. 17.
[48] R. 1950, ref. 5, II, återgivet ovan under II, B.
[49] R. 1950, ref. 5, I.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

avyttrade, per viss i framtiden fixerad dag.[50]

Detta synes dock närmast vara en lek med ord. I och med att man ansett avyttring ha ägt rum genom köpekontraktets undertecknande har man även sagt att äganderätten finge anses ha övergått genom upprättandet av köpekontraktet: Med avyttring förstås ju en transaktion, varigenom äganderätten överföres från säljare till köpare.[51] Det ovan återgivna uttalandet innebär därför i sak, att vid ifrågavarande avgörande intet avseende fästats vid frågan om äganderättens *slutgiltiga* övergång utan allenast vid det förhållandet att en villkorlig (partiell) äganderättsövergång ägt rum i och med köpekontraktets undertecknande.

För denna ståndpunkt, som överensstämmer med den i andra fall intagna, synes ingen förklaring ha varit erforderlig. Däremot kunde, såsom förut framhållits, en förklaring ha tarvats rörande anledningen till att regeringsrätten, när fråga ej var om realisationsvinstbeskattning (R. 1950, ref. 5, II), frångått angivna principiella ståndpunkt samt ansett avseende endast böra fästas vid äganderättens slutgiltiga övergång.

Vad ovan sagts om rättspraxis' ståndpunkt gäller sådana fall, då dubbla köpehandlingar användas. Av vad därvid förekommit lärer emellertid följa att, om endast en köpehandling upprättas, äganderätten får i fråga om realisationsvinstbeskattningen anses övergå i och med denna köpehandlings upprättande även om däri föreskrives att äganderätten skall övergå först vid en senare tidpunkt. Den fasta egendomen får alltså i detta fall anses förvärvad, resp. avyttrad i och med köpehandlingens upprättande.

Även här böra observeras sådana fall, då den, som företräder säljaren, icke äger behörighet att genom försäljning förfoga över den fasta egendomen utan för försäljningen kräves godkännande eller tillstånd av den härtill behörige (Kungl. Maj:t, fullmäktige i kommun o. s. v.). Det lärer vara tydligt, att i dylikt fall kan ej heller i skatterättsligt hänseende vara tal om att något förvärv eller någon avyttring kommit till stånd förrän erforderligt godkännande eller tillstånd erhållits. På motsvarande sätt torde förhålla sig, då förmyndare ingår avtal om försäljning av omyndigs egendom utan att ha till försäljningen erhållit rättens tillstånd; först då sådant tillstånd erhållits torde en försäljning ha kommit till stånd.

Annorlunda än nu sagts förhåller sig givetvis, därest visserligen särskilt tillstånd till försäljningen kräves men den, som ingått försäljningsavtalet, är behörig ägare av den fasta egendomen; dylika fall kunna förekomma, när fråga är om kyrklig jord. I fall av detta slag får anses att äganderätten (villkorligt) övergått å köparen redan genom köpeavtalet samt att således förvärvet resp. avyttringen skett genom detta avtal och ej först när vederbörligt tillstånd erhållits.

Den 1 augusti 1938 upprättades mellan K och Nyköpings östra pastorat ett köpekontrakt, enligt vilket Nyköpings östra, Svärta och Helgona församlingar (säljaren), under förutsättning av Kungl. Maj:ts medgivande, till K försålde ett område, avsett att avstyckas från "säljaren tillhöriga fastigheten Stenbro nr 1 i Helgona socken". I kontraktet stadgades bl. a., att fastigheten skulle tillträdas å viss senare

[50] *Lagergren* (föredragande i målet) i SvSkT 1950, sid. 327. — Jfr *Lundevall* i SvJT 1944, sid. 773.

[51] Jfr *Björling* i SvJT 1920, sid. 165, och *Sandström*, Beskattning av inkomst av tjänst m. m., Stockholm 1945, sid. 685, samt *Sandström* i SvSkT 1952, sid. 249.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

dag, å vilken köpeskillingen skulle erläggas, samt att säljaren därefter skulle utfärda köpebrev. Kungl. Maj:ts medgivande lämnades den 25 augusti 1939 och köpebrev utfärdades den 23 maj 1940. Sedermera sålde K enligt köpekontrakt den 1 december 1948 området till ett aktiebolag under förutsättning att bolaget av länsstyrelsen erhöll erforderligt förvärvstillstånd;[52] sådant tillstånd lämnades den 13 januari 1949.

Hos prövningsnämnden yrkade taxeringsintendenten att K måtte taxeras för genom försäljningen uppkommen realisationsvinst. K bestred bifall till yrkandet under framhållande att han förvärvat området genom köpekontrakt den 1 augusti 1938 och avyttrat samma område genom köpekontrakt den 1 december 1948 samt att vid sådant förhållande området finge anses ha varit i hans ägo under längre tid än tio år; tidpunkterna för äganderättens slutliga övergång vore utan betydelse. Prövningsnämnden biföll emellertid taxeringsintendentens yrkande. Kammarrätten gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut, enär äganderätten till fastigheten finge anses ha övergått till K först vid tidpunkten för Kungl. Maj:ts medgivande till försäljningen av fastigheten till honom eller den 25 augusti 1939 samt K:s avyttring av fastigheten finge anses ha skett genom köpekontraktet den 1 december 1948 och således å tid, då fastigheten under mindre än tio år varit i K:s ägo. Regeringsrätten fann däremot att den vid avyttringen uppkomna vinsten ej vore för K skattepliktig, enär fastigheten måste anses ha varit i K:s ägo alltsedan den 1 augusti 1938 och förty under mera än tio år vid den tid, då fastigheten av honom försåldes eller den 1 december 1948.[53]

Köpekontraktet av den 1 augusti 1938 utvisade, att församlingarna voro ägare av fastigheten ifråga, och riktigheten av denna uppgift har icke ifrågasatts. Vid sådant förhållande måste civilrättsligt sett en villkorlig övergång av äganderätten anses ha skett redan genom köpekontraktet. Ur skatterättslig synpunkt bör då, i överensstämmelse med vad som eljest gäller, äganderätten anses ha övergått (d. v. s. förvärvet ha skett) genom köpekontraktet.[54] — Vad angår fastighetens avyttring lärer vara uppenbart att äganderätten (villkorligt) övergått å ifrågavarande bolag redan genom köpekontraktet.

Det är givet att, därest en aktuell fastighetsförsäljning skulle medföra skattepliktig realisationsvinst för fastighetsägaren, denne ofta föredrager att uppskjuta försäljningen till en senare tidpunkt, då uppkommen vinst icke blir skattepliktig. Emellertid nödgas fastighetsägaren härvid i regel, för att försäljningen ej skall gå om intet, söka tillse att även den blivande köparens intressen tillgodoses. Dessa olika intressen pläga stundom tillvaratagas på så sätt, att fastighetsägaren utfäster sig att vid en framtida tidpunkt, då skattepliktig realisationsvinst ej kan uppkomma, försälja den fasta egendomen till vederbörande samt för tiden därförut på sedvanliga villkor uthyr eller utarrenderar egendomen till den tilltänkta köparen; därvid bruka jämväl stadgas särskilda ekonomiska påföljder för fastighetsägaren för den händelse han ej fullgör utfästelsen. Då utfästelse om framtida försäljning av fast egendom icke är förbindande, har i nu angivna fall ingen avyttring ansetts föreligga och följaktligen ej heller någon beskattning för realisationsvinst ansetts kunna ifrågakomma.[55]

[52] Jfr 4 § lagen den 30 maj 1916 om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom m. m.

[53] R. 1955, ref. 16.

[54] Jfr *Eklund* i TN 1962, sid. 61. — Se även *Lagergren* i SN 1959, sid. 132; Lagergren ingår dock ej närmare å här förevarande spörsmål.

[55] R. 1941, not. 511, GRS, R. 1957, not. 1084, SvSkT 1958, rf, sid. 41, TN 1957, sid. 199, SN 1957, sid. 319, SN 1959, sid. 132—133, GRS, R. 1958, not. 1940, SvSkT 1959, rf, sid. 51, TN 1959, sid. 66, GRS.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

Det senast sagda avser sådana fall, då hyres- eller arrendeupplåtelsen sker på de för sådan upplåtelse vanliga villkoren. Emellertid kan tänkas att under i övrigt likartade förhållanden upplåtelsen sker för längre tid mot engångsersättning och på sådana villkor, att hyresgästen eller arrendatorn i betydande mån övertager de rättigheter och skyldigheter som normalt åvila fastighetsägaren. I dylika fall har regeringsrätten, på sätt framgår av vad tidigare anförts, ansett avtalet innebära en äganderättsöverlåtelse.[56] I de åsyftade fallen var visserligen icke fråga om beskattning för realisationsvinst, men någon tvekan lärer ej kunna råda därom, att i fall av angivet slag beskattning för realisationsvinst bör kunna äga rum när i övrigt förutsättningarna härför äro för handen.[57]

§ 4. **Sammanfattning av huvudreglerna.**

Nedan lämnas en sammanställning av de huvudregler, som med avseende å tidpunkten för äganderättens övergång synas gälla i skatterättsligt och i civilrättsligt hänseende. För överskådlighetens skull bortses från de undantagsregler, vilka kunna ifrågakomma, när köpeavtal ingåtts av annan än den, som är behörig att försälja den fasta egendomen; likaså bortses från de fall, då förmyndare ingår avtal om försäljning av den omyndiges fasta egendom utan att ha till försäljningen erhållit rättens tillstånd.

Med nu angivna begränsningar torde kunna sägas att, när tidpunkten för äganderättens övergång är avgörande för vissa rättsverkningars inträde, därmed åsyftas den tidpunkt, som för varje särskilt fall nedan angives.

I. *Endast en köpehandling upprättas.*

A. Köpehandlingen innehåller icke någon föreskrift om att äganderätten skall övergå vid en framtida tidpunkt.

Såväl i *skatterättsligt* som i *civilrättsligt* hänseende anses äganderätten städse övergå i och med köpehandlingens upprättande.

B. Köpehandlingen innehåller föreskrift om att äganderätten skall övergå först vid en senare tidpunkt än den, då köpehandlingen upprättas.

I *skatterättsligt* hänseende anses äganderätten övergå:

1) Vid denna senare tidpunkt, när fråga ej är om realisationsvinstbeskattning.

2) I och med köpehandlingens upprättande, då fråga är om beskattning av realisationsvinst.

I *civilrättsligt* hänseende anses äganderätten övergå:

1) Vid angivna senare tidpunkt, så vitt fråga är om tillämpning av lagfartsförordningen.

2) I och med köpehandlingens upprättande, när fråga ej är om lagfartsförordningens tillämpning.

II. *Dubbla köpehandlingar användas.*

A. Köpekontraktet innehåller föreskrift om att köpebrev skall senare utfärdas men föreskriver ej därutöver någon framtida tidpunkt för äganderättens övergång.

I *skatterättsligt* hänseende anses äganderätten städse övergå i och med köpekontraktets upprättande.

[56] Se under II, D, ovan.

[57] Jfr ovan åberopade R. 1966, not. 276 (återgivet under II, D, ovan), vari skattskyldighet icke ansågs föreligga för annat än intäkt av skogsbruk men varvid som skäl härför angavs att den, som utarrenderat fastigheten, innehaft densamma mer än tio år.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

I *civilrättsligt* hänseende anses äganderätten övergå:

1) Först vid köpebrevets utfärdande, så vitt fråga är om tillämpning av lagfartsförordningen.

2) I och med köpekontraktets upprättande, när fråga ej är om lagfartsförordningens tillämpning.

B. Köpekontraktet innehåller föreskrift om att köpebrev skall senare utfärdas samt föreskriver tillika att äganderätten skall övergå vid en framtida tidpunkt.

I *skatterättsligt* hänseende anses äganderätten övergå:

1) Vid angivna framtida tidpunkt, när fråga ej är om realisationsvinstbeskattning.

(Dock torde äganderätten få anses övergå i och med köpebrevet, därest detta utfärdas innan den angivna framtida tidpunkten inträtt samt ej föreskriver att äganderätten skall övergå först vid denna senare tidpunkt och ej heller hänvisar till köpekontraktet.)

2) I och med köpekontraktets upprättande, när fråga är om beskattning av realisationsvinst.

I *civilrättsligt* hänseende anses äganderätten övergå:

1) Troligen vid den i köpekontraktet angivna framtida tidpunkten, så vitt fråga är om tillämpning av lagfartsförordningen.

(Dock torde äganderätten få anses övergå i och med köpebrevet, därest detta utfärdas innan den angivna framtida tidpunkten inträtt samt ej föreskriver att äganderätten skall övergå först vid denna senare tidpunkt och ej heller hänvisar till köpekontraktet.)

2) I och med köpekontraktets upprättande, när fråga ej är om lagfartsförordningens tillämpning.

III. *Ingen köpehandling upprättas men väl nyttjanderättsavtal, varigenom nyttjanderätt upplåtes mot engångsersättning samt på så sätt att å nyttjanderättshavaren i betydande mån överlåtas de rättigheter och skyldigheter, vilka normalt tillkomma ägaren.*

I *skatterättsligt* hänseende anses äganderätten ha genom avtalet övergått å nyttjanderättshavaren.

I *civilrättsligt* hänseende anses ingen äganderättsövergång ha ägt rum, för så vitt ej jämväl avtalats att äganderätten skall övergå å nyttjanderättshavaren vid nyttjanderättstidens utgång eller vid annan framtida tidpunkt. Har dylikt tilläggsavtal träffats, anses äganderätten övergå:

1) Vid den angivna framtida tidpunkten, så vitt fråga är om tillämpning av lagfartsförordningen.

2) I och med tilläggsavtalets ingående, när fråga ej är om lagfartsförordningens tillämpning.

Den divergens, som råder mellan den skatterättsliga uppfattningen och den civilrättsliga är således av två slag. Den ena föreligger i fråga om bedömandet av innebörden av vissa nyttjanderättsavtal (ovan under III). Den andra framkallas därav, att olika ståndpunkt tagits till äganderättens övergång när fråga är om realisationsvinstbeskattning eller om andra beskattningsfall samt att ingendera av dessa ståndpunkter helt sammanfaller med någon av de civilrättsliga uppfattningarna.

Det har diskuterats, huruvida ej enhetlighet skulle kunna ernås vid tillämpning av civilrättsliga och skatterättsliga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

regler å ifrågavarande område.[58] Diskussionen har dock endast avsett äganderättens övergång vid köpeavtal samt därjämte endast sådana fall, då dubbla köpehandlingar användas (ovan under II), samt vidare gällt möjligheten att därvid ernå överensstämmelse mellan den skatterättsliga uppfattningen och den civilrättsliga uppfattning, som gäller i lagfartsärenden. Nu lärer emellertid ligga närmare tillhands att, om man i berörda fall vill ernå överensstämmelse mellan skatterättslig och civilrättslig uppfattning, anknyta till den civilrättsliga uppfattning som gäller i andra fall än då fråga är om lagfartsärenden. Därvidlag skulle en dylik överensstämmelse lätt ernås — och detta vare sig dubbla köpehandlingar användas eller fråga är om en enda köpehandling — därest regeringsrätten frånginge den praxis, som år 1950 inaugurerats för sådana fall, då fråga ej är om realisationsvinstbeskattning och då i köpehandlingen (köpekontraktet) föreskrivits viss framtida dag för äganderättens övergång.

Givetvis skulle härigenom i skatterättsligt hänseende vinnas klarare linjer. Man kan dock spörja om vinsten härav skulle uppväga de olägenheter — låt vara temporära sådana — som städse äro förbundna med tvära kastningar vid rättstillämpningen.

[58] *Ljungberg* i SvSkT 1964, sid. 169 o. f.

Förkortningar

GRS	= Geijer, Rosenqvist, Sterner, Skattehandbok, Del II, Stockholm 1959.
H.	= Nytt juridiskt arkiv, Avd. I.
Malmström	= Malmström, Till frågan om villkor vid fastighetsköp, II, Uppsala 1933.
R.	= Regeringsrättens årsbok.
SN	= Skattenytt
SvJT	= Svensk Juristtidning.
SvSkT	= Svensk skattetidning (rf = rättsfallshäftet. Åberopad årgång är den, till vilken rättsfallshäftet hör).
TN	= tidskriften Taxeringsnämnden.
Vahlén	= Vahlén, Fastighetsköp, Stockholm 1965.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12