Det civilrättsliga äganderättsbegreppet i några skattesammanhang

Av universitetslektor Ulf Göranson

1. Inledning

Det kan tyckas vara en naturlig regel, att den som är ägare till en förmögenhetstillgång också är skattskydlig för den. Men vem är ägare? Vad innebär det civilrättsliga äganderättsbegreppet? I åtskilliga skatterättsliga sammanhang uppstår gränsdragningssvårigheter. Särskilt när viss egendom är föremål för en omsättningstransaktion vid den för skattskyldighetens inträde relevanta tidpunkten, är det stundom långt ifrån klart, om säljaren eller köparen civilrättsligt skall betraktas som ägare. Här kan allmänt hänvisas till Sture Bergströms avhandling Skatter och civilrätt (1978). I denna uppsats behandlas från civilrättlig utgångspunkt några specialsituationer, där frågan under senare tid tagits upp i lagförarbeten och praxis. Finansdepartementet och skattedomstolarna har i vissa fall sökt vägledning i ett äganderättsbegrepp, definierat som *separationsrätt* i överlåtarens konkurs. Är den utgångspunkten lämplig? Bör skatterätten rikta in sig just på lösningen av det *sakrättsliga* spörsmålet, när och under vilka förutsättningar en köpare vinner skydd mot säljarens fordringsägare. Grundregeln i svensk rätt är att så sker, först sedan det sålda lösöret övergått i köparens *besittning,* sedan *tradition* skett. Är saken hos en utomstående förvarare, räcker det med att han får en underrättelse, *denuntiation,* om ägarskiftet.

Finns det kanske en för skatterättsliga överväganden lämpligare definition av äganderätt? Skulle det räcka med att parterna är *kontraktsrättsligt* bundna att fullfölja avtalet på ömse sidor? Om inga särskilda förbehåll gjorts, uppstår denna förpliktelse redan i och med *avtalet* mellan parterna. I vissa fall är det dock av vikt att transaktionen manifesteras på ett tydligare sätt än genom blotta avtalet, även om detta är skriftligt. Risken för skentransaktioner gör att man av kontrollskäl fordrar mera, exempelvis en besittningsförändring. Fråga är dock hur långt man härvidlag måste sträcka sig inom skatterätten. Räcker det kanske med att säljaren vidtar en tillräckligt tydlig individualisering av godset för köparens räkning, förslagsvis genom märkning, avskiljning eller ilastning för transport. Det rent förmögenhetsrättsliga *traditionskravet* däremot aktualiseras först då det föreligger en konflikt med en utomstående tred-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

je man, exempelvis säljarens konkursborgenärer. Även om den svenska traditionsprincipen är sträng och huvudsakligen inriktad på utåt synbara förhållanden, skall redan inledningsvis påpekas, att de sakrättsliga reglerna innehåller ett avsevärt mått av komplikation. Över huvud taget gäller för svensk sakrätt på lösegendomssidan att den är lagreglerad endast i ganska ringa delar och därtill en smula nyckfullt. Rättssystemet har främst utbildats i praxis samt utfyllts och tolkats i den förmögenhetsrättsliga litteraturen.[1] Den i svensk rättstradition normala kunskapskällan, förarbetena, saknas alltså i stort sett, när det gäller det sakrättsliga äganderättsbegreppet.[2]

I skilda avsnitt behandlas följande skatterättsliga frågor, där jag stött på ett val mellan olika former av äganderättsbegrepp: kontraktsnedskrivning, stödberättigat inventarium, mervärdeskattepliktig omsättning och överlåtelse av aktier i fåmansbolag.

2. Såld men ej traderad lagertillgång (kontraktsnedskrivning) samt internationellt privaträttsliga synpunkter

2.1 Tillämpning av svenska sakrättsregler

Vem av säljaren eller köparen skall ha rätt att göra nedskrivning på såld men ännu ej traderad lagertillgång enligt 41 § KL.[3] När regeln infördes 1945, tyder förarbetena på att köparen skulle vara berättigad först sedan visst varuparti omhändertagits av honom eller av tredje man för hans räkning eller om säljaren lämnat partiet för transport till köparen.[4] Uttalandet synes närmast ta sikte på det *köprättsliga avlämnandebegreppet,* för det fall varorna inte kommit i köparens eller tredje mans fysiska besittning.

I senare skatterättsliga lagförarbeten rörande företagsbeskattning anför emellertid departementschefen 1979,[5] att nedskrivningsrätten är kopplad till det ”äganderättsbegrepp som normalt används inom civilrätten”. Således får ”ledning i första hand hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs”. Departementschefen understryker vidare det olämpliga i att ”tillämpa ett äganderättsbegrepp som inte har någon direkt motsvarighet inom civilrätten” och menar, att ”en sådan ordning skulle snarare öka än minska tillämpningsproblemen”.

För egen del tycker jag att departementschefens grundinställning har visst fog för sig. Hade det gått att utpeka en inom förmögenhetsrätten allmänt accepterad tidpunkt då det klart kunde utläsas, att äganderätten övergått från en till annan, hade frågan varit relativt okomplicerad. Nu föreligger emellertid i svensk rätt ingen sådan enhetssyn på äganderätten. I stället studeras varje *funktion* hos ägandet för sig: Vad gäller mellan parterna inbördes (*kontraktsrättsliga* regler); vad gäller om rätt att bearbeta och vidareförsälja samt om skydd gentemot tredje man (*sakrättsliga* regler av två slag). För de sist nämnda tredjemanskonflikterna råder enligt svensk rätt ingen avtalsfrihet mellan parterna. Där uppträder äganderättsliga frågor vid konflikt med säljarens resp köparens fordringsägare, med annan köpare från samme säljare (tvesala) och med äldre ”rätt” ägare som blivit frånstulen eller frånlurad saken (jfr Bergström & Thorell i SN 1982 s 394 not 3).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

Det måste enligt min åsikt ifrågasättas, om inte de *civilrättsliga reglerna för borgenärsskydd (separationsrätt)* orsakar onödiga tillämpningsproblem för de skatterättsliga bedömningarna. Det förekommer nämligen en hel del fall, då rättsläget på civilrättssidan måste betecknas som oklart. Borde inte äganderättsbegreppet hellre ha knutits till någon annan, mera lättöverskådlig förmögenhetsrättslig funktion än just separationsrätt i säljarens tänkta konkurs. Vi får ju inte glömma, att säljaren i det aktuella beskattningsfallet inte alls gått i konkurs eller utsatts för utmätning. Den föreslagna anknytningen till dessa situationer utgår från att skattskyldiga och skattemyndigheter skall tänka sig in i hur det varit, *om* sådana insolvenslägen förelegat. Bergströms och Thorells genomgång av praxis på kontraktsnedskrivningsområdet ger dessutom vid handen, att RR före de nyss citerade uttalandena i prop 1978/79:210 *inte* lagt vikt vid frågan om köparen vunnit sakrättsligt skydd mot säljarens borgenärer. Trots detta anförde departementschefen, att ett sådant tillvägagångssätt överensstämde med gällande rätt (se SN 1982 s 389 ff).

Särskilt behandlar artikelförfattarna svårigheten att avgöra när och om separationsrätt föreligger vid överlämnande av varor till självständig fraktförare — ett klassiskt och omdiskuterat problem i sakrättslitteraturen. Det är nämligen alltjämt ovisst om sådan ilastning räcker, eller om det krävs att godset kommit fram till köparen, för att han skall få borgenärsskydd. Deras slutsats, att anknytningen till sakrättslig reglering knappast förenklar skattebedömningen, är helt riktig. Förhållandet bestyrker å andra sidan, att det i vissa situationer föreligger ett behov av en allmän regel, som utsäger när äganderätten övergår från säljare till köpare.[6] Rätten till lagernedskrivning får väl från civilrättslig utgångspunkt i första hand ses som ett spörsmål, där det råder avtalsfrihet mellan parterna, jämförbart med frågor om rätt till nyttjande, avkastning, farans övergång, bearbetning och vidareförsäljning. I just fall av nedskrivningsrätt till kontraherade lagertillgångar kan det emellertid av bevis- och ”säkerhetsskäl” vara motiverat att skärpa kraven och fordra en utåt synbar manifestation. Faran är eljest stor att en skattskyldig på ett alltför lättvindigt sätt skaffar sig nedskrivningsunderlag, som omedelbart efter bokslutsdagen återförs på tidigare ägare, en skentransaktion alltså.[7] — Hur däremot köparens ställning gentemot *tredje man* kommer in i bilden är mera svårförståeligt. Det kan enligt min mening inte räcka med att de svenska traditionsreglerna *bland annat* bärs upp av argumentet att besittningsövergång motverkar skentransaktioner. Där spelar även åtskilliga andra rättspolitiska och rättssystematiska överväganden minst lika stor roll. Och det kan väl inte ha varit departementschefens mening, att fiscus i detta sammanhang intar en position, likställd med den som säljarens borgenärskollektiv har.[8]

Frågan är alltså, vem av köparen eller säljaren som skall ha rätt att göra lagernedskrivning, när godset ännu inte traderats, inte kommit i köparens omedelbara besittning. Två sådana mål har ganska nyligen prövats av skatterätts-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

lig överinstans. Båda målen rörde taxering *före* ikraftträdandet av de ändringar i kommunalskattelagen, som avsågs med prop 1978/79:210. Trots detta aktualiserades det av departementschefen gjorda uttalandet, att gränsen borde dras med utgångspunkt i köparens möjlighet att freda egendomen från säljarens fordringsägare.

I *RÅ 1982 1:41* rörde det sågat virke, som upplagts hos säljaren men avskilts och märkts för köparens räkning; det hade alltså inte avsänts eller på annat mera direkt sätt omhändertagits av honom. Samtliga RRs ledamöter fränkände köparen yrkad nedskrivningsrätt men i tre skilda vota. Angående majoritetens ställningstagande — ingen anknytning till sakrättsresonemang — hänvisas till Bergströms och Thorells analys i SN 1982 s 391 ff (jfr även Thorell 1984 s 247). Av särskilt intresse för denna uppsats är däremot regeringsrådet Lidbecks skiljaktighet. Han stödde sig nämligen, ensam, på 1979 års förarbetsuttalande och ogillade nedskrivningsyrkandet med direkt hänvisning till 1944 års lag om sakrättsskydd för märkt virke. Eftersom det inte ansågs brukligt att märkning skedde vid köp av sågat virke, var lagen inte tillämplig. Köparen skulle således inte ha haft separationsrätt i en tänkt säljarkonkurs; han var därför inte nedskrivningsberättigad. — Det är en öppen fråga, huruvida de två ledamöter som dikterade utgången tog klar ställning *mot* uttalandet i prop 1978/79:210, eller om deras ståndpunkt grundlades i den äldre taxeringen (se SN 1982 s 392 f). Eftersom propositionen inte innebär någon ändring av själva lagtexten, står rättstillämpningen inför det omdiskuterade problemet med ”lagstiftning genom motiv”, som kanske inte bör godtas av domstolarna. Hur därmed än må förhålla sig, skall jag diskutera några mindre lyckade konsekvenser, om den sakrättsliga anknytningen tillåts i framtida avgöranden, där taxeringen skett senare.

Antag att det i målet aktuella virkespartiet varit av sådant slag, som det är vanligt att märka, och att köparen därför haft separationsrätt, sakrättsskydd. Antag vidare att skattedomstolarna följer den av departementschefen 1979 utstakade linjen. Vad är det då som gör att märkning skall medföra nedskrivningsrätt enbart vid viss form av virkeshandel. Varför skall tydlig avskiljning och etikettering inte få samma skattekonsekvenser vid kontrakt rörande exempelvis maskiner och tidningspapper?[9] Varför måste dessa varuslag men inte timmer ha kommit i köparens besittning? Är detta inte ett skattemässigt orimligt gynnande av en enstaka näringsgren.[10]

Ett annat exempel: Antag att säljaren har ett parti spannmål hos en lantmannaförening i visst angivet lagringsutrymme. För sakrättsligt skydd mot säljarens borgenärer krävs endast, att köparen ringer eller skriver till lagerhållaren och meddelar att spannmålen numera tillhör honom. Det sakrättsliga momentet är således i denna situation inte tradition utan denuntiation. Visserligen kan det sägas, att lagertillgången kommit ur säljarens sfär redan då den sänts till en utomstående förvarare. Men köparens underrättelse är knappast

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

en sådan tydlig markering som skulle utgöra ett effektivt hinder mot skentransaktioner. Han kan mycket väl efter den kritiska tidpunkten be säljaren meddela lagerhållaren, att det hela var ett misstag. Riskerna kanske inte är så stora, då det rör sig om en förvarare som är helt oberoende av parterna. Skattemyndigheterna kan kontrollera förhållandena hos honom, om han över huvud taget kan erinra sig de som exempel nämnda telefon- och brevkontakterna vid en kanske flera år senare inträffad förfrågan. Finns godset däremot vid avtalstillfället hos en tredje man som är närstående någon av parterna — ett dotterbolag eller en i skattefifflet inblandad — förringas den skattemässiga säkerheten vid en tillämpning av sakrättsreglerna. Enklast blir kontrollen genom att även i dessa fall kräva avlämnande till köparen eller liknande påtaglig åtgärd. Blotta underrättelsen förefaller mig ganska verkningslös.

2.2 Tillämpning av utländska sakrättsregler

Jag övergår nu till det andra målet om kontraktsnedskrivning, *RK 1982 1:1*. KR i Stockholm såg sig här föranlåten att beträda den *internationella privaträttens* domäner.

Detta svårtillgängliga ämnesområde, IP förkortat, sysslar med att avgöra vilket lands lag som skall gälla, då rättshandlingen har en internationell anknytning. Trots sin benämning är den en nationell rättsordning, där det endast delvis föreligger internationell enighet om vissa huvudstrukturer. Skall exempelvis svensk eller engelsk rätt tillämpas, då köparen är svensk och säljaren är engelsman? Har det dessutom betydelse var köpgodset befinner sig? Här laborerar den internationella privaträtten med s k *lagvalsregler,* som utpekar visst lands lag för en given konfliktsituation. Till yttermera visso gäller *en* lagvalsregel för *sakrättsliga* spörsmål och en *annan* för *kontraktsrättsliga.* I det förra fallet skall det lands lag gälla, där godset vid varje särskilt tillfälle befinner sig, *lex rei sitae* (= lagen där saken ligger).[11] Är varorna i England, då äganderättsfrågan aktualiseras tillämpas alltså engelsk lag; har de kommit till Sverige gäller svensk rätt. Rent kontraktsrättsliga spörsmål har däremot som lagvalsregel *lex contractus* (= avtalets lag) eller med en annan term *avtalsstatutet.*[12] Detta lagval får parterna bestämma själva, om de önskar, medan det sakrättsliga lagvalet är tvingande rätt. En annan olikhet är att samma lag gäller under hela avtalstiden för kontraktsrättsliga frågor. För sakrättsliga byts lag allt efter godsets förflyttning.

De internationellt privaträttsliga frågor, som behandlas i detta avsnitt, är till sin natur mycket komplicerade och tar därför stort utrymme. Jag har likväl funnit det nödvändigt för att belysa konsekvenserna av KRs ställningstagande i *RK 1982 1:1*.

Svensk köpare hade yrkat lagernedskrivning på varor, som alltjämt befann sig hos engelsk säljare. KR fann — av formuleringarna att döma med direkt hänvisning till prop 1978/79:210 s 100 — att nedskrivningsrätten berodde på om köparen hade separationsrätt i en tänkt säljarkonkurs. KR fastslog vidare att det spörsmålet skulle avgöras enligt engelsk rätt. På grund av förebragt utredning befanns, att köparen redan i och med avtalet vunnit sakrättsligt skydd enligt de engelska reglerna om bolagskonkurs, jämförda med allmänna principer om äganderättens övergång. På grund härav godtogs nedskrivningsyrkandet.

Kammarrätten har synbarligen tillämpat *lex rei sitae*-regeln, eftersom den uttalade att frågan om separationsrätt skulle bedömas enligt *engelsk* rätt. Det

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

finns allt skäl att, lika med taxeringsintendenten i målet, ställa sig kritisk till denna rättstillämpning. Den framstår som både komplicerad och nyckfull. Antag att köpet avsett varor, som för den engelske säljarens räkning förvarats av lagerhållare i Sverige. *Lex rei sitae* är då svensk lag, och köparen hade inte vunnit sakrättsligt skydd i avsaknad av tradition eller av denuntiation till besittaren. Än mer komplicerad blir frågan, om man vill hävda att den i utlandet uppkomna separationsrätten skulle upphöra, då godset kommer till Sverige men ännu ej är i köparens besittning. Så anses ju fallet vara åtminstone rörande i utlandet stiftade *säkerhetsrätter,* såsom pant och äganderättsförbehåll. En illustration härtill utgör rättsfallen *NJA 1972 s 191* och *1978 s 593*.

I det förra fallet tillerkändes en i Tyskland giltig *säkerhetsöverlåtelse* inte verkan vid beslag av saken i Sverige. HD konstaterade kortfattat, att svensk rätt var tillämplig. *Karlgren* har ifrågasatt om utgången möjligen kunde tolkas som ett uttryck för den straffrättsliga *lex fori*-regeln (domstolslandets lag), eftersom det rörde sig om beslag på grund av brott. Både *Karlgren* och *Bogdan* vill dock i första hand se målet som en tillämpning av *lex rei sitae*-regeln.[13]

I 1978 års mål rörde frågan, huruvida ett i Tyskland uppställt och där sakrättsligt skyddat *äganderättsförbehåll* kunde göras gällande, sedan varorna, ett mattparti, anlänt till den svenske köparen. Eftersom godset var överlåtet med rätt för köparen att vidareförsälja det, skulle förbehållet, om det gjorts i Sverige, inte inneburit skydd för säljaren mot köparens borgenärer. HD tillämpade *lex rei sitae* vid den tidpunkt, då säljaren gentemot dessa gjorde anspråk på godset, d v s *svensk* rätt. Domskälen innehåller dock den inskränkningen, att HD underströk att godset avyttrats för export till Sverige. Vilken ställning domstolen skulle ha intagit, för det fall egendomen mera av en händelse kommit till Sverige, kan således inte utläsas.[13a]

I ett internationellt perspektiv finns det — utöver det svårbemästrade lagvalet — ytterligare ett skäl att inte likställa frågan om äganderätt till visst gods med separationsrätt i säljarens konkurs. Flertalet utländska rättsordningar har nämligen i lag angivit en generell formel för äganderättens övergång. Regelmässigt medför visserligen äganderättsförvärvet även skydd mot överlåtarens borgenärer. Men *engelsk rätt,* som var aktuell i *RK 1982 1:1,* utgör härvidlag ett undantag. Man ställs nämligen inför olikheter mellan de fall då köparen kontraherar med ett *bolag* och med en *fysisk person.* I sistnämnda situation är hans förvärv tryggat först sedan godset vid konkursen kommit ur säljarens besittning enligt den i engelsk litteratur kritiserade regeln om *reputed ownership* i section 38 (c) Bankruptcy Act 1914.[14] Häremot står de relativt enkla och överskådliga reglerna om äganderättens övergång i sections 16—18 Sale of Goods Act 1979.[15] Huvudregeln är där, liksom i fransk, dansk, norsk och finsk rätt, att köparen blir ägare redan i och med avtalet, oberoende av tradition.

En tillämpning av Sale of Goods Act medför dock den komplikationen, att fråga uppkommer om vi verkligen har att göra med stiftandet av en *sakrättsligt* verksam äganderätt. Dess materiella innehåll är ju inskränkt på grund av bl a regeln om reputed ownership.[16] Skulle denna äganderättsöverlåtelse betraktas som i grunden enbart *kontraktsrättslig,* vilket tidigare antyddes vara

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

en generellt bättre utgångspunkt i det skatterättsliga sammanhang varom här är fråga, skall tillämplig lag vara, inte *lex rei sitae* utan *avtalsstatutet*.[17] Här skall jag inte närmare gå in på frågan om vilken rättsordning som är avtalsstatutet;[18] i det av kammarrätten avgjorda målet saknar referatet tillräckliga uppgifter för en säker bedömning. Den enkla tumregeln är dock, att säljarens lag skall gälla i avsaknad av överenskommelse om annat.[19] Engelsk lag skulle därför antagligen ha tillämpats även med ett kontraktsrättsligt synsätt på förevarande problem. Utgången hade således blivit densamma, men rättstillämpningen skulle inte ha tyngts med frågor om följderna av godsets förflyttning. Avtalsstatutet är nämligen detsamma, tills kontraktsförhållandet slutgiltigt avvecklats mellan parterna.

Låt oss betrakta ett köp från *tysk* säljare av gods, som vid aktuell nedskrivningstidpunkt finns kvar hos säljaren i Tyskland. Det skulle framstå som högst onaturligt att i Tyskland efterfråga, huruvida köparen har separationsrätt i säljarens konkurs. I stället får man undersöka om äganderätten övergått på köparen enligt något av stadgandena i §§ 929—931 BGB. I förevarande situation fordras *constitutum possessorium* enligt § 930, d v s en särskild överenskommelse att säljaren skall besitta det överlåtna för köparens räkning. Har så avtalats, är saken klar ända tills godset fraktats till Sverige — för att spetsa till läget — i säljarens lastbil. Här medför ett formlöst *constitutum possessorium* inte separationsrätt, förrän godset kommit i köparens fysiska besittning, jfr *NJA 1972 s 191* ovan.[20] Om köparens bokslutsdag skulle infalla vid det tillfälle då godset sålunda var på väg i Sverige till köparen, hade denne enligt kammarrättens på departementschefens uttalande byggda rättstillämpning medfört förlust av en tidigare uppkommen nedskrivningsrätt.

Att *lex rei sitae*-regeln är olämplig som utgångspunkt för denna skatterättsliga frågas lösning framstår i tydlig dager. *Lex rei sitae*-regeln hör till IP-sakrätten och, såvitt separationsrätten angår, konflikter vid faktiskt inträffad exekutiv åtgärd, då avtalspart skall konkurrera med tredje man på medkontrahentens sida. Det förefaller naturligt, att den insolvente partens borgenärer inte bör bli sämre ställda, bara för att gäldenären träffat avtal med utländsk kontrahent. I vart fall då det gods borgenärerna gör anspråk på finns hos den insolvente, ger *lex rei sitae*-regeln en rimlig lösning och förhindrar en med svensk sakrätt oförenlig avtalsfrihet rörande tredjemanskonflikter. Mången torde ställa sig frågande till anledningen att likställa tredje mans position i insolvenssituationer med nedskrivningsrätten på lagertillgångar.

Tillämpas däremot *avtalsstatutet* i fall av icke rena tredjemanskonflikter och detta i det senast anförda exemplet utpekar *tysk* rätt, uppkommer inga problem; nedskrivningsrätten är tryggad var godset än befinner sig. Mot detta kan anföras, att läget blir något annorlunda om tysk rätt skulle gälla, även då köpet rör gods, som vid avtalsslutet befinner sig hos en säljarens representant i Sverige, d v s hos tredje man. Vid sådant förhållande krävs enligt § 931 BGB

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

inte denuntiation till besittaren för giltig äganderättsöverlåtelse. Under förutsättning att departementschefens uttalande i 1978/79 års proposition är uttryck för gällande rätt eller i vart fall tilläggs betydelse för framtiden, skulle alltså köparen i nedskrivningssammanhang vara bättre ställd än om han kontraherade med svensk säljare. Till detta är dock att märka, att 4 § andra stycket internationella köplagen (se not 19) stadgar *köparens* lag, om dennes beställning mottagits där köparen har sitt hemvist. Så torde inte sällan vara fallet, när den utländske säljaren har lager och fast representation i Sverige.

Man kan slutligen fråga sig, hur anknytningen till separations- och sakrättsregler skall fungera, då köparen kontraherar med någon i ett avlägset land, vars rättsordning inte kan utredas eller inte erkänner privat ägande- och konkursrätt. I så fall får väl — i brist på bättre — *svenska* regler träda in i egenskap *lex fori,* skattedomstolens lag. Kanske denna förvisso enklare ordning kunde upphöjas till *generell norm,* om kontraktsnedskrivningens anknytning till förmögenhetsrätten släpptes på skattesidan. Beskattningens offentligrättsliga karaktär talar otvivelaktigt för att endast svensk rätt behöver beaktas. Vore det en alltför lättvindig lösning att helt sonika bortse från rättsreglerna i det land, där lagertillgången befinner sig? Faktiska åtgärder som avskiljning och ilastning för transport kan ju konstateras utan att känna till rättsordningen på den plats, där en sådan händelse äger rum. Dyrbara och tidsödande utredningar om innehållet i utländsk rätt skulle undvikas. Synsättet fordrar dock, att det verkligen är rent *skatterättsliga* stadganden som tillämpas. Så snart civilrätten förs in, blir det svårare att undvika den internationella privaträttens komplikationer.

2.3 Sammanfattning, kontraktsnedskrivning

Sammanfattningsvis kan i detta avsnitt anföras, att kommentarerna till rättsfallen RÅ 1982 1:41 och RK 1982 1:1 sökt belysa vissa brister, då man försöker utnyttja ett äganderättsbegrepp, som ensidigt anknyter till den specifikt sakrättsliga konflikten mellan en köpare och säljarens borgenärer, frågan om separationsrätt. Det framstår som naturligt att skattelagstiftningen skall motverka, att alltför enkla och kanske oriktiga överföringar av lagertillgångar mellan olika rörelser undandrar fiscus skatteintäkter. Sådana vällovliga rättspolitiska avsikter bör dock lösas genom en skärpt och lättillämpad lagreglering av annat slag än genom hänvisning till sakrättens komplicerade regelsystem. Det kan också starkt ifrågasättas, om bekämpandet av skentransaktioner verkligen är det främsta syftet med den gällande sakrättsliga ordningen. Vissa litteraturuttalanden kan kanske ge det intrycket, men på sistone har även mera modererande röster höjts.[21] Vad som i lagersammanhang konstituerar köparens ”ägande” är i stället främst hans kontraktsenliga rätt till godset. Hur han sedan skattemässigt bör styrka denna rätt är en annan fråga. Det förefaller rimligt, att enbart avtalet inte räcker. Särskilt när det gäller interna-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

tionella köp, tror jag mig ha kunnat visa att den sakrättsliga modellen är långt ifrån efterföljansvärd. Måhända har köparen satt sig in i separationsrättsreglerna i säljarens hemland. För den lokala taxeringsnämnden torde de dock vara okända.

3. Stödberättigat inventarium

Ett annat fall, där ''sakrättsideologin'' i någon mån påverkat rättstillämpningen i skattefrågor — om än kanske något slumpartat — finner vi beträffande *investeringsstimulans* för inventarieanskaffning. Följande synpunkter stöder sig på en redogörelse av *Claes-Göran Carlsson* (SN 1983 s 173 ff). Under olika perioder har riksdagen i stimulanssyfte medgivit särskilda investeringsavdrag och -bidrag för nyförvärvade inventarier.[22] Fråga har därvid bl a uppkommit, om visst föremål varit tillräckligt *självständigt* för att betecknas som avdrags/bidragsberättigat inventarium. Ett annat problem för rättstillämpningen har varit, att inget investeringsstöd utgått för reparationer och för inköp av vissa egendomsslag, bl a fordon. Jag återkommer till det sistnämnda i slutet av detta avsnitt. Regeringen kom 1983 att avgöra ett antal besvärsärenden rörande bidragsrätten. *Carlssons* redovisning av praxis och grunderna för regeringsbesluten visar att fastställandet av *självständighetsrekvisitet* vållat vissa problem. Regeringen har därvid tagit ''vägledning . . . genom anknytning till sådana omständigheter som har betydelse för möjligheten att upprätthålla ett civilrättsligt äganderättsförbehåll vid försäljning av delar och tillbehör'' (s 182). Å andra sidan understryker *Carlsson:* ''Det är av olika skäl varken lämpligt eller praktiskt möjligt att genomföra en formell koppling mellan det civilrättsliga äganderättsförbehållet och den skattemässiga rätten till investeringsstöd . . .'' Det kan dock vara ''ändamålsenligt att ta hjälp av de beskrivna civilrättsliga kriterierna'' (s 179).

Jag vill för egen del starkt betona nödvändigheten av att det *senare* citatet lyfts fram som vägledande för fortsatt praxis på området, om likartade stödåtgärder återinförs i framtiden. Det lämnas annars öppet, om kopplingen mellan förbehållsreglerna och självständighetskriteriet skall avse hela det sakrättsliga ''paketet'' eller endast den del som rör *infogandefrågor*. I några rättsfall har HD underkänt *sakrättslig* effekt, då den med förbehåll sålda varan monterats samman med annan köparens egendom på ett så varaktigt sätt, att ett återtagande skulle medföra *orimlig värdeförstöring* eller *oanvändbarhet,* bl a *NJA 1935 s 416* (båtmotor) och *1960 s 9* (bildäck). HD har däremot inte uttalat sig om förbehållets verkan mellan parterna inbördes. I litteraturen har inte hållits för otroligt, att återtagande skulle kunna ske även i sådana fall, om konflikten endast rör säljaren och köparen utan inblandning av tredje man.[23]

Även om rättsläget på civilrättssidan inte är särskilt klart, kan det inte riktas någon anmärkning mot att i skattesammanhang söka vägledning ur nämn-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

da och andra HD-avgöranden. Jag ställer mig dock något tveksam till att gränsdragningen blir så mycket enklare, eftersom HD-fallen är fåtaliga. Regeringen hade dock "turen" att i ett av de refererade ärendena pröva investeringsbidrag för just en *båtmotor,* men där fanns dessutom *RÅ 1980 1:45* att stödja sig på. Däremot är jag inte säker på att allmän domstol skulle ha underkänt förbehåll i *programvara för dataanläggning.* Carlssons referat (s 181) säger inget om att ett återtagande hade medfört värdeförstöring av själva anläggningen. Möjligen skulle dess användbarhet ha minskat men knappast till obrukbarhetens gräns.

Problem uppstår dock om *andra aspekter* på äganderättsförbehålls sakrättsliga giltighet tillåts spela en vägledande roll. Svensk rätt är härvidlag förhållandevis sträng och underkänner förbehåll, bl a då köparen tillåts *konsumera* eller *vidareförsälja* det förbehållsbelastade godset. Det förefaller inte rimligt att uppställa sådana kriterier, då en fråga om investeringsstimulans skall bedömas. Vidare måste förbehållet uppställas *före tradition* till köparen. Inte heller det momentet kan vara av intresse i skattesammanhang. — Vad jag vill ha sagt med dessa påpekanden är endast, att det kan bli försvårande och förvirrande att blanda in sakrättsliga överväganden i skattefrågor, där de ovedersägligen inte hör hemma. Det är väl också mycket begärt av skattskyldiga och taxeringsnämnder att de skall vara väl förtrogna med avvägningsfrågor, som hör till de mera komplicerade i förmögenhetsrätten. Det är därför min uppfattning, att de skattemässiga bedömningarna måste stå på egna ben. Reglerna bör utformas så att de är lämpliga och särskilt avpassade för de skatterättsliga behoven.

Denna inställning bestyrks i någon mån av redogörelsen för regeringens praxis i en annan grupp av ärenden rörande investeringsbidrag, s k *smittade fall* (s 180 ff). Bl a motorfordon omfattades inte, som nämnt, av de senast gällande reglerna om investeringsstöd. När olika tillbehör till dessa nyanskaffades, uppkom fråga om de skulle anses så förenade med det icke stödberättigade fordonet, att investeringsbidrag borde underkännas på den grunden. Regeringen avgjorde åtskilliga sådana fall rörande allehanda attiraljer från sopkomprimator och gödselgrep till skidställ och extraljus. Härvidlag var praxis sträng, och bidrag vägrades i samtliga fall, då det anslutna föremålet inte var hänförligt till bogserings- eller dragfordon. Motiveringen tycks ha varit att dessa icke godkända anordningar "för ett naturligt betraktelsesätt hör till fordonet betraktat som en enhet".

Det märkliga härvidlag är, att flertalet av de fall då bidrag inte lämnades, rörde sådana föremål där ett uppställt äganderättsförbehåll antagligen haft *sakrättslig giltighet.* Någon större skada eller värdeförlust drabbar inte en bil, om extraljus demonteras. Kopplingen mellan sakrättens gränsbestämning och skatterättens har således endast tillämpats i *en* riktning, den för fiscus förmånligaste. I motsatt fall har vägledning hämtats ur ett tillbehörsbegrepp,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

som närmast anknyter till 2 kap jordabalken. Från förmögenhetsrättslig synpunkt framstår ett sådant ''fritt val'' som alltför godtyckligt.

4. Omsättning i mervärdeskattelagens mening

Jag övergår nu till ett spörsmål, där RR löst en skatterättslig fråga utan att lägga det sakrättsliga borgenärsskyddet, separationsrätten, till grund för bedömningen. För skyldighet att erlägga mervärdeskatt fordras att vara eller tjänst är föremål för *omsättning*. Vid pantsättning och liknande säkerhetstransaktioner utgår regelmässigt ingen moms. För kreditförsäljning mot äganderättsförbehåll finns särskilda regler i 5 a § ML.

När privatpersoner skall finansiera förvärv av dyrbart lösöre, kan det uppkomma svårigheter att skaffa erforderlig säkerhet. Särskilt vid båtköp har frågan ställts på sin spets. I Sverige saknas möjlighet till hypotekarisk registerpant (inteckning), liknande den som förekommer vid förvärv av skepp och skeppsbygge. Handpantsättning är praktiskt omöjlig, eftersom panthavaren måste ha båten i sin besittning och köparen därför är ur stånd att utnyttja den. Ett kreditgivningsinstitut i båtbranschen hade därför tänkt ut en ''smart'' lösning. Köparen skulle överlåta båten till kreditinstitutet och strax därpå återköpa den mot återtagande- eller äganderättsförbehåll. För att ge kreditinstitutet skydd mot båtinnehavarens borgenärer, överlämnades inte själva båten men väl nycklarna till den, s k nyckeltradition.[24] Dessa återställdes i samband med att båtinnehavaren tecknade det nya köpekontraktet med kreditinstitutet.

I den mån kreditinstitutets återförsäljning av båten är moms-pliktig, är institutet i behov av att få räkna s k fiktiv skatt på sitt förvärv från båtinnehavaren, 17 § femte stycket ML; den sistnämnde är ju som privatperson inte skattskyldig. Huruvida transaktionen var omsättning i MLs mening, underställdes RRs prövning i ett ärende om förhandsbesked, *RÅ 1983 1:5*. Rättsnämnden tolkade för sin del båtägarens försäljning och återköp som en säkerhetstransaktion, ett slags pant för båtägarens skuld. Kreditinstitutet var därför enligt nämndens mening inte skattskyldigt. RR var däremot av annan uppfattning: ''Genom det avtal om köp av båt som träffas mellan båtägaren såsom säljare och (kredit)bolaget såsom köpare får under i ansökningen angivna förutsättningar båten anses övergå till bolaget med äganderätt.'' Kreditinstitutets förvärv ansågs därför av RR vara omsättning i MLs mening, dess återförsäljning likaså. Skattskyldighet förelåg alltså med rätt att räkna fiktiv ingående moms.

Uppenbarligen har RR inte tillämpat det synsätt som departementschefen ansåg böra gälla enligt uttalandet i prop 1978/79:210, nämligen att *äganderätt* skall uttolkas som *separationsrätt i säljarens konkurs*. Sakrättsligt sett är den företagna nyckeltraditionen otillräcklig för att bereda kreditinstitutet skydd mot båtinnehavarens borgenärer. Redan det förhållandet att transaktionen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

enligt parternas egen uppfattning utgjorde en *säkerhetsöverlåtelse,* bör stämma till eftertanke. Som *Karlgren* övertygande visat i sin monografi om säkerhetsöverlåtelse (1959), skall denna avtalstyp civilrättsligt jämställas med pantsättning. För borgenärsskydd erfordras således *faktisk tradition* eller iakttagande av *lösöreköplagens* registreringsregler.[25] Oavsett om överlämnandet av båtens nycklar utgjort en tillräcklig traditionsakt, krävs för pantsättning att panthavaren (= kreditinstitutet) fortfar i sin besittning. Det duger inte att återlämna panten eller nycklarna till pantsättaren.[26]

RR har synbarligen inte följt den civilrättsliga principen om ”genomlysning”, d v s att en transaktion skall bedömas efter dess verkliga syften. Men även om avtalet om försäljning och återköp skulle ha betraktats som en *omsättningsöverlåtelse,* är förhållandena sådana att borgenärsskydd inte uppkommer. Just den omständigheten att nycklarna så snart återförts till säljaren, innebär att han åter fått båten i sin faktiska besittning. Sådana åtgärder har av HD bedömts otillräckliga för borgenärsskydd. I rättsfallen *NJA 1925 s 535* och *NJA 1934 s 193* hade säljaren efter en resp fyra dagar återfått det överlåtna i sin besittning under nya avtal; 1925 tecknades hyresavtal och 1934 rörde det sig om återförsäljning under äganderättsförbehåll.[27] I modern tid har HD tagit ställning till likartade omständigheter, *NJA 1975 s 638.* Där ansågs klarlagt att det verkligen var fråga om en regelrätt omsättningsöverlåtelse. Köparen av en husvagn hade efter en kortare färd återställt vagnen vid säljarens verkstad för förvaring och vissa reparationer. Tillräckligt tydlig besittningsövergång ansågs inte ha skett, trots att köparen dessutom behållit en nyckel, registrerat sig som ägare och låtit bekanta övernatta i husvagnen. Den togs likväl i mät för säljarens skulder.[28] — Det råder alltså ingen tvekan om att kreditinstitutet i *RÅ 1983 1:5* skulle sakna sakrättsligt skydd, om båtinnehavarens fordringsägare gjorde anspråk på farkosten.[29]

Efter det nu sagda måste man fråga sig vad slags *äganderätt* RR har menat, när den bedömde båtfallet som en omsättningstransaktion. Begreppet är så innehållsrikt att det inte finns utrymme för en fullständig redovisning. Som viktigaste ingrediens parallell med borgenärsskyddet nämns ofta förvärvarens *dispositionsfrihet* över godset. Han kan bruka, konsumera eller vidareförsälja det. Men inte ens en sådan frihet stod kreditinstitutet till buds i båtfallet. Det var tvärtom förpliktat att erbjuda säljaren återköp på i förväg fastställda villkor; dess äganderätt var således även i detta hänseende inskränkt. Vidare kan äganderätten innebära en *legitimation* i vissa sammanhang. Det är i första hand ägaren som har rätt att värja saken mot besittningsintrång. Det är också han som är legitimerad att föra rättslig talan i sådana och andra sammanhang. Det kan dock knappast vara fråga om dessa aspekter, som föresvävat RR. I vissa utländska rättsordningar knyts till äganderätten förmåner eller belastningar av mera kontraktsrättsligt slag, bl a *avkastningsrätt* och *faran* för godsets förstörelse. I Sverige är dessa frågor dispositivt behandlade i köplagen;

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

ingendera kan ha varit aktuell i *RÅ 1983 1:5*. Vad RR förmodligen gjort är således en bokstavstolkning av parternas avtal, där det talas om att äganderätten för kort tid skall övergå på kreditinstitutet. Som här kunnat visas är denna äganderätt skäligen innehållslös. I realiteten är det en säkerhetstransaktion — till yttermera visso verkningslös mot tredje man.

Jag har med det sagda inte uttalat mig om lämpligheten i sig av att mervärdeskattebelägga förfarandet. Den frågan torde kräva en allsidigare belysning. Jag har endast velat poängtera, att RR i *RÅ 1983 1:5 inte* utgått från den *sakrättsliga definitionen av äganderätt* som separationsrätt i säljarens konkurs.[30] Det förefaller närmast som om RR fäst sig vid att parterna sinsemellan var bundna att fullfölja en viss avtalsrättslig transaktionskedja. Det är således det *kontraktsrättsliga* regelsystemet som tillämpats, inte det sakrättsliga.

5. Förlustutjämningsavdrag vid aktieöverlåtelse

Ett fall där RR däremot entydigt tagit ställning till förmån för ett äganderättsbegrepp, byggt på separationsrätt i konkurs, finner vi rörande *förlustutjämningsavdrag* vid överlåtelse av *aktier i s k fåmansbolag*. Enligt 8 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering till inkomst uppställs ett krav på att aktierna i ifrågavarande bolag skall *ägas* eller på därmed jämförligt sätt *innehas* av samma person vid utgången av det beskattningsår, för vilket förlusten skrivs av, som under det år då den uppstod. Förhållandet har utförligt beskrivits av *Bergström och Thorell* och behandlas därför endast översiktligt i denna uppsats.[31] Författarna uttalar sig — från mina utgångspunkter med rätta — kritiskt mot RRs inställning i målen *RÅ 1981 1:2 och 1:50*. Där fästes avgörande vikt vid det *faktiska överlämnandet* av aktierna till förvärvaren, då det skulle fastställas om föreskriven ägaridentitet förelåg. Först genom sådan *tradition* uppstår skydd för köparen mot överlåtarens borgenärer.[32]

Jag delar *Bergströms och Thorells* uppfattning, att övervägande skäl talar för att äganderättsövergång i stället bör anses föreligga redan när *bindande avtal* om överlåtelse träffas mellan parterna. Härigenom vinner man även en likformighet med vad som enligt stadgad praxis gäller för beräkning av relevanta tidpunkter vid realisationsvinstbeskattning. Den sakrättsliga anknytningen har i vissa fall rent av motverkat lagstiftningens syften. Enligt förarbetena avsågs bl a att förhindra handel med förlustbolag. Genom att förlägga tidpunkten för aktiebrevens tradition till ett datum som sammanfaller med beskattningsårets utgång kan förlusten utnyttjas, trots att överlåtaren sedan viss tid — exempelvis genom rösträttsavtal eller förändrad styrelsesammansättning — förlorat allt inflytande över bolaget.[33]

I och för sig kunde man hävda, att traditionsdagen är lämplig av ett visst ändamålsskäl. Ett sådant faktiskt handlande skulle vara lätt påvisbart och anknytning därtill försvåra antedateringar och skentransaktioner. Detta argu-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

ment hör till de ledande för att försvara traditionsregeln i sakrättsliga sammanhang. Särskilt vid pantsättning har dessutom tillfogats kravet på att överlåtaren avhänder sig dispositions- och kontrollmöjligheten över pantgodset. Kan man utreda att sådan avhändelse skett tidigare än aktiebrevens överlämnande, och föreligger ingen oklarhet om transaktionens ärliga syfte och rätta datering, förefaller det inte finnas något allmängiltigt skäl att skatterättsligt anknyta till den fysiska traditionsakten. Rimligare är då att låta besittningsövergången vara en supplerande regel, som slår till i de fall då grunderna och tidpunkten för det reella, *partsbindande,* avtalet är ovissa. För egen del håller jag också före, att det även i rent sakrättsliga sammanhang vore bättre att oftare än som nu sker se till de rättsligt bindande förhållandena. De sakrättsliga momenten, här främst *tradition,* är visserligen i normalfallen ganska enkla men osmidigt utformade. Att låta dessa nedsjunka till presumtionsregler för fall där klarhet om det bakomliggande rättsförhållandet inte kan vinnas på annat sätt, är dock en inställning som inte delas i den förhärskande sakrättslitteraturen.

6. Sammanfattning

Genom några exempel har jag velat belysa faran med att i skattesammanhang se begreppet äganderätt ur en alltför snäv sakrättslig synvinkel. Redovisad skatterättspraxis har också visat sig ha en något vacklande inställning till de signaler i sakrättslig riktning, som kunnat utläsas ur vissa förarbetsuttalanden. Inte ens rättstillämpningen i finansdepartementet, varifrån dessa signaler utgått, tyder klart på att en koppling mellan sakrätt och skatterätt i allo ansetts tillrådlig.

I första hand måste väl skatterätten lösa sina gränsdragningsproblem utifrån rent skattemässiga överväganden. Från civilrättsligt håll är det svårt att inse värdet av att den som där söker vägledning för fiskala avgöranden behöver gå ”ända” till *sakrättens* domäner. I brist på lagstiftning och förarbetsuttalanden och med tunnsådd praxis möter man där inte sällan svårlösta frågor, som stundom bedömts olikartat i den i och för sig inte särskilt rikhaltiga sakrättslitteraturen. När skall tradition anses ha ägt rum, vad innebär besittning, vilka rekvisit gäller för äganderättsförbehåll, är några av de spörsmål jag belyst i det föregående. Inte i något fall har jag tyckt mig finna, att den fiskala rättstillämpningen blir enklare, överskådligare eller mera enhetlig genom en sådan sakrättslig metod. Snarast läggs onödig tunga på skattedomstolarna, om dess ledamöter i det ena sammanhanget efter det andra måste uppträda som fullfjädrade sakrättsexperter — för att inte tala om de skattskyldiga. I synnerhet då den internationella privaträttens alla komplikationer kommer in i bilden på sakrättsområdet, blir det skatterättsliga systemet uppenbart lidande och öppet för tillfälligheternas spel.

En lång klarare och mera lättillämplig utgångspunkt vore i stället att ta fas-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

ta på äganderättens *kontraktsrättsliga* sida. Den bundenhet, som uppkommer mellan parterna genom avtalet, borde enligt min mening i åtminstone alla här behandlade sammanhang vara en bättre utgångspunkt om civilrätten över huvud taget bör vara utslagsgivande. Förmodligen är den av kontrollskäl inte tillräcklig i alla lägen. Kanske Thorells teser (1984) om en närmare knytning till de *bokföringsmässiga* grunderna har större fog för sig i det långa loppet. Jag har inte möjlighet att här ta ställning till den avvägningen; hans argumentering framstår dock som mycket övertygande.

Avslutningsvis vill jag i egenskap av ''civilist'' understryka, att civilrättens företrädare bär ett stort ansvar för att det uppstått sådan oklarhet i svensk rätt om vad äganderätten och dess övergång egentligen är. Ägandets nedbrytning till dess skilda funktioner har medfört ett svåröverskådligt system av *in casu*-lösningar, som inte lätt går att applicera på andra områden än just sakrätten. Klappjakten på allt vad begreppsjurisprudens heter har utrotat det mesta av substans i äganderättsbegreppet. Kanske den något famlande skatterättsliga behandlingen av dessa frågor visar behovet av just en grundläggande regel för äganderättens övergång, som tillåts träda in, då inga givna lösningar står till buds. Att svensk rätt ensam bland världens kända rättsordningar saknar en sådan naturlig grundnorm, utgör tveklöst en fingervisning.

Noter

1. Det klassiska sakrättsverket av Undén (10 upplagor 1927—1976) är numera starkt föråldrat. I stället hänvisas till Hessler, H, Allmän sakrätt (1973), Walin, G, Separationsrätt (1975) och Håstad, T, Sakrätt avseende lös egendom (2 uppl 1984) som uttryck för den förhärskande läran på området.
2. I skuldbrevslagen finns i 22 § reglerat traditionskravet för borgenärsskydd beträffande löpande papper, vilka ofta ansetts jämförbara med lösöre. Denuntiationskravet för enkla fordringar, 31 §, spelar en analog roll vid överlåtelse av gods i utomstående tredje mans förvar. Förarbetena återfinns i NJA II 1936.
3. Se närmare 1, 3 och sista st 2 anvisningspunkten till 41 § KL — Om här behandlad konstraktsnedskrivning, se Bergström, S & Thorell, P, Säljares resp köpares nedskrivningsrätt på sålda lagertillgångar, SN 1982 s 381—395, samt Thorell, P, Skattelag och affärssed (1984), s 240 ff. — Jag vill här tacka dessa båda författare för värdefulla synpunkter på innehållet i denna uppsats.
4. Prop 1945:377 s 41 f. Bestämmelserna återfanns då i 12 st 1 anvisningspunkten till 41 § KL.
5. Prop 1978/79:210 s 100.
6. Jag tillåter mig här att hänvisa till mitt kommande arbete om den svenska traditionsprincipen.
7. Det bör här anmärkas, att Bergström och Thorell för sin del menar att nedskrivningsrätten skall anknytas till *god redovisningssed,* i detta fall krav på att egendomen lämnat säljarens sfär men inte på att den kommit i köparens omedelbara besittning. Se SN 1982 s 394 och Thorell (1984) s 243 ff, särsk s 250.
8. Det gäller att inte blanda samman de fiskala intressena med det förhållandet, att staten står som betydande fordringsägare i flertalet konkurser.
9. Från visst remisshåll föreslogs rekvisiten ''avskiljande och skriftligt avtal'', vilket emellertid inte gjorde intryck på departementschefen. Se prop 1978/79:210 s 100.
10. Man bör hålla i minnet att just 1944 års virkesmärkningslag var en undantagsbestämmelse, tillkommen under rådande kristid med stora transportsvårigheter och ökad insolvensfrekvens. Att den sedermera inte ändrats är en annan sak. Den äger ingen analog tillämpning inom sakrätten. Även inom själva ''virkesområdet'' är rättspraxis mycket strikt, se *NJA 1980 s 740.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

11. Närmare härom se Bogdan, M, Svensk internationell privat- och processrätt (1980) s 229 ff med talrika hänvisningar.
12. Bogdan s 202 ff.
13. Karlgren i SvJT 1978 s 452; Bogdan s 233.
13a. Ett färskt beslut av HD, 1984-10-01, SÖ 481, har visat en något mindre sträng inställning än de äldre målen, eftersom saken endast kortvarigt befann sig i Sverige.
14. Kortfattad förklaring: All egendom som en ägare lämnat till eller låtit bli kvar hos konkursgäldenären ingår i dennes bo. Det krävs därvid att konkursgäldenären för en utomstående skall framstå som ägare, ”reputed owner”.
15. Det bör påpekas, att den för oss självklara uppdelningen i sak- och obligationsrättsliga regler är i stort sett okänd i engelsk doktrin och lagstiftning.
16. I övervägande antal fall torde dock säljaren vara ett *company,* vid vars konkurs *reputed ownership*-regeln inte tillämpas; redan avtalet ger alltså separationsrätt.
17. Bogdan s 229 f.
18. Till denna vidlyftiga frågeställning se Bogdan s 202 ff, särsk s 210.
19. Se 3 och 4 §§ lag (1964:528) om . . . internationella köp av lösa saker, vars tillämpning enligt 2 § är uteslutande kontraktsrättslig. Samma effekt har den 1980 antagna Wien-konventionen, United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods, art 4.
20. Den svenska traditionsprincipen bärs ju bl a upp av ett intresse att slippa skilja mellan omsättnings- och säkerhetsöverlåtelse, jfr *NJA 1975 s 638.*
21. Se främst Helander, B, Kreditsäkerhet i lös egendom (1984).
22. Se lag (1975:1149) om investeringsbidrag och lag (1978:950) om investeringsavdrag. För närvarande utgår inget sådant stöd. Skulle så ske, är det framdeles kopplat till moms-redovisningen enl lag (1981:1099)
23. För ytterligare rättsfall och hänvisningar, se Håstad s 139 f.
24. Utförligt härom hos Almgren i Minnesskrift för Hult (1960), s 13 ff.
25. Hur lösöreköplagen i slutet av 1970-talet utnyttjades i avsikt att undgå moms på räntan vid kreditförsäljning, påvisas av Eckerberg i SvJT 1983 s 646 f.
26. Om kravet på besittningens fortbestånd, se Håstad s 196 ff.
27. I bägge fallen tyder omständigheterna på att det förelegat en säkerhetsöverlåtelse, även om det inte lika klart erkändes som i det av RR bedömda båtfallet.
28. Jfr Håstad s 161 ff.
29. Det är svårt att förstå, varför kreditinstitutet inte velat utnyttja den möjlighet till full säkerhet mot medkontrahentens borgenärer som *lösöreköpsförfarandet* innebär. I stället för att använda den omständliga domstolsregistreringen, har institutet svävat i villfarelse om att nyckelförsändandet varit tillräckligt. Det säger sig i förhandsbeskedsärendet vilja ”praktisera en annan metod” än lösöreköp.
30. Jag finner ingen anledning att ifrågasätta RRs kännedom om hur det genom nyckeltraditionen aktualiserade sakrättsproblemet skall lösas enligt gällande rätt.
31. Bergström S & Thorell, P, Rätt till förlustavdrag vid ägarbyte i fåmansaktiebolag, SN 1982 s 525—535.
32. 3:6 ABL med hänvisning till 22 § SkbrL.
33. Bergström & Thorell i not 31 a a, särsk s 533 f, där även inkonsekvenser i RRs behandling av optionsavtal påpekas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19

Aktuell juridik från

NORSTEDTS





J Bratt – O Fernström – S Tolstoy

DEKLARATION OCH BESKATTNING 30:e uppl

Sedan 1954 har detta alltid aktuella standardverk utkommit. Den nya helt aktualiserade upplagan behandlar praktiskt taget hela skatteområdet.

Ca pris 235:– 530 sidor

Göran Grosskopf – Leif Edvardsson

INKOMST- och FÖRMÖGENHETS-BESKATTNING DEL I och II 3:e uppl

Detta verk ger en grundläggande redogörelse för och kommentar till reglerna om inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Tyngdpunkten har lagts på att redovisa principerna för beskattningen och att kommentera lagreglerna och rättspraxis.

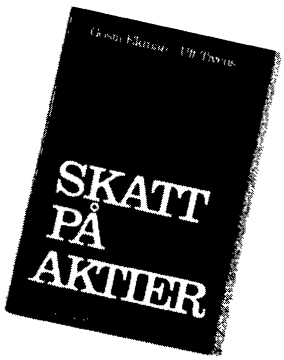
Ca pris 185:–/del 305 resp. 345 sidor

Gösta Ekman – Ulf Tivéus

SKATT PÅ AKTIER 3:e uppl

En överskådlig handledning för beskattning av aktier och andra värdepapper, nu kompletterad med avsnitt om OTC-aktier, beskattningen av bostadsrätter och den nya lagstiftningen om reavinstbeskattningen vid utlandsflyttning. Boken har en fullständig förteckning över alla emissioner och aktieuppdelningar sedan 1960 i börsföretagen.

Ca pris 150:– 174 sidor



Dessa priser inkl moms kan i bokhandeln variera något.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:19