

# SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 7 1983

---

## Skattekonsekvenser vid dold äganderätt till andra makens fastighet

*Av docent Sture Bergström*

### 1. Inledning<sup>1</sup>

Högsta domstolen har i tre uppmärksammade mål slagit fast att en make eller samboende under vissa förutsättningar kan ha en dold äganderätt i en fastighet, som är lagfaren på den andre partnern, se NJA 1980 s 705, NJA 1981 s 693 och NJA 1982 s 589. HD:s praxis kommer att få stor betydelse för fastighetsbeskattningen. Jag har därför funnit det angeläget att presentera HD:s avgöranden, och diskutera skattekonsekvenserna vid dold äganderätt både innan och efter det, att äganderätsfrågan har aktualiserats.

### 2. HD:s praxis

I NJA 1980 s 705 hade en man, A, i eget namn förvärvat en bostadsfastighet, som han blev ensam lagfaren ägare till. När han köpte fastigheten sammanbodde han under äktenskapsliknande förhållanden med B. Paret hade ett gemensamt barn. B:s finansiella insatser vid fastighetsförvärvet bestod i, att hon förmedlade ett lån och en borgensförbindelse för detta. Denna insats ansågs vara av obetydligt mindre värde än A:s. Båda A och B hade förvärvsarbetat under sammanlevnaden. Fastigheten var avsedd att vara parternas gemensamma bostad. A betalade amorteringarna och räntorna på lånen, som var nedlagda i fastigheten.

273

HD uttalade, att parterna hade förvärvat fastigheten gemensamt, och att samäganderättslagen var tillämplig. Fastigheten skulle försäljas på offentlig auktion i enlighet med B:s yrkande. HD tog inte uttryckligen ställning till hur stor andel B hade i fastigheten.

I NJA 1981 s 693 hade makarna bestämt genom äktenskapsförord, att giftorätt inte skulle förekomma i äktenskapet. Mannen, C, hade köpt en tomt till kraftigt underpris av hustruns, D:s, far. Sedan uppfördes ett hus på tomten med insatser från båda makarna, som var avsett att fungera som gemensam bostad för makarna och deras barn. C blev lagfaren ägare till fastigheten. Finansieringen skedde huvudsakligen genom lån, som C svarade för. D arbetade tidvis utanför hemmet.

HD ansåg, att parterna utgått ifrån att de köpt fastigheten gemensamt, och motiverade detta på följande sätt:

”Att ett sådant förvärv har kommit till stånd, av såväl tomten som byggnaden, vinner också stöd av vad som kommit fram om bidragen från D:s sida för att tillskapa det gemensamma hemmet och om hennes vilja och förmåga att genom arbete i och utom hemmet bidra till familjens ekonomi. Omständigheterna föranleder inte till annat antagande än att det förvärv C sålunda måste anses ha gjort för D:s räkning avsåg hälften av fastigheten.”

I NJA 1982 s 589 hade makarna E och F äktenskapsförord. Under äktenskapet inköptes 1957 en fastighet i hustrun F:s namn och för vilken hon blev lagfaren ägare. Fastigheten utgjorde hennes enskilda egendom. Syftet med köpet var att ge makarna och deras barn en gemensam bostad. E hade köpt fastigheten för egna pengar. Att hustrun hade ”skrivits som ägare” berodde på, att E ville skydda fastigheten mot sina borgenärer. Både E och F hade arbetat utom hemmet under sammanlevnaden. 1974 hade E intygat under utmättningsed, att han endast ägde en gammal bil. 1975 skildes makarna. E instämde F och yrkade, att bli förklarad som rätt ägare till halva fastigheten.

HD:s majoritet (tre ledamöter) fann, att E hade stått för finansieringen av köpet. De ansåg, att det var osäkert vilka inbördes åtaganden makarna hade gjort för att fördela ansvaret för framtida räntor och amorteringar och andra kostnader för fastigheten. Omständigheterna ansågs dock peka på, att betalningarna kan ha härrört, än från den ena, än från den andra maken. HD menade sedan, att ändamålet med förvärvet och finansieringen visade, att fastigheten förutsatts vara makarnas gemensamma egendom. Vidare uttalade HD, att E:s uppgifter under utmättningseden inte kunde tas som bevis för att han inte var dold ägare till fastigheten: ”Än mindre kan dessa uppgifter tilläggas några självständiga rättsverkningar i fråga om äganderätten till fastigheten.” HD betonade sedan, att det naturligtvis inte kunde accepteras, att utmättningsgäldenärer lämnar oriktiga uppgifter under ed, och att detta var straffbart under vissa förutsättningar.

HD uttalade sammanfattningsvis följande:

”Rättsläget bör vid nu angivna förhållanden bedömas med utgångspunkt i förut berörda omständigheter, nämligen att fastighetsförvärvet skedde för att bereda makarna och familjen en gemensam bostad, att köpet finansierades åtminstone till betydande del med insatser av E samt att makarna får anses ha förutsatt att fastigheten skulle vara deras gemensamma. Det betyder då — i enlighet med de principer som ligger till grund för för avgörandena NJA 1980 s 705 och NJA 1981 s 693 — att makarna bör anses ha förvärvat fastigheten med samäganderätt. Anledning saknas att bestämma vardera makens andel på annat sätt än i enlighet med E:s yrkande eller sålunda till hälften.”

Två ledamöter var skiljaktiga och ansåg, att E inte var ägare till fastigheten. De menade, att E fick själv ta konsekvenserna av att fastigheten skrivits på F för att skyddas från E:s borgenärer. Man fick anta, att E lämnade riktiga uppgifter under utmätningssed, när han uppgav, att han inte ägde någon andel i fastigheten. Det kunde därför inte anses föreligga något tyst avtal om gemensam äganderätt till fastigheten. Ledamöterna uttalade avslutningsvis följande:

”En sak för sig är att finansieringen av sådant förvärv som nu är i fråga väl kan ha ombesörjts av mannen. Innebörden härav är dock inte annan — när äktenskapsförord eller besparingsöverföring i stadgad ordning inte förekommit — än att mannen får anses ha lämnat hustrun en försträckning (jfr NJA 1946 s 321). Om följderna av sådan rättshandling är dock inte fråga i detta mål.”

Av målen framgår, att den formelle eller öppne ägaren delvis anses ha förvärvat fastigheten för den dolde ägarens räkning. Någon särskild överlåtelseförklaring från den öppne till den dolde ägaren är förmodligen inte nödvändig. Antagligen kan den dolde ägaren få lagfart på sin andel med stöd av en dom, se Hesslers särskilda yttrande i NJA 1982 på s 609.<sup>2</sup> Hessler menar vidare, att det måhända vore riktigare, att istället tala om ett rättsligt skyddat anspråk på att bli ägare. Samtidigt betonar han dock, att HD ansett, att den dolde ägaren har förvärvat äganderätten till fastigheten redan i och med själva förvärvet från säljaren, se NJA 1982 s 610.

Innan dold äganderätt konstaterats föreligga, är den dolde ägarens skydd mot den öppne ägarens borgenärer svagt. Den öppne ägaren har stora möjligheter att undandra den dolde ägaren egendomen eller dess värde. Om den dolde ägaren försätts i konkurs, kan dock konkursförvaltaren föra samma talan som den dolde ägaren kunnat göra om dold äganderätt. Sker utmätning hos den öppne ägaren, är det svårt för den dolde ägaren att göra sin äganderätt gällande, eftersom den lagfarne ägaren enligt 4:24 utsökningsbalken presumeras vara fastighetens ägare. Det är dock förmodligen inte helt omöjligt att visa att dold äganderätt föreligger, se närmare därom Hessler i NJA 1982 s 610 f.

I hitillsvarande praxis har dold äganderätt ansetts föreligga, om följande förutsättningar varit uppfyllda, jfr här Hessler i NJA 1982 s 608.<sup>3</sup>

1. *Fastighetsköpet skall ha skett för att bereda makarna en gemensam bostad.*

2. *Den dolde ägaren skall ha möjliggjort förvärvet genom en finansiell insats av något slag.*

I NJA 1980 s 705 bestod den dolde ägarens insats av förmedling av ett lån och en borgensförbindelse till detta och av förvärvsarbete. I NJA 1981 s 693 hade den dolde ägarens fader sålt en tomt långt under marknadsvärdet till makarna, samtidigt som den dolde ägaren tidvis hade arbetat utom hemmet. I NJA 1982 s 589 hade den dolde ägaren betalt kontantinsatsen på villan. Räntor och amorteringar hade både han och den andra maken erlagt.

3. *Det skall finnas en uttrycklig eller tyst överenskommelse mellan makarna vid fastighetsköpet om, att fastigheten skall vara deras gemensamma egendom.*

Om inte annat visas, talar det förhållandet att den ene maken satsar medel i fastigheten för, att denna insats skall anses grunda en äganderätt, och inte skall ses som en försträckning till andra maken. Om däremot parterna uttryckligen kommit överens om, att egendomen inte skall vara deras gemensamma, skall antagligen insatsen istället ses som en försträckning.

I samtliga ovanstående mål har parterna ansetts ha förvärvat fastigheten med samäganderätt. I NJA 1981 s 693 och NJA 1982 s 589 ansågs parterna äga hälften av fastigheten var. I NJA 1980 s 705 fastställde HD endast HovR:ns dom, varigenom det bestämdes att fastigheten skulle försäljas i enlighet med samäganderättslagens bestämmelser. Av 1 § samäganderättslagen framgår, att parterna antas äga hälften var, om inte annat visas. Målen visar därför, att man kan anta att den dolde ägaren äger hälften av fastigheten, om inte särskilda skäl talar för att andelarna skall beräknas på annat sätt.

### 3. Skattefrågor

#### 3.1 Inledning

Det är inte ovanligt, att makar eller samboende förvärvar en fastighet gemensamt, samtidigt som fastigheten t ex av okunnighet eller av skatteplaneringsskäl endast lagfäres på en av dem. Den dolda äganderätten aktualiseras normalt av part i samband med en brytning i förhållandet. Vid beskattningen är frågan först och främst, om den dolda äganderätten skall gälla i skatteavseende redan från det ursprungliga köpekontraktet, eller först i och med, att det verkliga visas, att dold äganderätt föreligger.

#### 3.2 Stämpelbeskattningen

Enligt 3 § stämpelskattelagen skall stämpelskatt utgå vid köp av fast egendom. Av HD:s praxis framgår, att den dolde ägarens förvärv härletts direkt

från det tidigare förvärvet, som redan är stämpelbeskattat. Stämpelskatten är en omsättningsskatt, som redan erlagts av den öppne ägaren. Man måste normalt utgå ifrån, att det varit parternas avsikt, att denne erlade skatten även för den dolde ägarens räkning.<sup>4</sup>

Av 42 § 1 mom b) stämpelskattelagen framgår emellertid, att den skattskyldige har rätt att återfå erlagd stämpelskatt, om lagfarten undanröjts genom lagakraftvunnen dom förmodligen inom tio år, sedan skatten fastställdes, i enlighet med de allmänna preskriptionsreglerna. I de undantagsfall, där den öppne ägarens lagfart delvis undanröjs, och den dolde ägaren meddelats lagfart, har förmodligen den öppne ägaren rätt att återfå den del av stämpelskatten, som belöper på den dolde ägarens andel, förutsatt att mindre än tio år förflutit. Dennes del är normalt hälften av skatten. För att undvika skatteförluster för det allmänna, bör därför den dolde ägaren påföras stämpelskatt, när han meddelas lagfart. Den öppne ägaren har sedan möjlighet att återfå motsvarande belopp med stöd av 42 § 1 mom b) stämpelskattelagen.

Det vore dock naturligare, att inte medge den öppne ägaren återvinning på detta sätt, eftersom han ju får antas ha betalt skatten även för den andra partens räkning. Förmodligen går det inte att vägra honom återvinning med hänsyn till reglernas utformning. Regeln i 42 § 1 mom b) stämpelskattelagen bör därför förmodligen ses över.<sup>5</sup>

### 3.3 Realisationsvinstbeskattningen

I samband med en fastighetsförsäljning kan det tänkas att makar eller samboende gör gällande, att fastigheten förvärvats gemensamt av dem. Denna fråga har ställts på sin spets i ett mål från KR i Stockholm, där dom meddelades den 19/1 1983 (målnummer 5996-1982), som dock gällde försäljning av en bostadsrätt.<sup>6</sup>

I detta mål hade en kvinna, G, köpt och sålt en bostadsrätt i eget namn. Bostadsrätten var registrerad hos HSB i kvinnans namn. G gjorde gällande i ett eftertaxeringsmål, att hon och hennes f d samboende hade köpt bostadsrätten tillsammans och delat vinsten, när hon sålde den. Hon åberopade bl a ett intyg från sin f d samboende, K.

LR eftertaxerade G för halva realisationsvinsten.

TI bevärade sig till KR, som efter att ha redogjort för de faktiska förhållandena i NJA 1982 s 589 (som behandlas ovan under p 2) uttalade följande:

”Vid en jämförelse med det fall som kammarrätten nu har att ta ställning till måste den av högsta domstolen meddelade domen enligt kammarrättens mening ges den betydelsen att den visar att den presumtion om äganderättsförhållandena som skriftliga köpe- och överlåtelseavtal grundar kan brytas och motbevisas. När detta gäller vid överlåtelse av fastighet, varvid skriftligt avtal är ett oeftergivligt krav i förening med skyldighet att söka lagfart, bör detsamma så mycket mera kunna gälla vid avtal om förvärv och överlåtelse av bostadsrätt varom här är fråga. Enligt kammarrättens me-

ning visar de av G åberopade omständigheterna på ett övertygande sätt att hon tillsammans med K förvärvat den ifrågavarande bostadsrätten i syfte att bereda dem en gemensam bostad och att de därvid får anses ha förutsatt att bostadsrätten skulle vara deras gemensamma egendom. Länsrättens beslut att eftertaxera G för endast halva realisationsvinsten och påföra henne skattetillägg i enlighet därmed är således rätteligen grundat. Kammarrätten lämnar besvaren utan bifall.”

KR ansåg, att den skattskyldige endast hade sålt halva bostadsrätten, när utredningen klart visade, att hennes f d samboende hade dold äganderätt till andra hälften av bostadsrätten. Om det istället varit fråga om en fastighet, skulle förmodligen den dolde ägaren ansetts ha förvärvat sin andel redan i och med det ursprungliga köpekontraktet.<sup>7</sup> Denna lösning står i överensstämmelse med HD:s praxis.

Det finns dock principiella invändningar mot KR:s domslut. De skattskyldiga får en omotiverad valrätt. Om parterna är överens, kan de i praktiken välja mellan att låta den öppne ägaren sälja fastigheten och aldrig låta påskina, att fastigheten i verkligheten varit samägd, eller att göra samäganderätten gällande. Får den dolde ägaren en dom på att fastigheten är samägd, förefaller det dock naturligt att beskatta denne för eventuell realisationsvinst vid en framtida försäljning. Möjligen kan man då göra gällande att denne förvärvat fastigheten först i och med domen, men frågan inställer sig då genast: Vem har ägt fastigheten fram till dess? Det bör naturligtvis vara den öppne ägaren, som då bör realisationsvinstbeskattas med anledning av sin överlåtelse till den dolde ägaren. Det blir då svårt att bestämma den öppna ägarens försäljningspris, vilket sedan bör utgöra den dolde ägarens ingångsvärde. Ett sätt vore att utgå ifrån, att den öppne ägaren överlätit (normalt) halva fastigheten för vad denne själv gett för den (ev uppräknat med hjälp av index), men denna lösning är krånglig och förefaller onaturlig. Detta talar för att den dolde ägaren skall anses ha förvärvat fastigheten redan genom det ursprungliga köpekontraktet förutsatt, att det är klarlagt att dold äganderätt föreligger.

I det aktuella kammarrättsmålet ansågs utredningen visa, att parterna ägde hälften var av bostadsrätten. Frågan är, om man skall nöja sig med, att den dolda äganderätten tillåts visas endast genom en utredning vid taxeringen. En annan lösning vore, att man kräver att allmän domstol förklarar, att den dolde ägaren verkligen äger en andel i fastigheten. Om parterna är överens, kan svaranden medge käromålet. Eftersom det är ett dispositivt tvistemål är det inte uteslutet att domstolen skulle bifalla käromålet, utan att det finns någon utredning i målet, som klart utvisar att makarna verkligen ägt fastigheten gemensamt. Skattemyndigheterna måste i de fall, där svaranden medgett käromålet, pröva om dold äganderätt verkligen föreligger, och vilka andelar parterna ägt i fastigheten.<sup>8</sup> Det senare är kanske ett mindre problem, eftersom man kan anta att de äger hälften var av fastigheten om inte annat visas.

Eftersom skattemyndigheterna i en del fall måste kräva en utredning som visar, att dold äganderätt föreligger, skulle det förmodligen vara enklast att nöja sig med att kräva en sådan utredning i alla situationer, vare sig parterna fört talan inför allmän domstol eller ej. Hittills har dold äganderätt aktualiserats i tvistemål, sedan parterna separerat och blivit oense. Om parterna är ense, vare sig de har separerat eller ej, finns det ingen anledning för dem att föra talan inför domstol. Det är då enklare, att den öppne ägaren överlåter en andel i fastigheten till den dolde ägaren, samtidigt som parterna förklarar att det är fråga om dold äganderätt, och att den dolde ägaren i verkligheten förvärvat sin andel från den ursprunglige säljaren. Även detta talar för, att man bör nöja sig med en tillfredställande utredning vid taxeringen, som visar att dold äganderätt är för handen.

Det är givetvis inte tillfredställande, att makar eller samboende i praktiken kan välja mellan att göra den dolda äganderätten gällande eller ej. Detta är en konsekvens av HD:s praxis. En skatterättsligt mer tilltalande lösning vore att betrakta den dolde ägarens insats som en försträckning till den öppne ägaren. Man kan också tänka sig, att se dennes rätt som ett rättsligt skyddat krav på att bli insatt som ägare till fastigheten, se närmare därom ovan under p 2. Dessa lösningar står dock inte i överensstämmelse med HD:s praxis. Det är dock svårt att tänka sig, att man bör ändra lagstiftningen, så att den dolde ägaren endast får möjlighet att tillgodoräkna sig en innehavstid från och med den tidpunkt, då det blivit klarlagt att han äger en andel i fastigheten. En sådan regel har betydande brister, se ovan.

#### 3.4 *Den löpande inkomstbeskattningen*

Samma skäl, som förts fram i föregående avsnitt, talar för att man bör nöja sig med, att dold äganderätt kan visas genom särskild utredning vid taxeringen.

Vid den löpande inkomstbeskattningen blir det problem på att den dolda äganderätten gäller mellan parterna från och med det ursprungliga köpekontraktet. Den öppne ägaren har förmodligen i de flesta fall redan beskattats för hela fastighetens avkastning och garantibelopp. Köparen beskattas normalt för garantibelopp och de löpande inkomsterna redan i och med köpekontraktet, se t ex RÅ 1980 1:24. Det är naturligtvis möjligt att beskatta den dolde ägaren från och med det årets taxering, då den dolda äganderätten fastställs. Denna lösning har dock flera avgörande nackdelar. De skattskyldiga får då i praktiken möjlighet att välja hur den löpande inkomstbeskattningen skall bli, och från och med vilken tidpunkt den dolde ägaren skall beskattas. Även samordningen med realisationsvinstbeskattningen blir lidande. Den dolde ägaren anses ju ha förvärvat sin andel vid realisationsvinstbeskattningen genom det ursprungliga köpekontraktet. När denne sedan säljer sin andel, kan han tillgodoräkna sig att han innehaft fastigheten från och med köpekontraktet, trots att han inte har beskattats för fastighetens avkastning eller för garantibelopp under denna tid.

Eftersom de löpande inkomsterna alltid ytterst kan beskattas hos den öppne ägaren, går inte det allmänna miste om några större skatteintäkter, om den dolde ägaren beskattas först fr o m den tidpunkt, då hans äganderätt fastställs. I en situation kan det dock ha stor betydelse, nämligen om fastigheten är belägen i en annan kommun, samtidigt som den dolde ägaren betalar räntor på lån, som är nedlagda i fastigheten. Den dolde ägaren kan då dra av räntorna i förvärvskällan kapital, och utnyttja ränteavdragen även vid den kommunala taxeringen i hemortskommunen.<sup>9</sup> Anses han som ägare till en andel i fastigheten, skall räntorna dras av i förvärvskällan annan fastighet i den kommun, där fastigheten är belägen. Det underskott, som då uppkommer får inte kvittas mot andra inkomster i hemortskommunen, vilket i praktiken innebär att ränteavdragen inte kan utnyttjas vid den kommunala taxeringen.<sup>10</sup>

Det är otillfredställande, att den dolde ägaren först kan dra av räntorna i hemortskommunen och sedan åberopa att han varit ägare till fastigheten vid realisationsvinstbeskattningen, när fastigheten säljs.<sup>11</sup> Detta talar starkt för, att den dolde ägaren alltid bör beskattas såsom fastighetens ägare fr o m det ursprungliga köpekontraktet, eller i praktiken så långt tillbaka i tiden som eftertaxering kan ske. I det diskuterade fallet bör den dolde ägaren vägras avdrag för räntan i förvärvskällan kapital i hemortskommunen. Detta talar för, att det vore önskvärt, att skattemyndigheterna redan idag regelmässigt utredde, om det inte föreligger dold äganderätt till fastigheter belägna i andra kommuner, än där makarna eller de samboende är mantalsskrivna, om den ena står för lagfarten, medan den andra betalar räntorna. I de fall, där det framstår som klart, att dold äganderätt föreligger, kan ränteavdrag vägras vid den kommunala inkomsttaxeringen i hemortskommunen.

Den föreslagna lösningen står i överensstämmelse med HD:s praxis, och innebär en god samordning med realisationsvinstbeskattningen, samt ger de skattskyldiga begränsade möjligheter att laborera med skatteresultatet.

### 3.5 *Förmögenhetsbeskattningen*

Makar och de samboende, som beskattas som gifta, sambeskattas vid förmögenhetsbeskattningen. För dessa spelar det därför mindre roll, att den ena har en dold äganderätt till den andras fastighet. Gränsen för beskattningsbar förmögenhet går vid 400 000 kr för makarna gemensamt. Förmodligen är det få makar, som har en förmögenhet över 400 000 kr samtidigt som det finns en dold äganderätt i ena makens fastighet.

För samboende, som inte beskattas som gifta, kan den dolda äganderätten undantagsvis få betydelse. Klart är dock, att den dolda äganderätten representerar en förmögenhetstillgång för den dolde och en avdragsgill skuld för den öppne ägaren.

Det är mest konsekvent att anse, att den dolde ägaren äger en andel i fastigheten, oftast hälften, vid förmögenhetsbeskattningen fr o m det ursprungliga



köpekontraktet. I praktiken är det få taxeringar som behöver brytas upp, när och om det sedermera visar sig att båda makarna eller samboendena ägde fastigheten. Fördelen med denna lösning är att den ligger i linje med de lösningar, som är mest naturliga vid realisationsvinst- och den löpande inkomstbeskattningen, jfr Bergström, Skatter och civilrätt s 227 f.

#### 4. Avslutande synpunkter

Det är föga överraskande, att det inte finns några klara principer för, hur man skall beskatta dold äganderätt till makes eller samboendes fastighet, eftersom man tidigare inte känt till att en make eller samboende kunde ha en sådan äganderätt. Enligt HD:s praxis har den dolde ägaren redan förvärvat sin rätt genom det ursprungliga köpekontraktet. Den dolda äganderätten får därigenom tillbakaverkande effekter vid beskattningen p g a att den öppne ägaren i allmänhet beskattats för hela fastigheten under ett varierande antal år. Framställningen visar, att det är mindre lämpligt att genom lagstiftning reglera, att den dolda äganderätten skall beaktas vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen först fr o m den tidpunkt, då äganderätten aktualiseras. Övervägande skäl talar istället för, att man bör låta den dolda äganderätten gälla redan fr o m det ursprungliga köpekontraktet vid realisationsvinst-, den löpande inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.<sup>12</sup> Denna lösning står i överensstämmelse med HD:s praxis och ger de skattskyldiga begränsade möjligheter, att kunna utnyttja skattereglerna till sin egen fördel på ett inte önskvärt sätt.

#### Noter

<sup>1</sup> För värdefulla synpunkter på manuskriptet tackar jag Anders Agell, Sven-Åke Bergkvist, Sten Hillert och Per Thorell.

<sup>2</sup> Det kan diskuteras, om domen eller domen *och* den ursprungliga köpehandlingen skall anses vara den dolde ägarens fångeshandling.

<sup>3</sup> Det bör observeras, att det är troligt, att HD:s praxis kommer att utvecklas ytterligare. Det kan därför vara svårt att uttala mer i detalj om vad som krävs för att dold äganderätt skall föreligga i olika situationer. Man bör även observera, att HD inte tagit ställning till i vad mån dold äganderätt gäller mot den öppne resp den dolde ägarens borgenärer.

<sup>4</sup> Vill den öppne ägaren att den dolde ägaren skall betala sin andel av stämpelskatten, borde detta vara en sak mellan parterna.

<sup>5</sup> I praxis har inte stämpelskatt tagits ut, när parterna valt att rätta till en felaktighet beträffande register- eller lagfartsförhållandena genom att upprätta en köpehandling, se NJA 1954 s 376 och SvJT 1938 rf s 76 och jfr Lindberg och af Sandeberg, Stämpelskatt hos inskrivningsmyndighet (1974) s 12. Detta skulle kunna peka på, att stämpelskatt inte skall utgå, om den öppne ägaren istället väljer att upprätta en köpehandling, vari parterna även förklarar, att den dolde ägaren är rätt ägare till (normalt) hälften av fastigheten. Detta är ju ett naturligt handlingssätt, om parterna inte är oense om, att de äger fastigheten tillsammans.

<sup>6</sup> I bulvanfall har inte bulvanen beskattats för fastighetsförsäljningar, som skett i hans namn, se t ex RÅ 1953 fi not 88 och RÅ 1968 fi not 702. Vid tillämpningen av andra skatteregler är rättslaget osäkrare, men även här har bulvanen i allmänhet inte ansetts skattskyldig, se t ex RÅ 1934 fi not 772, behandlat av K G A Sandström i SN 1972 på s 399, RÅ 1935 ref 59 och RÅ 1960 fi not 1435. Se också samme författare, SN 1972 s 399 ff. Angående dold äganderätt se också RK 1977 1:43 och Seth, SN 1978 s 257 ff.

<sup>7</sup> Efter den 1/7 1982 gäller, att överlåtelse av bostadsrätt skall ske skriftligen och att köpehandlingen skall skrivas under av säljare och köpare. I annat fall är överlåtelsen ogiltig. Om köpeskillingen inte är korrekt angiven, är köpet ogiltigt. Likartade regler gäller alltså numera för fastighet och bostadsrätt, jfr prop 1981/82: 169 s 87.

<sup>8</sup> I gåvoskattemålet NJA 1982 s 493 prövade både HovR och HD, om ogiltighet verkligen förelåg i sak, trots att tingsrätten tidigare i ett tvistemål genom lagakraftvunnen dom förklarat, att gåvan var ogiltig. Förklaringen till detta var att svaranden hade medgett kärandens talan i tingsrätten.

<sup>9</sup> Jfr RSV 1972 3:1, RÅ 1976 ref 20 och RÅ 1980 1:69. Avdragsrätten för ränta i samband med dold äganderätt har behandlats av Ahlm, Inkomstbeskattning vid äkta makars fastighetsinnehav med särskild inriktning på dold samäganderätt och ränteavdrag. Uppsats i tillämpade studier i finansrätt vid juridiska institutionen vid Uppsala universitet Vt 1982.

<sup>10</sup> Bostadskommittén utreder för närvarande bl a makars ränteavdragsrätt. Det har tidigare funnits tankar på att tillåta skattskyldiga att kvitta underskott, som uppkommit p g a ränteavdrag i en kommun mot överskott i en annan kommun. Dessa tankar är möjligen inte aktuella längre. Det är dock idag svårt att veta vad bostadskommittén kommer att föreslå i sitt slutbetänkande.

<sup>11</sup> Visserligen sambeskattas makar i princip för realisationsvinster och fastighetsinkomster vid den statliga inkomstbeskattningen, men när skattereformen är fullt genomförd år 1985 sambeskattas bara makar, om minst en av makarna har en inkomst som överstiger den s k brytpunkten, f n 116 800 kr. De flesta makar kommer då inte längre att sambeskattas för dessa inkomster. Man räknar med att antalet sambeskattningsfall kommer att minska från för närvarande ca 800 000 till ca 120 000, när skattereformen är genomförd, se Anclow SN 1982 s 374.

<sup>12</sup> Min personliga uppfattning är dock, att den dolde ägaren skall beskattas vid den löpande inkomstbeskattningen fr o m tillträdet, se närmare därom Bergström, Skatter och civilrätt s 206 ff. Denna uppfattning överensstämmer dock inte med gällande rätt, se t ex RÅ 1980 1:24.

*Vi kan  
allt  
det här . . .*

SÄTTNING  
REPRO  
TRYCKNING  
BOKBINDERI  
FÖRPACKNING  
DISTRIBUTION

*DALA · OFFSET AB*

*INGARVSVÄGEN 6 • 791 74 FALUN  
TELEFON 023-230 45*