Sture Bergström

Två avgöranden av regeringsrätten ang s k fastighetsleasing

1. Inledning

Sale and leaseback av fast egendom och av byggnad på ofri grund är en ny finansieringsform, och ett alternativ till vanlig fastighetsbelåning. Sale and lease back eller som det fortsättningsvis kallas, *fastighetsleasing,* innebär att en fastighetsägare S säljer sin fastighet till ett finansieringsbolag, som hyr tillbaka den till S med rätt för denne att köpa tillbaka fastigheten till ett i förväg bestämt pris.[1] Hittills har fastigheter och byggnader för cirka 20 miljarder kronor omsatts. Affärsidén vänder sig bl a till rörelseidkare som genom att överlåta sina fastigheter vill förbättra sin likviditet och soliditet, d v s förhållandet mellan eget och främmande kapital. Förbättrad soliditet anses ge företaget bl a bättre kreditvärdighet.[2] Finansieringsformen har inte i första hand tillkommit av skatteskäl.

I den skatterättsliga debatten om fastighetsleasing har två huvuduppfattningar gjort sig gällande. Enligt den ena skall transaktionerna civilrättsligt och skatterättsligt ses som en vanlig överlåtelse (omsättningsöverlåtelse), ett hyresförhållande och en, icke juridiskt bindande, *option* att få köpa tillbaka fastigheten. Enligt den andra uppfattningen lånar finansieringsbolaget ut pengar till säljaren med fastigheten som säkerhet. Skatterättsligt skall då transaktionerna ses som en *lånetransaktion,* där S fortfarande skall beskattas för fastigheten, och endast den del av hyresavgiften som utgör ränta är avdragsgill respektive skattepliktig.[3]

Regeringsrätten har den 17/5 1989 avgjort två förhandsbesked angående sale and lease back av fast egendom respektive byggnad på ofri grund.[4] Genom dessa har regeringsrätten bedömt skattekonsekvenserna av fastighetsleasing. Målen kommer att refereras i regeringsrättens årsbok. Domsmotiveringarna i de målen är

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:04:23

i stort sett identiska, och jag har därför valt att referera endast det ena målet. Sedan skall jag diskutera vilka konsekvenser domarna kan tänkas få för andra likartade avtal. Artikeln avslutas med en sammanfattning.

2. Regeringsrättens domar

I målet 5640-1987 avsåg finansbolaget K att erbjuda fastighetsägare, företrädesvis sådana rörelseidkare som använde fastigheten i sin rörelse, att sälja sina fastigheter till K.[5] Försäljningspriset var i allmänhet lägre än marknadspriset och sattes i allmänhet till det belopp säljaren kunde avyttra fastigheten för utan att behöva betala inkomstskatt. Därefter skulle S hyra tillbaka fastigheten på tre till tio år, varefter avsikten var att säljaren skulle återköpa fastigheterna. Hyreskostnaderna och återköpspriset var lägre än respektive marknadspris. Hyran motsvarade K:s förräntning på köpesumman med tillägg för K:s avskrivning på fastigheten, som beräknades motsvara två till sex procent av köpeskillingen. Avskrivningsdelen i hyran var förhandlingsbar, och minskade i motsvarande mån återköpspriset.[6] Vid köpetillfället utfärdade K i en särskild handling en option för S som innebar att säljaren tidigast efter tre år erbjöds att få köpa tillbaka fastigheten.

K ansökte om förhandsbesked och begärde att få följande frågor besvarade.

1. Utgör bolagets nämnda fastigheter omsättningstillgångar i rörelse, d v s kommer en avyttring att beskattas i inkomstslaget rörelse?
2. Till vilket inkomstlag skall den löpande inkomsten från fastigheterna hänföras?
3. Skall fastigheterna som avses utgöra en förvärvskällan? Vid besvarande av fråga 3 äger nämnden utgå från att finansbolaget ej kommer att ha del i förvaltningen av fastigheterna.
4. Blir svaret på någon av frågorna 1—3 ovan annat om något optionsavtal inte tecknas?

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked.

Fråga 1
Fastigheterna utgör inte omsättningstillgångar.
Fråga 2
Intäkter på grund av upplåtelser av fastigheterna är hänförliga till bolagets finansrörelse.
Motivering
Som nämnden uppfattar ansökningen ger bolaget som en förutsättning att fastigheterna förvärvats genom giltiga avtal. Förhandsbeskedet vilar på bl a denna förutsättning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:04:23

Fråga 1
Fastigheter, som bolaget har utfäst sig att på begäran av säljaren återavyttra till denne, har — oberoende av giltigheten av utfästelsen — enligt nämndens uppfattning närmast karaktär av säkerheter för utlåning i bolagets finansrörelse. De får med hänsyn härtill anses utgöra anläggningstillgångar i denna. Återavyttringar ingår som ett led i finansrörelsen och sker mot vederlag som beräknas enligt grunder, vilka avtalats vid förvärven. Även om återavyttringar kommer att äga rum i betydande omfattning, medför detta enligt nämndens uppfattning därför inte att bolaget skall anses bedriva handel med fastigheter. Fastigheterna i fråga utgör således inte under några förhållanden omsättningstillgångar.

Fråga 2
Med hänsyn till att fastigheterna i fråga enligt bedömningen i det föregående utgör anläggningstillgångar i bolagets finansrörelse, får intäkter på grund av upplåtelser av fastigheterna anses hänförliga till rörelsen (jfr RÅ 1977 Aa 186). Förhandsbeskedet innefattar inte ett ställningstagande till om en ersättning enligt ett upplåtelseavtal skall i dess helhet anses utgöra ersättning på grund av upplåtelsen eller om den till någon del skall anses avse amortering av lån.

Fråga 3 får anses förfalla.

Nämnden fann att fråga 4 skulle avvisas och eftersom RN:s avvisningsbeslut inte kan överklagas, kom inte denna fråga under RR:s prövning.

RN:s förhandsbesked överklagades till RR både av sökanden och allmänna ombudet. Allmänna ombudet yrkade i första hand att ansökan skulle avvisas med hänsyn till att de uppgifter bolaget hade lämnat om utformningen av överlåtelseavtal, hyresavtal och optionsavtal var ofullständiga. Samtliga regeringsråd ansåg dock att förhandsbesked kunde meddelas.[7]

RR:s majoritet, tre ledamöter, fastställde RN:s förhandsbesked med en annan motivering.

RR inventerade först argumenten för och emot att det skulle vara fråga om en försäljning, ett hyresförhållande och en återköpsoption respektive en lånetransaktion med fastigheten som säkerhet.

RR konstaterade, att överlåtelseavtalet från S till K hade skett i föreskriven form och att fastigheten hade hyrts tillbaka av S. Med hänsyn härtill borde avtalet om överlåtelse av fastigheten kunna godtas som en äganderättsöverlåtelse till K, såvida inte klara omständigheter visade att den reella och av parterna åsyftade innebörden i den totala transaktionen (överlåtelse-hyra-option) var en annan. RR gjorde sedan följande principuttalande:

Vid bedömningen av frågan om ett sådant annat rättsläge skall anses föreligga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:04:23

bör stor restriktivitet iakttas. Annars uppstår lätt betydande svårigheter — för såväl den enskilde som det allmänna — att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer. Detta gäller inte minst i fråga om sådana komplexa affärstransaktioner som detta mål avser.

RR yttrade sedan, att flera skäl talade för att parternas syfte inte var att överföra fastigheterna med äganderätt till K. K hade angett att transaktionerna var en finansieringsform. K var ett finansbolag, som bedriver finansieringsverksamhet, och bolagets verksamhet syftade inte i första hand till att äga och förvalta fastigheter. Avtalens innebörd avvek från vad som var vanligt vid ett normalt köp. Sålunda lovade K att återförsälja fastigheten till S, och oavsett att denna option inte var juridiskt bindande, kunde man utgå ifrån att bolaget faktiskt skulle komma att fullgöra sitt åtagande.[8] Återköpspriset, liksom hyran, fastställdes på andra grunder än i enlighet med marknadspriset.

RR uttalade fortsättningsvis:

> Men det finns också omständigheter som talar för att den reella innebörden i transaktionen, i överensstämmelse med avtalens utformning, innefattar en äganderättsöverlåtelse till bolaget. Det måste således antagas att parterna verkligen velat uppnå andra effekter av affärstransaktionen än de som enligt 6 kap jordabalken är förenade med en pantsättning. Vidare är klart att det mellan parterna är en förutsättning för transaktionen att äganderätten till fastigheten under avtalstiden skall ligga hos bolaget. De i målet aktuella avtalen ingås också av parterna mot bakgrund av att likartade transaktioner sedan länge förekommer i stor omfattning beträffande såväl fastigheter som byggnade på ofri grund utan att transaktionernas civilrättsliga innebörd på allvar ifrågasatts.
>
> Av det sagda framgår att skäl kan anföras för att ge avtalen en annan innebörd än deras utformning anvisar. Dessa skäl har emellertid inte den styrka som enligt föregående bör krävas för att anse rättsläget vara ett annat än det som följer av parternas rättshandlingar. Avtalen bör således anses innefatta en överföring av äganderätten till fastigheten till bolaget. Denna bedömning av det civilrättsliga förhållandet mellan parterna bör också läggas till grund för bolagets inkomsttaxeringar och därmed för besvarandet av frågorna om fastighetens skatterättsliga karaktär hos bolaget och om tillämpligt inkomstslag hos bolaget.
>
> När det gäller besvarandet av dessa frågor beaktar regeringsrätten att motsvarande frågor besvarats i ett tidigare mål om ett finansbolags leasingverksamhet avseende enbart uthyrning av byggnader på ofri grund (RÅ 1977 Aa 186). De besvarades då på samma sätt som rättsnämnden gjort i förevarande mål om K:s leasingverksamhet. Den omständigheten att K:s verksamhet omfattar även de förut angivna äganderättsöverlåtelserna bör inte föranleda svar av annan innebörd.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:04:23

Sammanfattningsvis kan konstateras att RR inte ändrade RN:s förhandsbesked.

Två ledamöter i RR var skiljaktiga. De ansåg att åtskilliga omständigheter talade för att den reella innebörden av avtalen inte var att överföra äganderätten till fastigheten till finansbolaget, utan att ställa fastigheten som säkerhet för ett lån från finansbolaget till S. Finansbolaget avsåg inte att i första hand att äga och förvalta fastigheter. De skilda leden i transaktionerna avvek klart från normala avtal om köp och hyra mellan oberoende parter. Såväl fastighetsförsäljningen som återköpet skedde till priser som väsentligt understeg fastighetens marknadspris. Den ursprunglige säljaren var genom återköpsrätten garanterad möjlighet att tillgodoräkna sig eventuell värdestegring på fastigheten, och stod i betydande utsträckning risken för att fastighetens värde skulle sjunka. Inte heller hyran var marknadsmässigt bestämd.

De ansåg därför att den ursprunglige säljaren under avtalsperioden hade tillförsäkrats sådana faktiska och rättsliga befogenheter beträffande fastigheten att förfarandet borde behandlas som en säkerhetsöverlåtelse i enlighet med vad parterna uppenbarligen åsyftat. Vid inkomsttaxeringen borde därför fastigheten anses utgöra säkerhet för ett av finansbolaget lämnat lån. Eftersom den ursprunglige säljaren fortfarande fick anses äga fastigheten i inkomstskattehänseende saknades det förutsättningar att besvara finansbolagets frågor, som ju utgick ifrån att bolaget ägde fastigheten.

Avgörande för utgången i målet var att majoriteten ansåg att fastighetsöverlåtelsen, hyresavtalet och återköpsoptionen skulle ses som tre skilda transaktioner. Minoriteten ansåg att det var det uppenbart att parterna avsett att fastigheten överläts som säkerhet för ett lån till finansbolaget, en s k säkerhetsöverlåtelse.[9] Det mesta talar för att transaktionerna civilrättsligt var en säkerhetsöverlåtelse. Köpesumman, lånebeloppet, motsvarar återköpsbeloppet minus gjorda avskrivningar (amorteringar). Hyran kunde ses som en ränta på finansbolagets köpeskilling (lån). Meningen var att säljaren skall köpa tillbaka fastigheten, och avtalen var så utformade att det troligen skulle vara ekonomiskt oförsvarsbart att inte utnyttja optionen.

RR:s majoritet fann att inte tillräckligt starka skäl talade för att det i civilrättsligt hänseende varit fråga om en säkerhetsöverlåtelse, vilket var lite förvånande.

Under senare år har det rått delade meningar bland ledamöterna i RR om i vilken utsträckning domstolen kan se igenom olika transaktioner.[10] I målet har uppenbarligen de som förordar att man skall vara ytterst restriktiv med genomsyn hamnat i majoritetsställning. Det är otillfredsställande att skattedomstolarna måste ta ställning till komplicerade civilrättsliga frågor, där det saknas civilrättslig praxis. Det är inte otroligt att HD skulle ha sett på saken på ett annorlunda sätt än RR:s majoritet gjorde.

Det har inte haft någon skatterättslig betydelse om S istället för att bara hyra tillbaka byggnaden hade hyrt hela fastigheten. I det andra målet avsåg finansbola-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:04:23

get att köpa byggnader på ofri grund, som hyrdes tillbaka till den ursprunglige säljaren med en optionsrätt att köpa tillbaka byggnaden. Civilrättsligt är byggnad på ofri grund lös egendom, och en säkerhetsöverlåtelse av byggnaden i pantsättningssyfte ger köparen sakrättsligt skydd mot säljarens borgenärer redan genom avtalet.[11] Inkomstskatterättsligt utgör dock byggnaden en fastighet, och allt talar för att de båda målen skulle bedömas på samma sätt.

3. Beskattningen av liknande typer av sale and lease back av fast och lös egendom

Övriga fastighetsleasingavtal på marknaden är i allmänhet upplagda på liknande sätt. Köpeskillingen kan skilja sig åt men brukar maximeras till fastigheternas värde enligt en försiktig värdering. Den del av hyran som skall ersätta finansieringsbolaget för avskrivning kan även vara betydligt lägre än i de aktuella fallen. Enligt uppgift är det numera vanligast att finansieringsbolaget överlåter fastigheten till ett av bolaget bildat handels- eller kommanditbolag, och att S förvärvar rätten att efter viss tid förvärva resterande andelar i handels- eller kommanditbolaget. Genom att option att förvärva lös egendom är bindande uppnår man att optionsrätten är bindande, åtmonstone parterna emellan.

Dessa avtalskonstruktioner torde vara att bedöma på samma sätt som de nu aktuella. Optionsrätten kan dock beskattas på annat sätt, men det återkommer jag till i nästa avsnitt.

Konsekvensen av majoritetens synsätt är att även sale and lease back av lös egendom i princip skall bedömas som en försäljning av tillgången till finansbolaget. RR ha dock ännu inte tagit ställning till frågan. Egendomen blir dock kvar hos säljaren. Av 41 § 2 anvp sista stycket KL framgår, att det krävs inventarierna skall vara levererade till köparen för att denne skall få göra avskrivning för värdeminskning på egendomen.[12] Av förarbetena och praxis framgår, att en lagertillgång måste antingen vara *omhändertagen* av *köparen* eller av *tredje man* för köparens räkning, eller *avlämnad* av *säljaren* för transport till köparen för att leverans skall anses ha skett till köparen.[13] Samma krav gäller troligen även vid leverans av inventarier.[14] I och med att inventarierna varken omhändertagits av köparen eller tredje man för köparens räkning eller avlämnats för transport till köparen, är dessa inte levererade och köparen, oftast ett finansbolag, är därför inte berättigat till värdeminskningsavdrag.[15] Det spelar troligen ingen roll om inventarierna kortvarigt tagits om hand av finansbolaget, om det från början är avsett att dessa skall återhyras av säljaren.[16] Det krävs att finansbolaget verkligen omhändertagit inventarierna, och att dessa inte vid avtalstillfället var avsedda att återhyras av säljaren.[17]

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:04:23

4. Hur skall fastigheterna beskattas hos köparen?

RR:s majoritet förklarade att fastigheterna inte utgjorde omsättningstillgångar, eftersom finansbolaget inte ansågs bedriva handel med fastigheter. Fastigheterna utgjorde m a o anläggningstillgångar i finansbolagets finansrörelse. Detta förefaller vara en naturlig lösning, eftersom fastigheterna ägs av finansbolagen för stadigvarande bruk och skall redovisas som en anläggningstillgång på balansräkningen. I de aktuella målen hade finansbolagen inte tidigare sysslat med handel med fastigheter eller bedrivit byggnadsrörelse, men antag att ett bolag som bedriver handel med fastigheter eller byggnadsrörelse även börjar ägna sig åt fastighetsleasing. Det kan då tänkas att de fastigheter som köpts genom fastighetsleasing smittas och blir omsättningsfastigheter. Därigenom skulle finansieringsbolaget kunna skriva ned fastigheterna till lägst 85 % av anskaffningsvärdet, se 3 anvp 3 st till 41 § KL. Detta skulle ge köparna betydande resultatutjämningsmöjligheter. Underlaget för vinstutdelningsskatten kan minska högst betydligt om fastigheterna skall klassificeras som omsättningsfastigheter och inte som anläggningsfastigheter.[18] Det bör dock observeras att den nya skattereformen förmodligen innebär att möjligheten till lagernedskrivning, liksom vinstutdelningsbeskattningen, försvinner.

Varken RN eller RR har gett några antydningar om hur denna fråga skall besvaras. En lösning vore att se fastigheterna som lagerfastigheter i finansrörelsen. Enligt min mening skulle man dock kunna se leasingfastigheterna som en särskild förvärvskälla där fastigheterna anses vara anläggningstillgångar.

En annan konsekvens av de aktuella målen är att S anses hyra fastigheten. Ny-, till- och ombyggnad som bekostas av honom är då omedelbart avdragsgill. En omedelbar beskattning av finansieringsbolaget/fastighetsägaren för förbättringen förutsätter troligen att parterna är närstående, vilket inte är fallet här. Finansbolaget beskattas när hyresförhållandet upphör, och till det värde förbättringen då har.[19] Därigenom kan fastighetsleasingen innebära stora skatteförmåner för S. I dansk rätt har man löst det så att S skall sätta upp sina förbättringsutgifter på värdeminskningsplan vilket minskar de skattemässiga fördelarna med fastighetsleasingen. Det är tänkbart att denna lösning är värd att utredas ytterligare av den tillsatta leasingutredningen (Dir 1988:15).

Av målen framgår även att den löpande avkastningen av fastigheten skall beskattas i finansbolagets rörelse och inte i den naturliga förvärvskällan annan fastighet. Enligt min mening är utgången förvånande, men den bygger på tidigare praxis, nämligen RÅ 1977 Aa not 186.[20]

5. Återköpsoptionen

Som fastighetsleasingavtalen är skrivna har S rätt att förvärva fast egendom respektive byggnad på ofri grund. En option att förvärva fast egendom är ogiltig.[21]

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:04:23

Överlåter han en option att förvärva byggnad på ofri grund är detta en civilrättsligt giltig transaktion, som beskattas enligt 35 § 4 mom KL. Efter ett femårigt innehav är eventuell vinst skattefri.[22] Samma synsätt torde gälla om S förvärvar en option att förvärva resterande andelar i ett handels- eller kommanditbolag, dit fastigheten överlåtits.[23] Genom detta förfarande kan betydande omotiverade skattefördelar uppnås. S kan tillgodoföra sig fastighetens värdestegring skattefritt, om han istället för att förvärva andelarna eller byggnaden överlåter optionen.[24] En lagändring bör övervägas.

6. Sammanfattning

Fastighetsleasing är en relativt ny finansieringsform. Regeringsrätten har slagit fast att fastighetsleasing inkomstskatterättsligt skall ses som en fastighetsöverlåtelse, en återhyrning med rätt att få återköpa fastigheten, och tagit avstånd ifrån tanken på att det skulle vara fråga om en lånetransaktion med fastigheten som säkerhet. Fastighetsleasinguppläggen har inte huvudsakligen konstruerats av skatteskäl, och genom smärre lagändringar är det möjligt att se till att några omotiverade skatteförmåner inte uppkommer. Leasingutredningen förväntas avlämna ett betänkande om fastighetsleasing senare i år, och skall enligt direktiven bl a ta ställning till om lagstiftningsåtgärder är nödvändiga. Betänkandet emotses med stor spänning. SN

Noter

[1] Numera är det vanligast att säljaren får en option att förvärva samtliga andelar i ett bolag dit fastigheten överförts.

[2] Se närmare om dessa frågor och om sale and lease back av fast egendom i Bergström, Fastighetsleasing — en ny finansieringsform. Mellankommunala skatterätten. 1929—1988. Justus förlag 1988 s 33 ff. En annan målgrupp är kommunerna som är befriade från inkomstskatt. Genom sale and lease back av fast och lös egendom, kan de s a s sälja sitt avskrivningsunderlag till ett finansbolag, eller en investor, och i gengäld få en lägre ”leasingavgift”. Betydande fördelar kan uppnås genom sådana ”avdragsköp”. Frågan utreds för närvarande av leasingutredningen (Dir 1988:15).

[3] Se närmare om dessa t ex i anfört arbete i not 1.

[4] Målnummer 5640-1987 respektive 5641-1987.

[5] Som köpare på marknaden uppträder finansbolag, försäkringsbolag och sådana finansieringsbolag, som inte omfattas av finansbolagslagen (1988:606), se närmare därom Bergström i anfört arbete i not 1.

[6] Tanken var troligen följande. Om inte inköpspriset var 100, årlig amortering 2 % och återköp skulle ske efter tio år, var återköpsbeloppet 80, d v s 100 ./. 10 × 2 = 80.

[7] RR:s majoritet, tre ledamöter, ansåg att bolagets framställning om förhandsbesked utgick ifrån att fastighetsköpet skett i föreskriven form. Det ställda frågornas beskaffenhet och förekomsten av tran-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:04:23

saktioner av det slag som framställningen behandlar visade på ett uttalat behov av förhandsbesked i saken. Regeringsrätten fann därför att förhandsbesked borde meddelas.

[8] Enligt 4:4 JB blir ett fastighetsköp ogiltigt om det innehåller en återköpsrätt som gäller under längre tid än två år. Tas villkoret som här in i en sidohandling blir detta villkor ogiltigt enligt 4:3 JB, men köpet i övrigt blir giltigt. Det kan dock diskuteras om inte formkravet i 4:1 JB och 37 § avtalslagen hindrar en överlåtelse av en fastighet enbart som säkerhet för en fordran, se t ex Bergström anfört arbete. Frågan är dock inte diskuterad i majoritetens domskäl.

[9] Före nya JB:s ikraftträdande ansågs sådana avtal giltiga och gav säljaren en sakrättsligt skyddad rätt att återfå fastigheten. Det är oklart vad som gäller idag för fastigheter. Beträffande byggnad på ofri grund anses framgå av praxis, NJA 1952 s 407 och NJA 1954 s 455, att en säkerhetsöverlåtelse är giltig mot säljarens borgenärer, om avtalet är utformat som en försäljning, även om avsikten är att ”pantsätta” byggnaden.

[10] Se t ex von Bahr SN 1988 s 568 ff och t ex RÅ 1988 ref 106.

[11] Det förutsätter dock att fastigheten till formen överlåts genom en försäljning, se NJA 1952 s 407 och NJA 1954 s 455. Under hyrestiden används dock pantregeler på parternas inbördes förhållande, och köparen kan inte förverka byggnaden vid utebliven betalning, se 37 § avtalslagen.

[12] Enligt samma regel gäller motsvarande för nedskrivning på lager. Köparen av ett lager eller inventarium har dock rätt att göra kontraktsnedskrivning om egendomens värde på balansdagen understiger värdet vid kontraktstidpunkten.

[13] Se prop 1945:377 s 41 f och RÅ 1987 ref 45.

[14] Se t ex RSV/FB Dt 1978:22 och jfr RÅ 1988 ref 106.

[15] Frågan har varit föremål för prövning beträffande mervärdeskatt. RR:s majoritet i RÅ 1988 ref 106 ansåg att varorna inte var levererade till köparen och därför hade ingen omsättning i mervärdeskattelagens mening skett, se vidare Strömberg SN 1989 s 105 ff. Se även RSV Im 1978:7 där en försäljning genom lösöreköp inte ansågs innebära att varan omsattes i mervärdeskattelagens mening, när parterna uppgav att det var fråga om en säkerhetsöverlåtelse.

[16] Om inventarierna befinner sig hos tredje man kan de troligen anses levererade dem till köparen om tredje man meddelas om överlåtelsen, jfr t ex Bergström-Thorell SN 1982 s 389 ff.

[17] Det förekommer även att parterna försöker att sälja inventarierna med stöd av lösöreköplagen (1845:50 s 1). Köparen uppnår därigenom sakrättsligt skydd mot säljarens borgenärer, även om egendomen endast är avsett att vara säkerhet för ett lån från köparen till säljaren. I RÅ 1956 ref 5 ansågs dock säljaren ha kvar avskrivningsrätten vid en säkerhetsöverlåtelse med stöd av lösöreköplagen. Jfr dock mervärdeskattemålet RÅ 1983 1:5, där överlämnande av nycklar till en båt ansågs innebära att båten omsattes, och en ny omsättning ansågs sen ha skett i och med att köparen sedan omedelbart sålde tillbaka båten med hävningsförbehåll och återlämnade nycklarna. Jfr även minoritetens mening i RÅ 1988 ref 106. Enligt min mening talar övervägande skäl för att leverans inte skett om ett inventarium sålts genom ett lösöreköp.

[18] Vinstdelningsskatten beräknas i princip på den reala vinsten. Vid beräkning av denna får den skattskyldige avdrag för inflationen på buggnadens skattemässiga värde, se 5 § vinstdelningsskattelagen (1983:1086). Utgör fastigheterna anläggningsfastigheter beräknas inflationsavdrag endast på skillnaden mellan realt beräknade värdeminskningsavdrag och de värdeminskningsavdrag som beviljats vid taxeringen, se 4 § vinstdelningsskattelagen.

[19] Se Norell, Inkomst av hyresfastighet, 1985 s 49 ff och Melz SN 1985 s 346 f. Jfr dock annan uppfattning SOU 1984:70 s 65 f.

[20] RN och RR tog dock inte uttryckligen ställning till om hela hyran var avdragsgill respektive skattepliktig. Man kan dock tänka sig att, om avskrivningsdelen i hyran blir alltför hög, S inte får avdrag för hela hyran.

[21] En återköps- eller hävningsrätt kan dock göras gällande inom en tvåårsperiod, se 4:4 JB.

[22] Jfr RÅ 1983 1:90 och RÅ 1986 ref 182.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:04:23

[23] När finansbolaget säljer andelar till S riskerar försäljningen att bli beskattad på samma sätt som om endast fastigheten sålts, om bolagets enda väsentliga tillgång är fastigheten, se 35 § 3 mom 6 st KL.
[24] Om S överlåter den ogiltiga optionen att förvärva fast egendom torde en eventuell vinst kunna beskattas fullt ut oberoende av innehavstid med stöd av 35 § 1 mom 1 st KL, jfr Bergström, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, 1984, s 95 f.



STURE BERGSTRÖM
är docent i finansrätt och högskolelektor vid Uppsala universitet

LANDINS REVISIONSBYRÅ

anställer

revisorer

AUKTORISERADE GODKÄNDA

Vill Du veta mera – ring Olle Landin eller Kjell Carlsson.
I anställningsärenden samarbetar vi med ITP – Urval,
där vår kontakt är Bodil Sandberg, tel 08-702 00 01.

Gustavslundsvägen 141 • 161 36 BROMMA ☎ 08-80 78 30

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-03 23:04:23