SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN NR 5 1968

Inkomstsbeskattningen då köp av fast egendom blir ogiltigt eller häves

Av jur. Dr K. G. A. Sandström

Innehållsöversikt.

sid.

§ 1. Inledning; vad här förstås med ogiltighet och med hävande 154
§ 2. Civilrättsliga regler 155
I. Ogiltighet av köpeavtal 155
A. Ogiltigheten inträder omedelbart när härför stadgade förutsättningar äro för handen 155
B. Ogiltigheten inträder först sedan dess förhandenvaro konstaterats genom lagakraftägande dom ... 157
II. Hävande av köpeavtal 158
A. Köpeavtal häves genom överenskommelse mellan parterna 158
B. Köpeavtal häves genom dom .. 159
III. De allmänna rättsverkningarna av att köpeavtal blir ogiltigt eller häves 159
IV. Ogiltighetens och hävandets inverkan å äganderättsförhållandet under förfluten tid 161
A. Ogiltighetens inverkan 161
B. Hävandets inverkan 162
§ 3. Den skatterättsliga inställningen 162
I. Köpeavtal häves genom överenskommelse mellan parterna 162
II. Köpeavtal blir ogiltigt eller häves genom dom 164
A. Principdiskussion 164
B. Dansk och norsk rätt 166
C. Svensk skattelagstiftning och rättspraxis 167
D. Sammanfattning 172
III. Förnyelse av ogiltigblivet avtal ... 172
IV. Frågan, huruvida köpare av fast egendom kan, ehuru köpeavtalet blivit ogiltigt, beskattas såsom ägare av den fasta egendomen 174
§ 4. Allmän sammanfattning 177
Förkortningar 177

Frågan om inkomstbeskattningens gestaltning när avtal om köp av fast egendom blir ogiltigt eller häves har icke reglerats i våra skattelagar. De föreliggande rättsfall, vari frågan berörts, äro fåtaliga; spörsmålet har anmärkningsvärt sällan underställts regeringsrättens prövning. Spörsmålet är därjämte komplicerat, enär frågan om skatterättens bundenhet vid civilrättsliga normer här träder i förgrunden.

Nu berörda förhållanden göra det svårt att med något anspråk å exakthet bestämma inkomstbeskattningens gestaltning i här avsedda fall. Ett försök till bestämning har dock synts böra göras, ej minst å den grund att, även om frågan sällan dragits inför regeringsrätten, densamma ej sällan uppkommer vid den årliga taxe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

ringen. Den följande framställningen må betraktas såsom ett dylikt försök och såsom ett incitament till en fortsatt diskussion, varigenom frågan kunde vinna en mera allsidig belysning.

Det anmärkes att här, liksom i en tidigare uppsats, författaren nyttjar uttrycket fast egendom — och ej den skatterättsliga termen fastighet — i syfte att därmed markera att framställningen ej behandlar köp av byggnad å annans mark.

§ 1. **Inledning; vad här förstås med ogiltighet och med hävande.**

Såväl då ett köpeavtal rörande fast egendom blir ogiltigt som då ett dylikt avtal häves medför detta att avtalet undanröjes. I terminologiskt avseende torde man i allmänhet icke göra någon skillnad mellan dessa två uttryck och stundom användes även uttrycket återgång av köp i enahanda betydelse.

Det synes emellertid önskvärt att nyttja dessa olika termer för att beteckna olika förhållanden. I denna framställning reserveras därför uttrycket ogiltighet för att beteckna sådana fall av köpeavtals undanröjande, då lagstiftaren uttryckligen angivit att ogiltighet föreligger. För övriga fall av köpeavtals undanröjande användes i stället uttrycket att avtalet häves. Uttrycket återgång av köp nyttjas endast för att beteckna den verkan av att köp blir ogiltigt eller häves som består däri att av parterna fullgjorda prestationer skola återbäras.[1]

Det är givet att sedan avtal om köp av fast egendom blivit ogiltigt eller hävts kan köparen icke på grund av köpeavtalet anses vara ägare av den fasta egendomen. Mera tveksamt är däremot hur man, sedan ogiltighet inträtt eller avtalets hävts, skall bedöma äganderättsförhållandet under tiden närmast därförut, d. v. s. under tiden från det äganderätten ansetts ha genom köpeavtalet överförts å köparen och intill dess avtalet blivit ogiltigt eller hävts. Frågan är alltså här, huruvida ogiltigheten eller hävandet även påverkar äganderättsförhållandet under sagda mellantid så att köparen ej längre skall anses ha under denna tid varit ägare av den fasta egendomen. Det är detta spörsmål, som i första hand utgör ämnet för den följande framställningen. Spörsmålet är av särskild betydelse för inkomstbeskattningens vidkommande, eftersom det endast är fastighetens ägare som kan beskattas för garantibelopp för fastighet eller åtnjuta avdrag för värdeminskning av byggnader, varjämte så vitt fråga är om annan fastighet endast dess ägare kan beskattas för inkomst av fastigheten; i fråga om jordbruksfastighet kan däremot även brukare av fastigheten beskattas för inkomst därav.

Ett försök att fixera den skatterättsliga inställningen till frågan om äganderätten under ovan angivna mellantid måste som utgångspunkt taga den civilrättsliga uppfattningen i samma fråga. Följaktligen behandlas i denna framställning först de civilrättsliga reglerna rörande ogiltighet och hävande av köpeavtal samt rörande rättsverkningarna härav. Därefter upptages frågan om inkomstbeskattningens gestaltning i dylika fall. I sistnämnda sammanhang behandlas även frågan, huruvida köparen, oaktat köpeavtalet blivit ogiltigt eller hävts, ändock kan i vissa fall beskattas såsom ägare av den ifrågavarande fasta egendomen.

[1] Jfr *Vahlén,* Formkravet vid fastighetsköp, Stockholm 1951, sid. 167, not 19.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

Frågan om förmögenhetsbeskattningen beröres ej i detta sammanhang. Vad som i fråga om äganderättsförhållandet kan antagas gälla vid inkomstbeskattningen bör dock leda till motsvarande bedömning vid förmögenhetsbeskattningen.

§ 2. Civilrättsliga regler.

I. *Ogiltighet av köpeavtal.*

Här är fråga om sådana fall, då i lag är föreskrivet att ett avtal under vissa förutsättningar blir ogiltigt. Dylika föreskrifter ha oftast meddelats för att skydda enskilda intressen, och i dessa fall inträder icke ogiltigheten förr än dess förhandenvaro konstaterats genom lagakraftägande dom. I vissa fall ha dock bestämmelser av förevarande art tillkommit för att tillvarataga ett allmänt intresse, och i dylika fall inträder ogiltigheten "av sig själv" i och med att därför uppställda förutsättningar äro för handen utan att något domstolsavgörande kräves.[2] De båda fallen behandlas i fortsättningen var för sig, därvid början göres med det sist berörda.

A. Ogiltigheten inträder omedelbart när härför stadgade förutsättningar äro för handen.

Bestämmelser av förevarande slag äro meddelade i 1916 års lag om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom m.m. samt i 1965 års jordförvärvslag.[3]

Enligt 1 § i 1916 års lag må utländsk medborgare samt utländska bolag, föreningar, andra samfälligheter och stiftelser icke utan tillstånd förvärva fast egendom här i riket; tillstånd meddelas i vissa fall av vederbörande länsstyrelse och i övriga fall av Konungen. Enligt 2 § samma lag må vissa svenska juridiska personer ej här i riket förvärva fast egendom utan att Konungen givit tillstånd därtill. Så är bl. a. förhållandet beträffande svenskt aktiebolag, vars aktier skola vara ställda till viss man, om icke i bolagsordningen intagits visst förbehåll, innebärande en begränsning av rätten för utländska rättssubjekt m. fl. att förvärva aktier i bolaget. Utan hinder av bestämmelsen i 2 § må dock enligt 4 § svenskt bolag eller svensk förening förvärva vissa slag av fastigheter om desamma prövas vara behövliga för bolagets eller föreningens verksamhet; prövningen härav åligger vederbörande länsstyrelse.[4]

Ansökan om sådan prövning, som senast sagts, eller om tillstånd att förvärva fast egendom skall ingivas till länsstyrelsen antingen före fånget eller inom tre månader från det fånget skedde. Göres ej ansökan om tillstånd till förvärv inom föreskriven tid och på föreskrivet sätt eller vägras tillstånd, är fånget ogillt. Detsamma gäller, om ansökan om prövning enligt 4 § lämnas utan bifall och beslutet härom vinner laga kraft samt tiden för ansökan om förvärvstillstånd utgått.

Jordförvärvslagen gäller, i motsats till 1916 års lag, endast förvärv av sådan fast egendom, som är taxerad såsom jordbruksfastighet, men är å andra sidan tillämplig å var och en, som bl. a. genom köp förvärvar sådan egendom. Jordbruksfastighet får enligt 1 § sagda lag icke utan

[2] Jfr *Nial*, sid. 15, *Grönfors*, sid. 451.

[3] Tidigare funnos dylika bestämmelser även i lagen den 18 juni 1925 ang. förbud i vissa fall för bolag, förening och stiftelse att förvärva fast egendom. Denna lag upphävdes dock fr. o. m. den 1 juli 1965, då 1965 års jordförvärvslag trädde i kraft.

[4] Betr. dylika fall se t. ex. R. 1954, ref. 54.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

tillstånd av lantbruksnämnd[4a] förvärvas utom i vissa angivna fall. Förvärvstillstånd kan sökas redan före fånget men skall, om så ej skett, sökas inom tre månader från det fånget skedde. Vissa särbestämmelser ha meddelats för sådana fall, då fråga är om avstyckning eller sammanläggning. Därest ansökan om förvärvstillstånd ej göres inom föreskriven tid och på föreskrivet sätt eller därest förvärvstillstånd vägras och beslutet vinner laga skraft, är fånget ogillt. Därjämte inträder ogiltighet även i vissa andra fall, när fråga är om avstyckning eller sammanläggning. Skulle emellertid mot nu angivna bestämmelser lagfart ha meddelats, äger vad nyss sagts ej tillämpning å fånget.

När i berörda lagar talas om att ansökan skall göras inom tre månader "från det fånget skedde", måste därmed avses att ansökan skall göras inom sagda tid från det äganderätten övergått å köparen.[5] Med avseende å tidpunkten för äganderättens övergång gäller, när dubbla köpehandlingar användas, att i förevarande fall — med avvikelse från tolkningen av motsvarande bestämmelse i lagfartsförordningen — äganderätten i regel anses övergå redan genom köpekontraktet. Så anses vara förhållandet även om i köpekontraktet stadgas, att köpebrev skall senare utfärdas eller att äganderätten eljest skall övergå först vid en framtida tidpunkt; en villkorlig äganderättsövergång har ändock ägt rum i och med köpekontraktets upprättande.[6]

I de fall, som angivas i 1916 års lag och i jordförvärvslagen inträder ogiligheten såsom en omedelbar följd av att ansökningstiden försittes eller att sökt förvärvstillstånd vägras; någon domstolsprövning av ogiltighetens förhandenvaro kräves ej. Emellertid kompliceras rättsläget därav, att den ogiltighet, som inträder då tillstånd ej sökts inom föreskriven tid, är av säregen natur. Ogiltigheten är nämligen icke definitiv. Det en gång ogiltigblivna köpeavtalet kan således på nytt bli giltigt ("återupplivas") under vissa förutsättningar:

a) Om köpekontrakt upprättats och ansökan ej gjorts inom föreskriven tid därefter, anses visserligen fånget ha blivit ogiltigt. Om emellertid köpebrev sedermera utfärdas, anses ny ansökningstid börja löpa från och med köpebrevets dag och detta även om mer än tre månader förflutit mellan utfärdandet av köpekontraktet och utfärdandet av köpebrevet.[7] Detta innebär att köpebrevets utfärdande medför att det ursprungliga fånget ej längre är ogiltigt.[8]

b) Därest ett köpeavtal blivit ogiltigt på grund av försutten ansökningstid men parterna sedermera bekräfta avtalet, räknas ny ansökningstid från bekräftelsens dag;[9] man uppställer ej heller särskilt stränga krav för att en bekräftelse skall anses föreligga.[10] Bekräftelsen anses in-

[4a] Fråga om tillstånd för bolag, stiftelse eller annan förening än sambruksförening skall dock prövas av Kungl. Maj:t, om det icke är uppenbart att egendomens värde är högst 100.000 kr., 7 § kungörelsen den 14 maj 1965 om tillämpningen av jordförvärvslagen.

[5] Jfr *Grönfors*, sid. 454.

[6] Se härom *Sandström*, Äganderättens övergång vid köp av fast egendom, i SN 1967, sid. 355 o. f.

[7] Jfr särskilda uttalanden inom högsta domstolen i H. 1955:449 (sid. 462, 463).

[8] Jfr *Vahlén*, sid. 99.

[9] Jfr H. 1931:667, H. 1941:457, H. 1962:641.

[10] Jfr H. 1931:667.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

nebära ett återupplivande av det ursprungliga avtalet och anses sålunda — i motsats till vad eljest torde gälla i dylika fall — icke utgöra ett nytt, fristående avtal.[11]

c) Därest svenskt aktiebolag, vars aktier äro ställda till viss man men vars bolagsordning saknar sådant förbehåll, som ovan angivits, förvärvar fast egendom utan tillstånd och ej söker tillstånd inom tre månader, är fånget ogiltigt enligt 1916 års lag. Emellertid kan fånget senare göras från början giltigt genom att bolaget i sin bolagsordning intager ifrågavarande förbehåll samt bolaget och säljaren därefter bekräfta köpeavtalet.[12]

Härutöver erinras om den verkan, som enligt jordförvärvslagen tillkommer meddelad lagfart: Därest ett avtal blivit ogiltigt enligt sagda lag — vare sig detta berott på att ansökningstiden försuttits eller därpå, att ansökan om tillstånd avslagits — men lagfart å fånget ändock meddelats, blir nämligen avtalet att därefter anse såsom giltigt.[13] — Däremot har lagfarten icke denna helande verkan när fråga är om ogiltighet, som inträtt jämlikt 1916 års lag.

B. **Ogiltigheten inträder först sedan dess förhandenvaro konstaterats genom lagakraftägande dom.**

I samtliga hithörande fall kräves alltså, för att ogiltighet skall inträda, att dess förhandenvaro ådagalagts genom lagakraftägande dom. Detta innebär, att talan om avtalets ogiltigförklarande måste ha väckts och slutgiltigt bifallits för att ogiltigheten skall inträda.

De viktigaste hithörande reglerna om ogiltighet av ingångna avtal äro de, som meddelats i 3 kap. avtalslagen. Ogiltigheten inträder här såsom följd av vissa omständigheter, vilka förelegat redan vid avtalets ingående — tvång, svikligt förledande, att skriftlig handling upprättats för skens skull o. s. v. Till nu berörda regler ansluter sig lagen den 27 juni 1924 om verkan av avtal, som slutits under inflytande av rubbad själsverksamhet, vilken lag förklarar dylikt avtal ogiltigt. De ifrågavarande reglerna gälla även beträffande avtal om köp av fast egendom.[14]

Bland övriga här ifrågakommande bestämmelser rörande ogiltighet av avtal torde särskilt böra omnämnas vissa familjerättsliga stadganden. Dessa anknyta bl. a. till sådana fall, då fast egendom icke må avyttras utan samtycke av någon, vars intresse kan genom avyttringen lida intrång. Om i dylikt fall egendomen avyttrats utan erforderligt samtycke, blir avyttringen ogill men endast under förutsättning att klander därav väckes inom viss tid, nämligen inom tre månader från det vederbörande fått kännedom om avyttringen och senast inom ett år efter det lagfart beviljades. Väckes ej talan inom nu angiven tid, är köpeavtalet giltigt trots att föreskrivet samtycke saknas. Föreskrifter av nu angivet slag gälla, då make i äktenskap, däråt nya giftermålsbalken är tillämplig, avhänder sig egendom, vari andra maken har giftorätt,[15] giftermålsbalken 6:4;[16] likaså om boutredningsman överlåter fast egendom, som ingår i dödsbo, utan dödsbodelägarnas samtycke, ärvdabalken 19:13.

---

[11] Jfr H. 1941:457 och *Grönfors*, sid. 453—454.
[12] Jfr H. 1931:667 och *Grönfors*, sid. 453.
[13] Se härom *Grönfors*, sid. 461 o. f.
[14] *Vahlén*, sid. 153.
[15] Ang. dylikt giftorättsgods se *Sandström*, De familjerättsliga fången vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, i SN 1966, sid. 148.
[16] Betr. detta stadgande se *Nial* i SvJT 1936, sid. 81 o. f., *Grönfors*, sid. 451.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

II. *Hävande av köpeavtal.*

Ett köpeavtal kan hävas antingen genom överenskommelse mellan parterna eller genom dom i därom anhängigt mål.

A. Köpeavtal häves genom överenskommelse mellan parterna.

Ett avtal om köp av fast egendom kan hävas genom att köparen och säljaren därom träffa överenskommelse.

Såsom en förutsättning för att parterna på detta sätt skola kunna undanröja det av dem ingångna avtalet bör dock rimligtvis uppställas, att avtalet ännu icke medfört några utåt framträdande rättsliga verkningar. Har så skett, bör vara uteslutet att genom en privat överenskommelse undanröja avtalet. Om man i sistnämnda fall vill återföra äganderätten till säljaren, synes så endast kunna ske genom att ett nytt köpeavtal ingås, innebärande att säljaren återköper egendomen.

I enlighet härmed är tydligt, att ett köpeavtal rörande fast egendom icke kan genom överenskommelse hävas efter det köparen erhållit lagfart å den fasta egendomen.[17] Endast genom återköp kan äganderätten då på nytt överföras till säljaren. På enahanda sätt torde förhålla sig om köparen ännu ej erhållit lagfart å den fasta egendomen men väl sökt lagfart därå. Till köparens lagfartsansökan äro vissa rättsföljder anknutna, gällande mot tredje man;[18] det anses jämväl att, om äganderätten sedan skall återföras till säljaren, avtalet härom måste upprättas i den för köpeavtal föreskrivna formen.[19] Härav synes följa att i dylikt fall kan något hävande av det ingångna köpeavtalet icke ske genom överenskommelse mellan parterna.[19a] Återföres i detta fall äganderätten till säljaren synes alltså transaktionen böra bedömas såsom ett återköp.

Hävande av köp genom därom träffad överenskommelse torde följaktligen endast kunna förekomma då köparen varken sökt eller erhållit lagfart å den förvärvade fasta egendomen. Därmed är emellertid icke sagt att dylikt hävande av köpeavtal kan ske i alla de fall, då sagda förutsättning är för handen. Sålunda har lagberedningen gjort ett uttalande enligt vilket ett hävande i här avsedd mening skulle, även om angivna förutsättning förelåge, allenast undantagsvis kunna förekomma. När köpet ej är behäftat med ogiltighetsanledning synes nämligen beredningen vilja betrakta varje överenskommelse om återgång eller hävande såsom innebärande en överlåtelse från köpare till säljare[20] (och således ej såsom ett undanröjande av det ursprungliga köpeavtalet). Denna ståndpunkt har emellertid icke godtagits av högsta domstolen.[21]

En annan begränsning av rätten att genom överenskommelse häva köpeavtal kunde även ifrågasättas. Det kunde nämligen synas rimligt att kräva att överenskommelse om hävande av köpeavtal ej finge tillmätas avsedd verkan då längre tid förflutit från det avtalet ingicks;[22] särskilt synes ett sådant krav befogat där-

[17] Jfr H. 1945: 21.
[18] *Vahlén*, sid. 101.
[19] SOU 1947: 38, sid. 161, *Vahlén* sid. 89.

[19a] Jfr *Wallin* i SvJT 1948, sid. 407.
[20] SOU 1960: 25, sid. 709. — Uttalandet har dock närmast avseende å frågan om köparens lagfartsskyldighet.
[21] H. 1962: 693.
[22] Visserligen skall lagfart författningsenligt sökas inom viss tid från det fånget skedde, men detta hindrar ej att längre tid stundom förflyter utan att lagfart sökes.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

est köparen under denna tid haft den fasta egendomen i sin besittning. Det är dock icke möjligt att ens tillnärmelsevis angiva någon tidsgräns vid vilken möjligheten upphör att med laga verkan träffa avtal om hävande av köp. I ett fall har således avtal om hävande av köp godtagits, ehuru köparen under mer än två år efter köpeavtalets ingående haft besittningen av fastigheten och betraktats som dess ägare.[23]

Man torde följaktligen få konstatera att så länge köparen ej sökt lagfart å fånget synes intet hinder möta för att köpeavtalet häves genom överenskommelse även om längre tid förflutit från dess ingående.

Den ifrågavarande överenskommelsen om hävande kan givetvis avfattas skriftligen, därvid i så fall inga särskilda formkrav uppställas.[24] Den kan emellertid även manifesteras därigenom att köpehandlingen makuleras, t. ex. genom att densamma sönderrives eller överkorsas.[25]

B. **Köpeavtal häves genom dom.**

Till hävande av köp kan dömas av olika anledningar. Den vanligaste torde vara att kontraktsbrott föreligger å endera partens sida. Vidare må nämnas sådant hävande av köpeavtal som äger rum vid återvinning i konkurs.

I fråga om kontraktsbrott å *säljarens* sida kräves, för att dom å hävande av köpeavtalet skall meddelas, att kontraktsbrottet varit av väsentlig betydelse.[26] Kontraktsbrott å *köparens* sida torde i regel bestå däri, att köpeskillingen icke erlägges å föreskriven tidpunkt. Med avseende härå märkes att dröjsmål med köpeskillingens erläggande utgör hävningsanledning allenast om köpet i köpehandlingen gjorts beroende av köpeskillingens erläggande, vare sig detta skett uttryckligen eller genom föreskrift om att köpebrev skall senare utfärdas. Har köpet på dylikt sätt gjorts beroende av köpeskillingens erläggande, utgör dröjsmålet en hävningsanledning även om dröjsmålet ej varit väsentligt.[27]

Om återvinning i konkurs ha bestämmelser meddelats i 2 kap. konkurslagen. Så vitt fråga är om fast egendom, som konkursgäldenären avyttrat, kan återvinning därav under vissa förutsättningar äga rum när avyttringen varit till skada för borgenärerna. Som regel kräves härvid, att avtalet om avyttringen ingåtts inom sextio dagar innan konkursansökan gjordes eller under tiden därefter till dess beslutet om egendomsavträde meddelades, dock att återvinning kan ske även om avtalet ingåtts tidigare därest lagfart å egendomen sökts under sagda tid, 32 § konkurslagen. I visst fall kan återvinning äga rum utan sådan tidsbegränsning som nu sagts, dock att, sedan fem år förflutit från det avtalet ingicks, talan om återvinning ej må anställas mot annan än konkursgäldenärens make, 34 § samma lag.

Återvinning innebär att avtalet häves samt därjämte även att återbäring sker, d. v. s. att den fasta egendomen tillföres konkursboet.

III. *De allmänna rättsverkningarna av att köpeavtal blir ogiltigt eller häves.*

Då ett köpeavtal rörande fast egendom

[23] H. 1962: 693. — Märk dock justitierådet Edlings avvikande votum.
[24] Se t. ex. H. 1948: 196, R. 1933, ref. 45.
[25] *Vahlén,* sid. 89.
[26] *Vahlén,* sid. 154, *Bengtsson,* Hävningsrätt och uppsägningsrätt vid kontraktsbrott, Stockholm 1967, sid. 312.
[27] *Vahlén,* sid. 159—160, *Bengtsson,* a. a., sid. 314, 322. Jfr SvJT 1925, rättsfall, sid. 51, H. 1928:121, H. 1953: 570.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

blir ogiltigt eller häves innebär detta att parterna ej längre behöva fullgöra sina åtaganden enligt avtalet. Det plägar sägas, att ogiltigheten eller hävandet därjämte innebär att, om prestationer därförut fullgjorts, dessa prestationer skola återbäras.[28]

Då avtalade prestationer helt eller delvis fullgjorts torde visserligen oftast, när köpeavtalet blir ogiltigt eller häves, dessa prestationer återbäras. Detta är emellertid en följd antingen av en härom mellan parterna träffad överenskommelse eller därav att domstol, när så yrkats, i samband med hävande eller ogiltighetsförklaring förordnat om återbäring.[29] Enbart genom ogiltigheten eller hävandet uppkommer däremot ej något omedelbart exigibelt återbäringsanspråk utan härför kräves att återbäringsskyldigheten fastslagits genom dom. För att så skall ske erfordras åter att yrkande därom framställts antingen i mål angående ogiltighet eller hävande eller i särskild rättegång. Denna skillnad mellan de rättsföljder, som äro förknippade med ogiltighet och hävande, framträder i fråga om ogiltighet särskilt tydligt när ogiltigheten inträder enligt bestämmelserna i 1916 års lag eller jordförvärvslagen; någon omedelbar återbäringsskyldighet uppkommer ej i dessa fall.

Det synes på anförda skäl måhända vara riktigare att på följande sätt angiva ifrågavarande förhållande: Då ett köpeavtal rörande fast egendom blir ogiltigt eller häves medför detta att parterna ej längre behöva fullgöra sina åtaganden enligt avtalet samt att, om prestationer redan fullgjorts, domstol skall på därom framställt yrkande förordna om återbäring av prestationerna.

När domstol förklarar köpeavtal ogiltigt eller förordnar om dess hävande, plägar för köparen meddelad lagfart undanröjas,[30] varjämte inteckning, som meddelats sedan den fasta egendomen kommit ut säljarens hand, skall vara ogill; i sistnämnda avseende har bestämmelsen i 60 § inteckningsförordningen ansetts tillämplig.[31]

Därest prestationer fullgjorts och enligt därom meddelad dom skola återbäras, bör en avräkning äga rum mellan köpare och säljare. Därvid skall beaktas ej blott vad envar av dem uppburit av motparten utan i princip även den avkastning som i följd därav kommit envar av dem till godo.[31a] Ofta anses dock att köparens behållna inkomst av egendomen svarar mot hans anspråk på ränta å erlagd köpeskilling, vadan en tyst kvittning härav äger rum. Har emellertid köparen tillträtt fastigheten men icke erlagt någon köpeskilling, bör han vara skyldig redovisa avkastningen till säljaren. Har åter köparen erlagt köpeskillingen men icke återbekommit densamma ehuru han återställt fastigheten och avstått från sina anspråk därå, bör köparen äga rätt till ränta å köpeskillingen från dagen för fastighetens återställande. Därest köparen väl återställt

[28] Jfr uttalande av lagberedningen, återgivet i NJA II, 1924, sid. 344, samt *Bramsjö*, sid. 14 o. f., *Nial*, sid. 5, *Grönfors*, sid. 457, *Stjernquist*, sid. 316.

[29] Vid talan om återvinning i konkurs föreligger alltid ett yrkande om egendomens utgivande till konkursboet.

[30] Jfr *Bramsjö*, sid. 44.

[31] *Bramsjö*, sid. 44, *Olivecrona*, Inteckningsförordningen, Lund 1964, sid. 159, *Vahlén*, sid. 105.

[31a] Annan uppfattning, som dock ej vunnit stöd av högsta domstolens avgöranden, se *Nial*, sid. 22 o. f., och *Grönfors*, sid. 460, samt hänadsrättens dom i H. 1957:717, II. — Betr. avräkning vid återvinning i konkurs, se uttryckligt stadgande i 37 § konkurslagen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

egendomen men alltjämt vidhåller sitt anspråk å densamma, kan dock säljaren ej vara skyldig återbetala köpeskillingen förr än äganderättstvisten avgjorts till säljarens förmån, och följaktligen kan säljaren ej då vara skyldig gälda ränta å köpeskillingen förrän sådant avgörande träffats.[32]

IV. *Ogiltighetens och hävandets inverkan å äganderättsförhållandet under förfluten tid.*

A. **Ogiltighetens inverkan.**

Den bestämmelse om ogiltighet av vissa fång, som upptogs i 1916 års omförmälda lag samt därefter såväl i tidigare jordförvärvslagar som i nu gällande jordförvärvslag, var hämtad ur 1906 års s. k. norrländska förbudslag.[33] Enligt det ursprungliga förslaget till sistnämnda lag skulle en fångeshandling vara "utan verkan" innan vederbörligt tillstånd till förvärvet givits. Då förslaget remitterades till högsta domstolen framhöll departementschefen att olägenheter kunde följa av det sålunda föreslagna stadgandet, i det att parterna skulle vara obundna och lagfart avslås. Departementschefen ansåg att i stället borde ett ännu icke vederbörligen godkänt förvärv likställas med t. ex. en förmyndares försäljning av omyndigs fastighet innan domstolen godkänt densamma, d. v. s. tillsvidare vara för kontrahenterna bindande;[34] lagfart borde också kunna sökas och förklaras vilande i avbidan på förvärvets prövning. Om förvärvet vid sådan prövning icke godkändes, bleve det däremot ogillt. Det remitterade förslaget hade avfattats i enlighet med vad departementschefen sålunda anfört.

Inom högsta domstolen anmärktes att om uttrycket "vare köpet ogillt" icke skulle innebära att köpet från början varit en nullitet borde andra ordalag väljas. Departementschefen framhöll häremot, att ett köpeavtal, som slutes under villkor av godkännande, väl kunde tjäna såsom grundval för en lagfartsansökning men ändock, sedan det visat sig att villkoret ej uppfylldes, efter vanliga regler angående suspensiva villkor betraktas såsom från början ogillt.[35]

Vad departementschefen sålunda anfört rörande innebörden av att ett avtal blir ogiltigt har ansetts äga tillämpning även vid tolkningen av samma uttryck i 1916 års lag och i jordförvärvslagarna. Den ifrågavarande påföljden anses sålunda innebära att avtalet skall betraktas såsom från början ogillt;[36] ogiltighetens verkningar skola alltså räknas tillbaka till tidpunkten för fånget[37]. Man ser saken så, har det sagts, som om något förvärv aldrig existerat för det förbjudna subjektet, och hans säljare är alltså fortfarande ägare till den fasta egendomen.[38] — Vad sålunda uttalats har avseende å den ogiltighet som inträder enligt 1916 års lag eller enligt jordförvärvslagen. Är det sagda riktigt i fråga om dylika fall, måste dock detsamma antagas gälla även när ogiltighet inträder enligt andra författningar än de nu nämnda. Ogiltighetens

[32] H. 1957:717, I och II.
[33] NJA, II, 1917, sid. 208. Jfr NJA, II, 1965, sid. 298.
[34] Det erinras om att detta uttalande hänför sig till äldre bestämmelser rörande förmyndares avyttring av omyndigs fastighet.
[35] NJA, II, 1907, nr 3, sid. 27 o. f. Jfr *Nial*, sid. 38—39.
[36] *Nial*, sid. 16, 40.
[37] *Grönfors*, sid. 457.
[38] *Stjernquist*, sid. 316.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

innebörd bör vara densamma, oberoende av grunden för dess inträde.

Emellertid förhåller sig givetvis så, att ogiltighetens inträde icke kan ändra det en gång timade händelseförloppet. Det ifrågavarande köpeavtalet har en gång blivit ingånget mellan parterna och köparen har ansetts därigenom förvärva åtminstone villkorlig äganderätt till den fasta egendomen; att så en gång varit förhållandet kan icke göras ogjort. Ogiltighetens effekt kan därför endast vara, att spåren av köparens äganderättsförvärv skola undanröjas samt att *i fortsättningen* skall så anses som om köparen aldrig förvärvat någon äganderätt genom köpeavtalet. Man fingerar alltså att köparen aldrig förvärvat äganderätt till den fasta egendomen och erhåller härigenom en norm för reglering av förhållandet mellan parterna och till tredje man.

Ovan har påpekats, att den ogiltighet som inträtt enligt 1916 års lag eller jordförvärvslagen kan genom vissa åtgärder undanröjas med påföljd att köpeavtalet blir från början giltigt. Även detta undanröjande av ogiltigheten räknas således tillbaka till tiden för det ursprungliga fånget.

B. **Hävandets inverkan.**

När köpeavtal häves genom därom mellan parterna träffad överenskommelse, synes ej gärna kunna vara tal om att köparens en gång förvärvades äganderätt skulle anses därigenom bli från början upphävd. Här lärer icke kunna antagas annat än att under tiden mellan köpeavtalets ingående och dess hävande äganderätten till den fasta egendomen, trots hävandet, tillkommit köparen. Givetvis kunna parterna i överenskommelsen uttala, att köpeavtalet skall anses från början ogillt, men ett sådant uttalande bör — ehuru detsamma kan ligga till grund för avräkningen mellan parterna — icke ha någon inverkan å äganderättsförhållandet under berörda mellantid. Parterna böra ej genom sina åtgöranden kunna omgestalta rättsförhållandena under förfluten tid. Hävandet torde således ej innebära annat än att från och med tidpunkten därför har köpeavtalet upphört att gälla. En annan sak är att, när på detta sätt ett ingånget köpeavtal häves innan lagfart sökts — sedan lagfart sökts torde avtalet ej kunna hävas — det väl sällan kommer till utomståendes kännedom att ett köpeavtal förelegat; resultatet kan å denna grund bli detsamma som om intet sådant avtal ingåtts.

Då köpeavtal häves genom därom meddelad dom torde däremot, bl. a. med hänsyn till departementschefens ovan återgivna uttalande, äganderättsförhållandet under tiden före hävandet böra bedömas på samma sätt som då ogiltighet inträtt. Detta innebär att man i och med köpeavtalets hävande skall fingera att något dylikt avtal aldrig ingåtts och att köparen således aldrig förvärvat äganderätt till den fasta egendomen. Dock synes tveksamt om denna fiktion kan uppehållas i sådana fall, när köpeavtal häves på grund av återvinning i konkurs.[39]

§ 3. **Den skatterättsliga inställningen.**

I. *Köpeavtal häves genom överenskommelse mellan parterna.*

När köpeavtal häves genom överenskommelse mellan parterna lärer i fråga om rättsverkningarna härav den skatte-

[39] Jfr *Lejman*. Återvinning i konkurs, Uppsala 1939, sid. 19, och *Welamson*, Konkursrätt, Stockholm 1961, sid. 284 o. f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

rättsliga ståndpunkten sammanfalla med vad som ovan antagits vara den civilrättsliga; någon anledning till avvikelse därifrån torde icke förefinnas. Köparen får alltså även i skatterättsligt hänseende anses ha varit ägare av den fasta egendomen från det han förvärvat densamma och intill dess köpeavtalet häves. Först vid sistnämnda tidpunkt inträder säljaren på nytt såsom ägare. Den taxering, som därförut åsatts köparen i hans egenskap av ägare till den fasta egendomen, bör således ej påverkas av köpeavtalets hävande, då detta sker efter överenskommelse mellan parterna. Beskattningsläget under förfluten tid blir oförändrat.

Hur gränsen mellan hävande av köp och återköp skall i skatterättsligt hänseende dragas är tydligtvis en fråga som saknar betydelse vid påförande av skatt för inkomst av fastighet och för garantibelopp; i båda fallen blir köparen att beskatta såsom ägare av den fasta egendomen intill dess densamma återgått till säljaren. Berörda gränsdragning har däremot betydelse för frågan, huruvida verkställd beskattning för realisationsvinst skall kunna korrigeras, när egendomen återgått till säljaren mot det att köpeskillingen helt eller delvis återbetalats. Har så skett genom återköp, bör varje dylik korrigering vara utesluten, eftersom två fristående köpetransaktioner föreligga; en annan ståndpunkt skulle dessutom öppna möjlighet för de skattskyldiga att utan beskattningspåföljd kunna genom försäljning och återköp reglera den fasta egendomens anskaffningsvärde. Föreligger hävande av köpet är läget ett annat, eftersom då är fråga om undanröjande av den ursprungliga köpetransaktionen, icke om någon ny sådan transaktion, och något nytt anskaffningsvärde icke uppkommer. När i detta fall köpeskillingen helt eller delvis återbetalas har ansetts att den beskattning av säljaren för realisationsvinst, som tidigare skett, bör korrigeras.[40]

Den gränsdragning mellan hävande av köp samt återköp, som i sistberörda fall erfordras, borde rimligen ske efter samma grund som i civilrättsligt avseende gäller. Detta skulle betyda, att hävande av köp genom överenskommelse mellan parterna aldrig skulle kunna förekomma sedan köparen erhållit lagfart å fånget och väl heller icke sedan han sökt lagfart därå. Emellertid har regeringsrätten i åtminstone ett fall intagit en ståndpunkt som synes utvisa att denna gränsdragning icke godtagits.

I detta fall hade säljarna av vissa fastigheter återköpt desamma efter cirka tio månader på enahanda villkor som vid försäljningen men först sedan köparen erhållit lagfart å fastigheterna. Regeringsrätten fann visserligen att säljarnas återförvärv av fastigheterna ej innebar ett hävande av det tidigare köpet men åberopade till stöd härför att det icke kunde anses styrkt att det avtal, varigenom säljarna återförvärvat fastigheterna, i verkligheten inneburit återgång av det tidigare köpet av fastigheterna.[41] Regeringsrätten synes följaktligen ha utgått ifrån att köp av fast egendom under vissa förutsättningar kunde hävas (”återgå”) genom överenskommelse mellan parterna även sedan köparen erhållit lagfart å sitt fång.

---

[40] R. 1932, not. 493, R. 1947, not. 1213, SvSkT 1948, rf, sid. 47, GRS, R. 1956, not. 550 (resning), SvSkT, rf, sid. 70. — Jfr R. 1950, not. 626, SvSkT 1951, rf, sid. 89, R. 1953, not. 895, GRS. Se vidare *Englund,* Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning, Lund 1962, sid. 223 o. f.

[41] R. 1948, not. 944, SvSkT 1949, rf, sid. 84.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

Man torde följaktligen icke kunna säga mera än att gränsdragningen mellan hävande av köp samt återköp i regel får antagas ske på samma sätt som vid det civilrättsliga bedömandet men att undantag härifrån kan tänkas förekomma.

II. *Köpeavtal blir ogiltigt eller häves genom dom.*

A. **Principdiskussion.**

Då ett avtal om köp av fast egendom blir ogiltigt, har man i civilrättsligt hänseende intagit en annan ståndpunkt än då avtalet häves genom överenskommelse mellan parterna, i det att efter ogiltighetens inträde så anses, som om köparen aldrig hade förvärvat äganderätt till den fasta egendomen. Samma ståndpunkt torde intagas när köpeavtalet häves genom dom.

I fråga om det skatterättsliga bedömandet är givet att, när köpeavtal blivit ogiltigt eller hävts genom dom, köparen ej längre kan på grund av sagda avtal anses vara ägare till den fasta egendomen. Likaledes är givet att den ekonomiska avräkning mellan köpare och säljare, som kan bli en följd av ogiltigheten eller hävandet, skall vid beskattningen beaktas i den utsträckning, som följer av gällande skatteregler. Däremot är ej lika givet att för skatterättens del skall accepteras den civilrättsliga ståndpunkt enligt vilken, sedan ogiltighet inträtt eller köpeavtalet hävts, köparen skall anses aldrig ha varit ägare av den ifrågavarande fasta egendomen. Denna civilrättsliga ståndpunkt innebär ju närmast att en fiktion uppställes, och det synes ingalunda nödvändigt att en dylik fiktion skall uppställas även vid beskattningens utformande.

Genom den civilrättsliga fiktionen har tillskapats en norm för regleringen av det privaträttsliga förhållandet mellan parterna samt mellan dem och tredje man. För skatterättens del är däremot fråga om det offentligrättsliga förhållandet mellan säljaren, resp. köparen, å ena sidan, samt de skatteberättigade organen, stat och kommun, å andra sidan. Det är ingalunda självfallet att sistnämnda förhållande bör omgestalas enligt samma norm som det privaträttsliga.

Härvidlag bör måhända understrykas, att spörsmålet icke gäller hur sådana fall skola bedömas, då inkomst, som en gång uppburits och beskattats, sedermera måste återbetalas; i den mån ogiltigheten eller hävandet föranleder en sådan situation — något som ingalunda behöver vara händelsen[42] — får densamma bedömas på sätt förefintliga skatteregler föranleda. Spörsmålet gäller i stället, huruvida ågångna taxeringar städse skola ändras, vare sig någon återbetalning skett eller ej, allenast å den grund att i civilrättsligt avseende skall dåmera — i strid med verkliga förhållandet — så anses, som om det för taxeringarna grundläggande förhållandet, köparens tidigare förvärv av äganderätt, aldrig varit för handen.

Till en början må anmärkas att en dylik ståndpunkt näppeligen skulle leda till att en rättvisare beskattning ernåddes. Har köparen uppburit avkastningen av den fasta egendomen är ju i och för sig fullt befogat att han beskattas för däremot svarande belopp; hans skatteförmåga har ju under beskattningsåret ökat i motsvarande grad. Endast om han ålägges återbära avkastningen — något som ej så ofta torde förekomma — kan en korrigering av beskattningen vara ur rättvisesynpunkt

[42] Jfr ovan under § 2, III.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

påkallad. Detta bör dock kunna ske utan att för den skull en fiktion behöver uppställas som skulle påverka beskattningen även i andra fall. Att köparen, då han uppburit avkastningen, även fått skatta för garantibeloppet för den fasta egendomen, kan icke betecknas såsom en orättvisa å den grund att köpeavtalet sedermera blivit ogiltigt eller hävts; det är tvärtom rimligt att den, som uppburit inkomsten av egendomen, har fått skatta för garantibeloppet och åtnjuta däremot svarande procentavdrag.

Nu kan visserligen köparen, innan ogiltigheten inträtt eller hävandet skett, ha påförts skatt för garantibeloppet ehuru han icke därförinnan tillträtt egendomen och ej uppburit avkastningen därav. Ej heller detta kan dock betecknas såsom en beskattning, vilken bör anses såsom obefogad sedan ogiltigheten inträtt eller hävandet skett. En sådan beskattning av köpare, som ej tillträtt egendomen, är ej något för berörda fall säreget utan förekommer även eljest, nämligen när tillträdet förlagts till senare tidpunkt än den, då äganderätten övergått å köparen.[43]

Däremot skulle — om man intoge den ståndpunkten att beskattningen skall i förevarande avseende anknyta till det civilrättsliga bedömandet och tidigare taxeringar i enlighet därmed ändras — åtskilliga svårbemästrade konsekvenser uppstå i beskattningsavseende. Särskilt bleve detta händelsen, därest ogiltigheten inträdde eller hävandet skedde först sedan längre tid förflutit efter det köpeavtalet ingåtts. Stundom kunde även inträffa att köpare, som tidigare ålagts skattskyldighet för inkomst av fastigheten, måste befrias härifrån, enär han skall anses ej ha varit ägare till fastigheten, men att han ej heller kan beskattas för denna inkomst under annan inkomsttitel; då skattskyldigheten ej heller kan överföras å säljaren, som ej uppburit inkomsten, bleve denna inkomst obeskattad.

Betraktar man spörsmålet ur köparens och säljarens synpunkt torde kunna sägas att dessa i allmänhet sakna anledning att, sedan ogiltighet inträtt eller hävande skett, påyrka ändring av tidigare taxeringar. Som regel torde endast köparen kunna vinna skattelindring genom en sådan ändring. Köparen torde dock ej ha anledning att framställa yrkande härom annat än i undantagsfall. Därest avräkning skett mellan parterna, har köparen kunnat såsom omkostnad tillgodoräkna sig de av honom på grund av fastighetsinnehavet erlagda skatterna. Därest ingen avräkning skett utan i stället mot varandra kvittats den av köparen uppburna avkastningen och hans anspråk på ränta å erlagd köpeskilling,

[43] R. 1909, not 53, 141, R. 1937, not 623. — Tvistefrågan i sistnämnda rättsfall framgår dock ej av notisen och torde därför böra här angivas: Två personer förvärvade genom köpekontrakt den 28 juli 1929 ett markområde från Holmsunds Aktiebolag. Området avstyckades under år 1932 och den 20 december 1932 erhöllo köparna lagfart däråa. 1933 års taxeringsnämnd uppförde köparna såsom skattskyldiga för fastigheten. I anförda besvär anförde köparna att markområdet ej av dem tillträtts förr än den 1 maj 1933 samt gjorde gällande att de ej förr än då blivit ägare av fastigheten. Prövningsnämnden ansåg att Holmsunds Aktiebolag varit ägare av fastigheten vid årsskiftet 1932—1933 och befriade köparna från skattskyldighet för fastigheten för år 1933; i stället uppfördes bolaget såsom skattskyldigt. Kammarrätten befriade däremot bolaget från skattskyldighet och förklarade att köparna i 1933 års vederbörande taxeringslängd rätteligen uppförts såsom skattskyldiga för fastigheten. Regeringsrätten gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag. En annan innehållslös notis, R. 1944, not 295, plägar i detta sammanhang åberopas; se t. ex. *Geijer m. fl.*, Taxering av fastighet, Stockholm 1964, sid. 112. Däri avsedda mål synes dock ej beröra förevarande spörsmål.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

måste antagas att parternas mellanhavanden därmed äro slutgiltigt reglerade; de av köparen havda omkostnader, härunder inbegripna de honom på grund av fastighetsinnehavet påförda skatter, böra då, så vitt avser förhållandet mellan parterna, vara avsedda att bäras av köparen.

Den förda diskussionen har avsett frågan, huruvida till grund för beskattningen bör läggas den civilrättsliga uppfattning enligt vilken köparen, då avtal om köp av fast egendom blivit ogiltigt eller hävts genom dom, skall anses aldrig ha förvärvat äganderätt till den fasta egendomen. Med avseende härå synes kunna sägas att de skäl, som tala emot att en sådan ståndpunkt intages, måste tillmätas avsevärd vikt, medan några bärande skäl för att intaga sagda ståndpunkt knappast föreligga ur skatterättslig synpunkt.

B. **Dansk och norsk rätt.**

I den svenska skatterättsliga litteraturen synes ifrågavarande spörsmål icke vara berört. Det kan därför vara av intresse att undersöka, huruvida man i våra grannländer tagit ståndpunkt därtill.[44] Härvid vill synas som om så ej varit fallet i Finland; i vart fall har spörsmålet ej behandlats i de för författaren tillgängliga källorna.[45] Däremot har frågan berörts såväl i dansk som i norsk skatterättslig litteratur.

Inom dansk doktrin har frågan behandlats av *Helkett,* vars uttalande dock avser den danska förmögenhetsbeskattningen. *Helkett* anför:[46]

Hvis retten til en eller anden ting af formueværdi er genstand for tvist mellem to personer, vil man selvfølgelig ikke forlange formueskat hos dem begge. Skatten lægges da naturligst på den, der har den faktiske rådighed over genstanden... Dette må formentlig gælde, selvom disputen har fået form of en retstrætte; skulle domstolene senere tilkende besidderens modpart ejendomsbeføjelsen over genstanden fra et tidspunkt, der ligger forud for den formueansættelse, som der er tale om, vil man næppe fritage den uretmæssige besidder for skattepligten og henføre denne til den berettigede med tilbagevirkende kraft. Angår sagen et erstatningskrav, kan der formentlig ikke blive tale om skat af noget beløb for den berettigede, sålænge rettens afgørelse ikke foreligger, ligesom den tabende ikke kan fradrage nogen gæld før sagen er afgjort, eventuelt ved endelig dom.

Ehuru uttalandet endast avser förmögenhetsbeskattningen måste antagas att enligt *Helketts* uppfattning bör i förekommande fall förfaras på motsvarande sätt vid beskattningen av inkomst. En dom, varigenom egendomens innehavare frånkändes äganderätten därtill, borde då icke medföra att innehavaren befriades från honom tidigare ålagd skattskyldighet för uppburen inkomst av egendomen och således ej heller medföra att den, som tillerkänts äganderätten, retroaktivt beskattades som om han även före avgörandet varit ägare av egendomen.

För Norges vidkommande behandlades frågan redan av *Rygh* i dennes standardverk rörande begreppen förmögenhet och inkomst. I första hand upptager *Rygh* motsvarande fråga beträffande förmögenhetsbeskattningen. Vid behandlingen av inkomstbeskattningen hänvisar *Rygh* till

[44] Att utsträcka undersökningen även till andra länder har ej ansetts här påkallat.

[45] *Andersson,* Efterbeskattning och grundbesvär, Helsingfors 1964, sid. 294, berör visserligen frågan om återgång och ogiltighet av rättshandlingar men behandlar ej det här diskuterade spörsmålet (jfr a. a. sid. 294, not 1).

[46] *Helkett,* Opgørelse af den skattepligtige formue, København 1950, sid. 38—39.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

det sålunda uttalade men utvecklar även närmare vad det tidigare uttalandet innebär med avseende å inkomstbeskattningen. Av hans berörda uttalanden må här återgivas följande.[47]

Er Søgsmaal anlagt, skulde det strengt taget komme an paa, om Dommen, naar den falder, virker ex nunc eller ex tunc. I første Fald skulde man, indtil Dommen foreligger, gaa ud fra den faktisk existerende Tilstand... I sidste Fald skulde man, naar Dom foreligger, regne det ved Dommen som det rette fastslaaede Forhold tilbage og paa Basis deraf endogsaa korrigere tidligere Aars Formuesbestemmelser for begge Parter. Dette vil imidlertid i mange Tilfælde være saa vanskeligt — ofte endog faktisk umuligt — og vil kunne lede til saa megen Ubillighed, at man visselig i Praxis altid, naar Sag verserer om en Rettighed, vil bygge paa den faktisk bestaaende Tilstand, indtil Dom er faldt, og fra Domsafsigelsen af paa det ved Dommen fastslaaede Resultat m. H. t. Rettighedens Existens eller rette Indehaver...

Hvor en erhvervet Fordel or *omtvistet*, maa for Indtægtsbegrebet i det Store og Hele gjælde samme Regler som for Formuesbegrebet . . . saaledes at man, indtil Tvisten er retslig afgjort, vil bygge paa den faktisk existerende Tilstand. Hvis Dommen fastslar, at denne Tilstand er uretmæssig, vil man neppe heller ved Indtægten af den Grund indrømme nogen egentlig Korrigering bagover af tidligere Aars Ansættelser; men paa den anden Side er det jo ubestridelig et Tab for Skatteyderen, naar han efter Dom maa lægge fra sig en Fordel, der tidligere har været beskattet som Indtægt hos ham, og sterke Billighedshensyn vil utvivlsomt som Regel medføre, at man ved Ligningen for det Indtægtsaar, i hvilket ha maa lægge Fordelen fra sig, lader ham faa fradraget dette som Tab, selv om det ikke egentlig kan siges at være „Tab i Næring eller Forretningsvirksomhed" . . .

Ryghs ståndpunkt är alltså att, när dom avkunnats varigenom avtal blir ogiltigt eller häves, föranleder detta icke någon ändring av beskattningen under förfluten tid även om ogiltigheten eller hävandet räknas tillbaka till tidpunkten för avtalets ingående.

Denna ståndpunkt synes alltjämt vara den inom norsk doktrin förhärskande.[48]

C. Svensk skattelagstiftning och rättspraxis.

Vad angår skattelagarnas ståndpunkt till ifrågavarande spörsmål kan endast konstateras att bestämmelser i ämnet saknas. Spörsmålet synes ej heller ha berörts under förarbetena till vare sig nyare eller äldre skatteförfattningar. Måhända kunde denna tystnad anses utvisa att ogiltighet av köpeavtal liksom dess hävande genom dom skall, eftersom annat icke säges, i skatterättsligt hänseende tillerkännas i allo samma verkningar som enligt civilrättens regler. En sådan slutsats vore dock förhastad. De skatterättsliga konsekvenserna av ett accepterande av fiktionen, att köparen i sagda fall aldrig varit ägare till den fasta egendomen, äro nämligen sådana, att särskilda bestämmelser erfordras för att reglera desamma och möjliggöra därav påkallade ändringar av taxeringarna. I varje händelse är så förhållandet i de ofta förekommande fall, då ogiltigheten inträder eller hävandet sker först sedan längre tid förflutit från köpeavtalets ingående.

Avsaknaden av bestämmelser i ämnet har ej heller kompenserats genom föreskrifterna om eftertaxering och om extraordinär besvärsrätt. Dessa föreskrifter möjliggöra visserligen en ändring av tidigare lagakraftvunna taxeringar, men vid utformningen av föreskrifterna har ingen hänsyn tagits till nu ifrågavarande fall.

[47] *Rygh*, Om Begreberne Formue og Indtækt efter Skattelovene af 1911 med Tillægslove, Kristiania 1923, sid. 30, 206.

[48] Jfr *Bugge*, Skatterett, I, Oslo 1946, sid. 163, och *Kvisli*, Skatterett. Hovedreglene om inntektsansettelsen, Oslo 1957, sid. 41.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

Eftertaxering av säljaren å den grund, att köpeavtalet blivit ogiltigt eller hävts, är utesluten. För eftertaxering förutsättes nämligen att vederbörande lämnat oriktigt meddelande eller underlåtit fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Intetdera är fallet om den, som avyttrat sin fasta egendom, deklarerar såsom ägare därav allenast för tiden intill dess äganderätten övergått å köparen. Att köpeavtalet sedermera blivit ogiltigt eller hävts kan icke medföra att säljarens i deklarationen lämnade uppgift skall anses ha vid dess avgivande varit oriktig.

Före tillkomsten av 1956 års TF var ej heller möjligt att å den grund, att ett köpeavtal rörande fast egendom blivit ogiltigt eller hävts, anföra extraordinära besvär över tidigare taxeringar för inkomst av fastigheten. Någon besvärsgrund, varunder detta fall kunde anses inbegripet, förefanns ej. Visserligen fingo extraordinära besvär anföras, då någon taxerats för inkomst för vilken han ej var skattskyldig, men härmed åsyftades blott sådana fall, då vederbörande över huvud taget ej var skattskyldig för det slag av inkomst, varom fråga var; jämför 53 och 54 §§ KL samt 6 och 7 §§ SI.[49]

Genom 1956 års TF öppnades emellertid en generell möjlighet att anföra extraordinära besvär när den skattskyldige kunde åberopa omständighet eller bevis som bort föranleda *väsentligt* lägre taxering än som åsatts; bestämmelsen återfinnes i 100 § 7) T. F. Det har uttalats att härvidlag bör kunna åberopas även en sådan omständighet, som icke existerade vid taxeringens åsättande.[50] Med denna uppfattning skulle numera intet formellt hinder föreligga för att i de sålunda begränsade fallen anföra extraordinära besvär å den grund att avtal om äganderättsförvärv, varå taxering grundats, sedermera blivit ogiltigt eller hävts. Det är dock uppenbart, att det ej var hänsynen till dylika fall, som föranledde bestämmelsens tillkomst; fastmera torde lagstiftaren därvid ej alls ha tänkt på fallen ifråga.[51]

Några författningsbestämmelser, avsedda att reglera beskattningen i de fall, då köpeavtal rörande fast egendom blir ogiltigt eller häves på grund av dom, finnas alltså icke. Någon möjlighet att i dylika fall verkställa eftertaxering finnes icke. Fram till år 1956 förelåg ej heller möjlighet att å sådan grund anföra extraordinära besvär över inkomsttaxeringen, och den begränsade möjlighet därtill, som år 1956 kan anses öppnad, har tydligtvis tillkommit utan tanke på ifrågavarande fall.

Nu berörda förhållanden synas utvisa, att lagstiftaren icke ansett köpeavtalets ogiltighet eller hävande genom dom vara en faktor, som borde föranleda ändring av därförut ågångna taxeringar, grundade å köparens antagna äganderättsförvärv. Mot denna uppfattning kan ej åberopas att möjligheten att begära resning dock alltid förefunnits. Det kan ej gärna tänkas att lagstiftaren, om han intagit annan ståndpunkt än nu sagts, skulle ha nöjt sig med att låta rättelsens vinnande bero på en så speciell och för flertalet skattskyldiga främmande åtgärd, som en resningsframställning utgör.

Om således lagstiftningens innebörd sy-

[49] *Sandström,* Om taxering, Stockholm 1940, sid. 289, *Hedborg* m. fl., Taxeringshandbok, Stockholm 1961, sid. 275.

[50] *Englund,* a. a., sid. 232, *Lagergren—Wennergren,* Skatteprocess, Stockholm 1962, sid. 87.

[51] Jfr *Englund,* a. a., sid. 232.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

nes vara, att köpeavtals ogiltigblivande eller hävande icke rubbar det äganderättsförhållande, som under förfluten tid förefunnits på grund av avtalet, måste detta naturligtvis gälla oberoende av om längre eller kortare tid förflutit mellan avtalets ingående samt dess ogiltigblivande eller hävande. Det sagda bör således gälla även om ogiltigheten inträtt eller hävandet skett under samma beskattningsår, som förvärvet ägt rum, eller inom sådan tid därefter att förhållandet är känt vid taxeringens åsättande eller i vart fall innan taxeringsmålet slutligen avgjorts. Ej heller i dessa fall bör ogiltigheten eller hävandet kunna medföra att man vid beskattningen skall bortse från, att köparen under viss tid varit att anse såsom ägare av den fasta egendomen.

Frågan om ogiltighetens och hävandets betydelse för äganderättsförhållandet under gången tid måste ej alltför sällan ha uppkommit vid taxerings åsättande. Det är emellertid, som förut framhållits, blott ett fåtal mål, vari detta spörsmål underställts regeringsrättens prövning; endast tre sådana ha annoterats.

Det äldsta av dessa mål avsåg frågan huruvida, då genom dom förordnats om återgång av köp av fast egendom, köparen eller säljaren skulle åläggas skattskyldighet för fastighetsskatt under tid innan den lagakraftägande domen förelåg.

Enligt köpekontrakt den 28 december 1925 förvärvade N en fastighet av B och tillträdde fastigheten samma dag. Jämlikt köpekontraktet ålåg det säljaren B att senast de första dagarna i mars 1926 till köparen N avlämna köpebrev och åtkomsthandlingar rörande den försålda fastigheten. Säljaren B, som vid sist angivna tidpunkt icke själv erhållit lagfart å den försålda fastigheten — först den 6 maj 1927 erhöll han lagfart därå — fullgjorde icke berörda åtagande. På grund av B:s underlåtenhet att fullgöra åtagandet enligt köpekontraktet påkallade köparn N genom stämning i december 1926 att köpet skulle återgå. Genom dom av högsta domstolen den 23 juli 1930 förpliktades säljaren B att mot återbekommande av fastigheten till köparen N utgiva såväl vad N kontant guldit av köpeskillingen som ock en å återstående del av köpeskillingen utställd växel eller däremot svarande belopp.[52] Den 22 augusti 1930 tillträdde säljaren B ånyo fastigheten.

1930 års taxeringsnämnd upptog köparen N såsom skattskyldig för fastigheten ifråga. Hos prövningsnämnden yrkade N, under åberopande av ovan berörda dom och då han på grund därav icke kunde anses såsom ägare till fastigheten vid 1930 års ingång, att han måtte befrias från skattskyldighet för fastigheten. Prövningsnämnden ogillade detta yrkande, enär N innehaft fastigheten till den 22 augusti 1930. Kammarrätten befriade köparen N från den honom för år 1930 ålagda skattskyldigheten för fastigheten, enär säljaren B måste anses ha varit ägare till fastigheten vid 1930 års ingång, samt förklarade B i stället vara för år 1930 skattskyldig för fastigheten. Sedan säljaren B anfört besvär, tillstyrkte landskamreraren bifall till desamma under framhållande bl. a. att — då det ej borde tillkomma mantalsskrivningsförrättare och beskattningsmyndigheter att i sammanhang med mantalsskrivning och beskattning utreda och avgöra eventuellt uppkomna äganderättstvister — dessa myndigheter endast hade att hålla sig till faktiskt inträdda förhållanden intill dess laga kraft ägande beslut förelåge därom, att saken borde bedömas på annat sätt. Regeringsrätten prövade lagligt att med ändring av kammarrättens utslag fastställa beskattningsnämndernas beslut "enär i målet vore upplyst att frågan om återgång av ovannämnda köp först genom Kungl. Maj:ts dom den 23 juli 1930 slutligen avgjorts samt vid sådant förhållande N måste anses ha rätteligen upptagits såsom skattskyldig för fastigheten för år 1930.[53]

---

[52] H. 1930, A nr 276.

[53] R. 1932, ref. 62. Jfr SvSkT 1964, sid. 163—164. — Det erinras om att skattskyldighet till fastighetsskatt ålåg den, som för taxeringsåret författningsenligt bort mantalsskrivas för fastigheten, och sålunda hänförde sig till förhållandena vid en viss, bestämd tidpunkt. Jfr 14 § KL i dess tidigare, fr. o. m. 1955 års ingång upphävda lydelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

Det andra målet avsåg återvinning i konkurs, men återvinningstalan var däri grundad å bestämmelsen i 34 § avtalslagen; fråga var alltså om ogiltighet av skriftligt avtal, som upprättats för skens skull.

Enligt köpehandlingar, dagtecknade den 26 februari 1948, förvärvade S av sin svåger en denne tillhörig fastighet i Malmö stad; den i köpehandlingarna angivna kontanta delen av köpeskillingen erlades aldrig av S. S erhöll lagfart å fastigheten. Sedan svågern försatts i konkurs den 15 september 1948 anställdes åtal mot denne för konkursförbrytelse och mot S för delaktighet däri. I detta mål framställde konkursboet yrkande om återvinning av fastigheten till konkursboet. Rådhusrätten i Malmö fann genom dom den 17 mars 1952 att köpehandlingarna rörande S:s förvärv av fastigheten upprättats för skens skull samt förpliktigade S att till konkursboet avträda fastigheten, varjämte för S meddelad lagfart å fastigheten undanröjdes. Vidare förpliktades S att ersätta konkursboet för den skada, som uppstått genom att konkursboet för tiden från konkursens början till dess lagakraftägande dom förelåge undanhållits avkastningen av fastigheten. Domen vann laga kraft.

1949 års prövningsnämnd taxerade S för bl. a. inkomst av ifrågavarande fastighet (annan fastighet) med ett till 4.340 kr. beräknat belopp. Hos kammarrätten yrkade S att nettointäkten av fastigheten skulle beräknas till 3.955 kr. Kamrätten gjorde i utslag den 22 april 1952 icke någon ändring i prövningsnämndens beslut. Hos regeringsrätten yrkade därpå S att han icke skulle beskattas för inkomsten av ifrågavarande fastighet, enär han genom underrättens omförmälda dom bl. a. förpliktats att till konkursboet utgiva den avkastning, han uppburit, samt han sålunda icke haft den inkomst av fastigheten, för vilken han taxerats. Taxeringsnämndsordföranden anförde i infordrat yttrande *att* han ej bestrede att ifrågavarande dom i och för sig vore av beskaffenhet att för S medföra befrielse från skattskyldighet för inkomst av fastigheten, dock endast såvitt anginge tiden från och med den 15 september, då konkursen började, till och med den 31 december, och således icke beträffande tiden från och med den 1 mars till och med den 14 september, *att* S emellertid nu åberopade en helt ny grund för sina besvär, vilka hos kammarrätten endast avsett en nedsättning av taxeringen till 3.955 kr., *att* det följaktligen syntes vara uteslutet att nettoinkomsten av fastigheten i anledning av de nu anförda besvären skulle kunna nedsättas till lägre belopp än 3.955 kr., *att* det syntes uppenbart att nettoinkomsten av fastigheten för tiden den 1 mars—den 14 september i och för sig borde beräknas till lägre belopp än 4.340 kr. samt *att* taxeringsnämndsordföranden medgåve att inkomsten för denna tid bestämdes till 3.955 kr. Taxeringsintendenten yttrade däremot *att* underrättens dom endast angivit vad parterna hade att i framtiden rätta sig efter i fråga om äganderätten och en grund för skadestånd och en norm för beräknande av dess storlek, *att* domen icke kunde retroaktivt givas verkan utöver det rent skadeståndsrättsliga sammanhanget samt *att* skadeståndet, som uppenbarligen icke betalts under beskattningsåret, för övrigt ej utgjorde avdragsgill omkostnad. Regeringsrätten lämnade besvären utan bifall.[54]

I detta mål är tydligt, att regeringsrätten ansett köparen S ha varit ägare till fastigheten under ifrågavarande beskattningsår, oaktat köpeavtalet enligt lagakraftägande dom blivit ogillt (ty detta var ju innebörden av rådhusrättens dom). I vanlig ordning kunde visserligen blott prövas, huruvida taxeringen skulle nedsättas till 3.955 kr. Hade emellertid regeringsrätten ej intagit nyss angivna ståndpunkt, borde, när sådan nedsättning ej skedde, beskattningen av överskjutande belopp ha skett under annan inkomsttitel än inkomst av annan fastighet, ty för inkomst av sistnämnda slag kan ju endast ägaren beskattas. Om någon annan inkomsttitel ej stått till buds, något som onekligen synes ha varit förhållandet, borde — alltjämt under förutsättning att regeringsrätten ansett att S dåmera finge anses aldrig ha varit ägare till fastigheten — taxeringen ha nedsatts

[54] R. 1955, not. 1762.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

så långt möjligt var, d. v. s. till 3.955 kr. Troligen hade dock i så fall resning beviljats och taxeringen helt undanröjts.[55] — Till frågan om avdrag för skadeståndet hade regeringsrätten ej anledning att i detta sammanhang taga ståndpunkt, eftersom något skadestånd icke utgivits under beskattningsåret.[56]

Det tredje här avsedda målet gällde tillämpningen av förordningen om fondskatt av den 21 maj 1954.

Ett bostadsaktiebolag, som tidigare trätt i likvidation, återupptog sin verksamhet den 15 december 1954. Enligt köpebrev den 31 december 1954 förvärvade bolaget en fastighet i Göteborg för en köpeskilling av 625.000 kr.; denna fastighet var åsatt ett taxeringsvärde av 380.000 kr. Vid förvärvet fanns i bolagets bolagsordning, som antagits den 30 juni 1948, ej intaget sådant förbehåll, som omförmäldes i 2 § av 1916 års lag om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom m. m.; ej heller sökte bolaget tillstånd att förvärva fastigheten. Sedan fråga uppkommit om bolagets taxering till fondskatt, hade vederbörande taxeringsintendent i skrivelse till bolaget den 5 december 1955 bl. a. framhållit, att bolagets fång av fastigheten syntes vara ogillt. Vid extra bolagsstämma den 10 december 1955 intog bolaget i sin bolagsordning sådant förbehåll, som nyss sagts. Den 11 juli 1956 erhöll bolaget lagfart å det den 31 december 1954 skedda fånget av fastigheten.[57].

Prövningsnämnden beslöt den 6 juni 1956 att åsätta bolaget taxering till fondskatt år 1955 för ett beskattningsbart belopp av 86.700 kr. Därvid hade prövningsnämnden ansett att bolagets fång varit ogillt och att som tillgång den 31 december 1954, då det ifrågavarande beskattningsåret utgått, skulle upptagas — i stället för fastigheten med taxeringsvärde av 380.000 kr. — ett belopp av 625.000 kr., motsvarande beräknad fordran å säljarna på grund av fångets ogiltighet. Hos kammarrätten yrkade bolaget att taxeringen måtte undanröjas, enär bolaget vid utgången av år 1954 varit ägare till fastigheten. Genom utslag den 25 april 1957 fann kammarrätten skäligt att med avseende å vad i målet förekommit ändra prövningsnämndens beslut och undanröja taxeringen. Sedan taxeringsintendenten anfört besvär, framhöll bolaget att lagfart beviljats på det ursprungliga köpebrevet, på sätt jämväl framginge av lagfartsbeviset, samt att taxeringsmyndigheten i andra sammanhang ansett bolaget vara ägare av fastigheten från och med den 31 december 1954, i det att bolaget inkomsttaxerats och påförts garantibelopp för fastigheten. Regeringsrätten gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag. Ett regeringsråd var skiljaktig och ville med ändring av kammarrättens utslag fastställda prövningsnämndens beslut.[58]

Beträffande sist åberopade rättsfall har dock gjorts gällande att avgörandet däri grundades å den uppfattningen, att köpeavtalet blivit från början ogiltigt i och med utgången av tremånadersfristen men att denna ogiltighet sedermera undanröjts efter det stadgat förbehåll intagits i bolagsordningen.[59] En sådan tolkning synes dock näppeligen vara berättigad. Det ifrågavarande bolaget hade ostridigt den 31 december 1954 förvärvat villkorlig äganderätt till fastigheten,[60] och fastigheten

[55] Den avfattning, utslaget erhållit ("utan bifall") kan möjligen antyda en kompromiss mellan olika uppfattningar.

[56] Skadeståndet utdömdes år 1952; det ifrågavarande beskattningsåret var år 1948.

[57] Ehuru detta icke framgår av handlingarna i målet, måste köpeavtalet av den 31 december 1954 ha av parterna bekräftats vid någon tidpunkt efter det att förbehållet intagits i bolagsordningen; eljest hade icke lagfart kunnat beviljas å det år 1954 skedda fånget. I övrigt erinras om att vid tillämpning av 1916 års lag lagfart icke i och för sig upphäver en inträdd ogiltighet.

[58] R. 1959, not. 1295, SvSkT, rf, sid. 78, TN 1959, sid. 297.

[59] Detta synes i vart fall vara vad *Hermanson* åsyftar, när han i SN 1962, sid. 384, åberopar rättsfallet såsom belägg för att regeringsrätten accepterat högsta domstolens ståndpunkt att "genom viss åtgärd manifesterad upprepning eller återupplivning av ett köpeavtal läker på grund av ansökningsfrists utgång uppkommen ogiltighet". Jfr a. a. sid. 378.

[60] Förvärvet var villkorligt betingat, eftersom vid sagda tidpunkt förvärvstillstånd erfordrades.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

representerade således vid denna tidpunkt en bolagets tillgång. Den primära frågan var därefter, huruvida den sedermera inträdda ogiltigheten medfört att bolaget skulle anses aldrig ha förvärvat (villkorlig) äganderätt till fastigheten; om så var förhållandet, kunde fastigheten ej längre anses ha utgjort en bolagets tillgång den 31 december 1954. Endast om denna fråga besvarades jakande uppstod spörsmålet huruvida ogiltigheten senare blivit från början undanröjd. Hade nu beskattningsdomstolarna ansett, att ogiltighet väl till en början inträtt men att denna ogiltighet sedan undanröjts, synes detta böra ha på något sätt kommit till uttryck i utslagsmotiveringen. Avsaknaden av varje motivering tyder närmast därå, att domstolarna funnit uppenbart att bolaget den 31 december 1954 varit ägare av fastigheten och därvid ej fästat avseende vid den sedermera inträdda ogiltigheten och följaktligen ej heller haft anledning beakta det undanröjande därav, som i civilrättsligt hänseende senare ägt rum.

De föreliggande rättsfallen äro, såsom redan anmärkts, påfallande fåtaliga. Den ståndpunkt, regeringsrätten intagit i de två först anförda fallen, överensstämmer emellertid med den uppfattning som här framförts. Så torde även vara förhållandet i fråga om det tredje fallet; i varje händelse kan därav ej sägas framgå att regeringsrätten däri intagit en annan ståndpunkt.

Rättsfallens fåtalighet kan antagas ha sin förklaring däri, att beskattningsnämnderna av ålder intagit den ståndpunkt, som här förfäktats, samt att de skattskyldiga i allmänhet ej funnit anledning till erinran däremot och följaktligen ej anfört besvär däröver.

D. **Sammanfattning.**

Det synes befogat antaga, att för skatterättens vidkommande medför den omständigheten, att köpeavtal rörande fast egendom blir ogiltigt eller häves genom dom, ej annan verkan än att äganderätten till den fasta egendomen därmed får anses ha frångått köparen och återgått å säljaren från och med den tidpunkt, då avtalet blivit ogiltigt eller hävts. De taxeringar, vilka tidigare verkställts med utgångspunkt från att köparen då varit ägare till den fasta egendomen, böra följaktligen ej påverkas av ogiltigheten eller hävandet utan kvarstå oförändrade.

III. *Förnyelse av ogiltigblivet avtal.*

Ett särskilt spörsmål uppkommer i fråga om sådan ogiltighet, som inträder enligt 1916 års lag om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom m. m. samt enligt jordförvärvslagen. På sätt förut framhållits anses i civilrättsligt hänseende att ett köpeavtal, som enligt sagda lagar blivit ogiltigt på grund av underlåtenhet att söka förvärvstillstånd, kan återupplivas och således på nytt bli från början gällande genom att köpeavtalet av parterna bekräftas — eventuellt, när ett aktiebolag är köpare, efter ändring av dess bolagsordning — eller genom att köpebrev utfärdas; samma verkan inträder enligt jordförvärvslagen, och detta även om förvärvsansökan avslagits, därest lagfart beviljats trots ogiltigheten. Här uppstår frågan, om detsamma skall gälla vid det skatterättsliga bedömandet.

Det har härvidlag gjorts gällande, att regeringsrätten ansett så vara förhållandet, och som belägg härför har åberopats ovan berörda R. 1959, not. 1295.[61] På

[61] Jfr ovan under II, C.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

sätt förut framhållits torde dock det ifrågavarande spörsmålet näppeligen ha aktualiserats i sagda mål. Något annat rättsfall, vari spörsmålet kan tänkas berört, synes icke föreligga. Någon ledning synes därför ej vara att hämta ur rättspraxis. Till grund för ett bedömande av frågan synes emellertid kunna andragas följande.

Vad först angår verkan därav, att ett ogiltigblivet avtal bekräftas, kan till en början sägas att när man, som här skett, anser inträdd ogiltighet icke kunna i skatterättsligt hänseende påverka äganderättsförhållandena under förfluten tid, vore tämligen ologiskt att anse en bekräftelse av ogiltigblivet avtal kunna medföra dylik retroaktiv verkan. Denna verkan skulle dessutom bli en annan i skatterättsligt avseende än i civilrättsligt, eftersom avtalets återupplivande endast kunde avse tiden från ogiltighetens inträde och intill förnyelsen; så vitt avser tiden före ogiltighetens inträde har ju, enligt vad här antagits, köpeavtalet icke genom ogiltigheten förlorat sin då havda skatterättsliga verkan.

Det vore således här fråga om en förnyelse, som till sin beskaffenhet avveke från den enligt civilrättsliga regler inträdande och som följaktligen ej kunde motiveras av en anslutning till dessa regler. Någon anledning att enbart ur skatterättslig synpunkt uppställa ett dylikt förnyelsebegrepp lärer icke kunna påvisas.

Än vidare skulle nu berörda uppfattning om avtalsbekräftelsens retroaktiva verkan medföra skatterättsliga konsekvenser, som ej blott vore svårbemästrade utan därjämte kunde leda till icke godtagbara resultat. Så bleve t. ex. förhållandet i de ingalunda otänkbara fall, då ett köpeavtal, som blivit ogiltigt och därpå genom bekräftelse förnyats, sedan på nytt blir ogiltigt och därpå åter bekräftas för att slutligen definitivt bli ogiltigt, exempelvis därför att ansökan om förvärvstillstånd avslagits.[62] Om dessa olika stadier infalla under olika beskattningsår bleve resultatet ett flertal oavbrutet ändrade taxeringar med ett ständigt växlande av skattesubjektet i fråga om en och samma tidrymd.

Nu förhåller sig emellertid så, att ej heller i dessa fall finnes möjlighet att genom eftertaxering kunna verkställa de taxeringsändringar, som i angivna fall skulle påkallas, och även möjligheten att anföra extraordinära besvär har tidigare varit helt utesluten i fråga om inkomstbeskattningen; numera föreligger visserligen en formell möjlighet att anföra sådana besvär men denna möjlighet är på förut angivet sätt begränsad.[63] Även om man ansåge att bekräftelse av ett ogiltigblivet avtal medförde dess återupplivande jämväl i skatterättsligt avseende, skulle en sådan uppfattning ofta ej kunna komma till erforderligt uttryck vid beskattningen — bortsett från möjligheten att erhålla resning — annat än då bekräftelsen skett under det beskattningsår, ogiltigheten inträtt, eller inom sådan tid därefter att förhållandet kan beaktas vid taxeringen för detta beskattningsår.

Nu angivna förhållanden synas närmast leda till att bekräftelsen av ett köpeavtal, som blivit ogiltigt, icke bör i skatterättsligt hänseende tillerkännas annan innebörd än att från och med bekräftelsen ett nytt, självständigt avtal kommit till stånd; någon påverkan å förhållandena under tiden därförut — d. v. s. å förhållandena under tiden efter ogiltighetens inträde och intill bekräftelsens verkställande — borde icke för skatterättens del kunna uppkomma.

---

[62] Jfr *Grönfors*, sid. 468.
[63] Jfr ovan under II, C.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

På enahanda sätt lärer få bedömas det fall, då köpeavtal, som blivit ogiltigt därför att förvärvstillstånd ej sökts inom föreskriven tid från köpekontraktets upprättande, på nytt blir giltigt genom att köpebrev utfärdas. Detsamma bör även gälla i ett sådant fall, då köpeavtal blivit ogiltigt enligt jordförvärvslagen men köparen icke desto mindre erhållit lagfart å den fasta egendomen. Enligt jordförvärvslagen medför detta att den förut inträdda ogiltigheten upphör och att köpeavtalet följaktligen då anses vara från början gällande. I skatterättsligt avseende synes annan ståndpunkt ej kunna intagas än att genom lagfarten köparen på nytt blivit ägare till den fasta egendomen men utan att detta inverkar å äganderättsförhållandet under tiden därförut.

Det ovan sagda utesluter icke att även med här angiven uppfattning köparen stundom, oaktat köpeavtalet blivit ogiltigt, bör kunna taxeras såsom ägare av den fasta egendomen. Med avseende härå hänvisas till framställningen under IV nedan.

IV. *Frågan, huruvida köpare av fast egendom kan, ehuru köpeavtalet blivit ogiltigt, beskattas såsom ägare av den fasta egendomen.*

Det är såsom förut framhållits givet att, när ett köpeavtal blivit ogiltigt, köparen ej längre kan anses på grund av detta avtal vara ägare till den fasta egendom, avtalet avsett. Därvidlag kan ingen skillnad råda mellan civilrättslig och skatterättslig uppfattning, och härom är icke nu fråga. Det spörsmål, som här uppställts, gäller i stället, huruvida köparen, oaktat köpeavtalets inträdda ogiltighet, kan tänkas därefter bli å annan grund beskattad såsom ägare av den fasta egendomen.

Av det tidigare anförda framgår, att ett köpeavtal rörande fast egendom kan bli ogiltigt utan att därav följer någon omedelbar skyldighet för parterna att återbära uppburna prestationer. Så är bl. a. förhållandet, då äkta make jämlikt 6:4 giftermålsbalken klandrat försäljning av dess giftorättsgods, som av andre maken verkställts utan samtycke av förstnämnde make. När klandertalan bifalles, förklaras visserligen köpeavtalet ogiltigt, men därav följer icke någon omedelbar skyldighet för köparen att till säljaren, eventuellt mot köpeskillingens återbekommande, återställa egendomen. Härför lärer erfordras särskild dom om återbäring efter därom förd rättegång mellan sist sagda parter.[64] Köparen kan därför, när han och säljaren härom äro ense, trots avtalets ogiltighet fortfarande besitta och bruka den fasta egendomen.

Med avseende å det civilrättsliga läget i sist berörda fall har uttalats, att om avtalet av domstol förklarats ogiltigt men fastighetsägaren låter köparen alltfort besitta och nyttja fastigheten synes det riktigt att in dubio anse medkontrahenten, som med ägarens fria vilja kommit i besittning av egendomen, berättigad att i nu förevarande avseende åtnjuta en nyttjanderättshavares rättsställning, så länge ej ägaren gör anspråk på att återfå egendomen.[65]

Vidare inträder ogiltighet utan att därav följer någon omedelbar skyldighet att återbära uppburna prestationer, när ogiltigheten uppkommit på grund av bestämmelserna i 1916 års lag eller i jordförvärvslagen. Även i dessa fall kan säljaren, trots köpeavtalets ogiltighet, låta köparen

[64] Jfr *Nial* i SvJT 1936, sid. 90.
[65] *Nial* i SvJT 1936, sid. 91.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

fortfarande inneha och bruka den i köpeavtalet avsedda fasta egendomen. Även i dessa fall bör då köparen i allmänhet anses berättigad att i civilrättsligt avseende åtnjuta en nyttjanderättshavares rättsställning så länge säljaren ej återfordrar egendomen.

Om således i nu berörda fall ur civilrättslig synpunkt endast en nyttjanderätt kan anses föreligga, har man i fråga om beskattningen stundom intagit en annan ståndpunkt. Ehuru köpeavtalet blivit ogiltigt och köparen således ej längre kan på grund därav anses såsom ägare av den fasta egendomen, har man i skatterättsligt hänseende ansett att köparen i vissa fall ändock förvärvat äganderätt därtill genom det sätt, varå nyttjanderättsupplåtelsen skett. De avsedda fallen ha varit sådana, då fråga varit om jordbruksfastighet som av ägaren utarrenderats enligt skriftligt avtal, därvid å arrendatorn i betydande mån överlåtits de rättigheter och skyldigheter, som normalt ankomma å en ägare, medan arrendeavgiften erlagts genom engångsbetalning; i sak har denna transaktion inneburit ett försök att kringgå bestämmelserna i jordförvärvslagen. Arrendatorn har alltså i dessa fall beskattats som om han genom arrendeavtalet förvärvat äganderätt till fastigheten och arrendeupplåtaren som om han därigenom överlåtit äganderätten.[66]

I de nu berörda fallen har fråga varit om arrendeupplåtelse genom skriftligt avtal. Nu kräves emellertid icke, för att ett giltigt arrendeavtal skall föreligga, att avtalet upprättats skriftligen; jämför Nya Jordabalken 2:1 och 70. Ehuru i de åberopade fallen ett skriftligt avtal förelegat, torde därför ej kunna antagas att avtalets skriftliga avfattning utgör en förutsättning för det skatterättsliga bedömande, varom här varit tal. Även när ett muntligt arrendeavtal föreligger bör följaktligen, därest upplåtelsen i övrigt är av sådan beskaffenhet som ovan angivits, en äganderättsöverlåtelse få anses i beskattningsavseende vara för handen.

När säljaren, ehuru köpeavtalet blivit ogiltigt, låter köparen behålla och bruka den fasta egendomen utan att någon skriftlig överenskommelse föreligger, torde regelmässigt ett muntligt nyttjanderättsavtal vara för handen; jämför vad ovan uttalats om köparens rätt att i dylika fall i civilrättsligt avseende åtnjuta en nyttjanderättshavares rättsställning. Särskilt tydligt lärer detta vara om förhållandet fortbestått under längre tid. Skulle köparen i dylika fall även ha fått i betydande mån utöva de rättigheter och fullgöra de skyldigheter, som normalt ankomma å en ägare, torde i skatterättsligt avseende få anses att även i dessa fall en äganderättsöverlåtelse varit för handen.

Detta synes ock vara den ståndpunkt, kammarrätten intagit i ett den 18 december 1959 avgjort mål, vari talan icke fullföljts till regeringsrätten.

C förvärvade den 29 september 1953 en jordbruksfastighet och den 1 augusti 1954 ytterligare en sådan fastighet; lagfart å fången hade icke erhållits. Vid 1955 års taxering deklarerade C såsom ägare av dessa fastigheter. Sedan i prövningsnämnden fråga uppkommit om beskattning av C för inkomst genom skogsavverkning å fastigheterna, uppgav C:s ombud att C ej erhållit förvärvstillstånd, varför fången torde få betraktas såsom ogiltiga. Prövningsnämnden ansåg att

[66] R. 1963, not. 121, SvSkT 1964, rf, sid. 28, SN 1963, sid. 235, TN 1963, sid. 76, R. 1965, not. 1271, SvSkT 1966, rf, sid. 18, SN 1966 sid. 36. GRS, R. 1965, not. 1272—1278, R. 1966, not. 276, SN 1966, sid. 354. — Se vidare *Sandström*, Äganderättens övergång vid köp av fast egendom, i SN 1967, sid. 373 o. f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

C bedrivit skogsavverkning å annans mark och hänförde de av C på grund av avverkningen uppburna likviderna till inkomst av rörelse (jämför punkt 2, fjärde stycket, anv. till 21 § KL samt 27 § KL). C anförde besvär, vari han genom sitt ombud bl. a. förklarade att prövningsnämnden riktigt utgått ifrån att C ej kunde vara ägare till fastigheterna ifråga, enär lantbruksnämndens tillstånd ej erhållits; i en senare skrivelse uttalade dock C själv, ehuru med en oklar motivering, att han borde vara att anse såsom ägare av fastigheterna. Taxeringsintendenten vidhöll att förvärven vore ogilla, enär tillstånd därtill ej sökts. Kammarrätten konstaterade, att fråga vore om jordbruksfastigheter, vilka C förvärvat genom köp men för vilka vederbörliga förvärvstillstånd icke erhållits. Med hänsyn till de förhållanden, varunder C under beskattningsåret brukat ifrågavarande fastigheter, fann kammarrätten att inkomsten därav i enlighet med vad som uppgivits i C:s självdeklaration borde betraktas såsom inkomst av jordbruksfastighet; avdrag medgavs C för värdeminskning av byggnader och av skog, varjämte procentavdrag medgavs.

I målet var fråga om fastighetsköp, som blivit ogiltiga på grund av underlåtenhet att söka förvärvstillstånd. På grund av köpeavtalen kunde således C ej längre anses såsom ägare av fastigheterna. Han var emellertid innehavare av fastigheterna och hade uppenbarligen rätt att bruka dem på samma sätt som om han varit ägare, eftersom han fått bedriva skogsavverkning därå. Hans dispositionsrätt över fastigheterna lärer då, ehuru till sin civilrättsliga natur endast en nyttjanderätt, få anses ha varit av sådan beskaffenhet att i skatterättsligt hänseende en äganderättsöverlåtelse får antagas ha ägt rum.[67]

Något utslag av regeringsrätten rörande sistberörda spörsmål synes icke föreligga.[68]

Vad ovan sagts har avseende å sådana fall, då köp av jordbruksfastighet blivit ogiltigt på grund av bestämmelserna i jordförvärvslagen. Det sålunda sagda bör dock rimligtvis gälla även då fråga är om förvärv i strid med 1916 års lag och i detta fall även om upplåtelsen skett genom hyresavtal. Det anmärkes att jämväl dylika avtal kunna ingås såväl skriftligen som muntligen; jämför Nya Jordabalken 3: 1. Likaså bör detsamma gälla också eljest då ett köpeavtal blir ogiltigt utan att den fasta egendom, varom fråga är, återtages av säljaren.

Resultatet av det anförda skulle då kunna sammanfattas sålunda: När köp av fast egendom blivit ogiltigt men köparen fortfarande innehar och brukar den fasta egendomen, bör köparen i beskattningshänseende kunna även efter ogiltighetens inträde betraktas såsom ägare av den fasta egendomen samt beskattas såsom sådan, under förutsättning

att köparen innehar och brukar egendomen med säljarens goda minne, vare sig detta kommit till uttryck i skriftlig överenskommelse eller blott i muntlig sådan,

att å köparen i betydande mån överlåtits de rättigheter och skyldigheter, som normalt ankomma å en ägare, samt

att vederlaget härför utgår såsom engångsersättning.

---

[67] Annan uppfattning framförd av *Hermanson* i SN 1962, sid. 391.

[68] R. 1966, not. 1179, TN 1967, sid. 50, avser visserligen ett fall, då köp av jordbruksfastighet blivit ogiltigt på grund av vägrat förvärvstillstånd men då köparen ändock disponerat över fastigheten utan att något skriftligt arrendeavtal förefunnits. I detta mål är tydligt att köparen ej ansetts vara ägare av fastigheten men förhållandena voro säregna och berättiga därför ej till någon slutsats rörande regeringsrättens inställning i förevarande avseende.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10

§ 4. **Allmän sammanfattning.**

Det erinras om att skattelagarna sakna uttryckliga bestämmelser rörande beskattningens gestaltning i här avsedda fall samt att rättspraxis endast sällan och beträffande vissa spörsmål ej alls haft att taga ståndpunkt därtill. De i denna framställning gjorda uttalandena representera således, till den del de avse beskattningsfrågorna, en uppfattning, som icke kan stödjas å direkta lagföreskrifter och ej heller, i den mån rättsfall förefinnas, å en rättspraxis, vilken annat än i undantagsfall kan betecknas såsom stadgad.

Under hänvisning härtill sammanfattas de gjorda uttalandena på följande sätt:

Om avtal rörande köp av fast egendom häves genom överenskommelse mellan parterna, torde detta varken i civilrättsligt eller skatterättsligt hänseende påverka äganderättsförhållandet under tiden därförut. Köparen får alltså anses ha varit ägare av den fasta egendomen och bör såsom sådan beskattas intill dess att avtalet hävts.

Om avtalet blir ogiltigt eller häves genom dom, medför detta i civilrättsligt hänseende att avtalet anses från början ogiltigt och att köparen anses aldrig ha varit ägare till den fasta egendomen. I skatterättsligt hänseende torde avtalets ogiltighet eller hävande genom dom ej medföra annan verkan än att äganderätten till den fasta egendomen därefter får anses ha återgått från köparen till säljaren. De taxeringar, vilka tidigare verkställts med utgångspunkt från att köparen varit ägare till den fasta egendomen, böra följaktligen ej påverkas av köpeavtalets ogiltighet eller hävande.

Ett köpeavtal rörande fast egendom, vilket blivit ogiltigt enligt 1916 års lag om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom eller enligt jordförvärvslagen, kan i civilrättsligt hänseende återupplivas och därmed bli från början giltigt. I skatterättsligt hänseende torde däremot något återupplivande av köpeavtalet — vilket återupplivandet i så fall skulle avse tiden efter ogiltighetens inträde — icke kunna anses äga rum, vadan avtalets civilrättsliga återupplivande icke lärer påverka de taxeringar, som därförut ägt rum.

Den omständigheten att, sedan köpeavtal blivit ogiltigt, köparen fortfarande innehar och nyttjar den fasta egendomen, saknar i civilrättsligt hänseende betydelse för äganderättsförhållandet. I skatterättsligt hänseende kan däremot köparen i dylika fall, därest skriftligt eller muntligt nyttjanderättsavtal föreligger, under vissa förutsättningar anse ha genom sistnämnda avtal förvärvat äganderätt till den fasta egendomen.

Förkortningar.

Bramsjö	= Bramsjö, Om avtals återgång, Lund 1950.
GRS	= Geijer, Rosenqvist, Sterner, Skattehandbok, Del II. Stockholm 1959, 1967.
Grönfors	= Grönfors, Ogiltighetspåföljden enligt jordförvärvslagen, i SvJT 1955, sid. 449 o. f.
H.	= Nytt juridiskt arkiv, Avd. I.
Nial	= Nial, Om förvärv i strid mot legala förbud, i Tidskrift for Retsvidenskap 1936, sid. 1 o. f.
NJA, II	= Nytt juridiskt arkiv, Avd. II.
R.	= Regeringsrättens årsbok.
SN	= Skattenytt.
SOU 1947:38	= Lagberedningens förslag till jordabalk, Stockholm 1947.
SOU 1960:25	= Lagberedningens förslag till jordabalk m.m., II, Stockholm 1960.
Stjernquist	= Stjernquist, En jämförelse mellan de nordiska lagarna om förbud för utlänning att förvärva fast egendom, i Teori och praxis, Stockholm 1964.
SvJT	= Svensk Juristtidning.
SvSkT	= Svensk Skattetidning (rf = rättsfallshäftet. Åberopad årg. är den till vilken rättsfallshäftet hör.)
TN	= tidskriften Taxeringsnämnden.
Vahlén	= Vahlén. Fastighetsköp, Stockholm 1965.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:10