Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-10430 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie I ang. direkt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked mm (RSV/FB) serie Dt = Direkt skatt – Taxering

Nr 13 1983 – Årg. 13

Regeringsrättens dom den 2 februari 1983 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Ett aktiebolag, som under beskattningsåret inte bedrivit rörelse, har ansetts inte ha rätt till avdrag för utdelning på aktie (s k Annellavdrag)

RSV/FB Dt 1983:23

1 Ansökningen

I ärendet anförde Bonnier & Bonnier Independent Finans AB[1] (B & B) bl a följande.

> Avdrag enligt Annellagen medges för utdelning, som förfallit till betalning *under* beskattningsåret. Det utdelande bolaget skall dock redovisa inkomst av rörelse. Avdrag medges alltså endast för utdelning på sådant inbetalt belopp som kan anses belöpa på tillgång i rörelse. 1982 års aktieutdelning omfattar emellertid vinstmedel, som alstrats före avvecklingen av rörelseförhållandet i B & B. I konsekvens härmed borde rätteligen möjlighet finnas att få utdelningsavdrag enligt Annellagen vid 1983 års taxering även om B & B ombildas till investmentföretag vid det räkenskapsår, som börjar 1982–01–01.
>
> Med avseende på utdelningsbeskattningen framgår av praxis på grundval av tidigare rättsregler att aktierna visserligen förlorar sin karaktär av kvalificerade organisationsaktier omedelbart efter organisationsförhållandets upphörande, men att utdelning på aktierna trots allt kan företas skattefritt under en viss tid. I målet RÅ 1969 fi 790 förklarade Regeringsrätten: "Sedan dotterbolaget vid utgången av år 1958 upphört att driva rörelse, kan moderbolagets aktier i dotterbolaget icke längre betraktas såsom s k organisationsaktier. Emellertid har utdelningen av ifrågavarande vinstmedel, *vilka härrör från tiden dessförinnan*, skett i så nära samband med avvecklingen av det tidigare organisationsförhållandet mellan bolagen, att utdelningen skäligen icke bör föranleda beskattning för moderbolaget".
>
> Utgången i målet visar, att viss tid kan förlöpa från avvecklingen till dess utdelningen görs. I målet företogs utdelningen under andra året efter avvecklingsåret.
>
> I analogi härmed bör möjlighet finnas att medge B & B utdelningsavdrag enligt Annellagen vid 1983 års taxering även om ombildning till investmentföretag sker vid nästa räkenskapsårs början 1982–01–01. B & B hemställer att riksskatteverket meddelar förhandsbesked av angiven innebörd. Under beskattningsåret 1982 förfallen aktieutdelning avser utdelning på inbetalt belopp, som kan anses belöpa på tillgång i rörelse.

[1] Publicerat med bolagets medgivande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

RSV/FB Dt 1983:23

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 19 februari 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Rosén, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Hallgren) följande förhandsbesked.

Vid beräkning av nettointäkt av rörelse eller jordbruksfastighet enligt kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt äger svenskt aktiebolag i vissa fall rätt till avdrag för utdelning på aktie i enlighet med de närmare bestämmelser som är intagna i lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning. Enligt 3 § sistnämnda lag gäller därför också att avdrag inte medges för utdelning på annat inbetalat belopp än sådant som kan anses belöpa på tillgång i rörelse eller jordbruksfastighet. En förutsättning för avdragsrätt är således att bolaget driver rörelse eller jordbruk. Nämnden finner att denna förutsättning inte är uppfylld beträffande sökandebolagets verksamhet. Nämnden förklarar därför som svar på frågan att bolaget inte är berättigat till avdrag till följd av utdelning på aktie under beskattningsåret 1982.

3 Regeringsrätten

I besvär yrkade bolaget att regeringsrätten skulle förklara bolaget berättigat till avdrag för utdelning på aktie som förfallit till betalning under beskattningsåret 1982.

Den 2 februari 1983 beslöt regeringsrätten (Wieslander, Wahlgren, Engblom, Brink, Widmark) följande dom.

En förutsättning för att ett aktiebolag skall ha rätt till avdrag för utdelning på aktie enligt lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning är, såsom nämnden uttalat, att bolaget driver rörelse eller jordbruk. Eftersom denna förutsättning inte är uppfylld beträffande sökandebolagets verksamhet under beskattningsåret 1982 kan det inte medges avdrag vid 1983 års taxering för aktieutdelning som förfallit till betalning under nämnda beskattningsår.

Regeringsrätten ändrar inte förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 7 april 1983 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1983:24

Ett bolags avsättningar till en av personalen bildad stiftelse har i visst fall inte ansetts avdragsgilla såsom personalkostnad

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

> I syfte att premiera anställda inom X AB avser bolagets styrelse att under vissa villkor ställa 30 000 kr till personalens förfogande i den formen att beloppet skall överlämnas till en av personalen bildad stiftelse med uppgift att förvalta och använda de till stiftelsen överlämnade medlen på de av bolagets styrelse fastställda villkoren.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

X AB är ett konsultföretag med drygt 30 anställda. Bolaget ägs f n av 15 personer som är verksamma i bolaget.

Enligt gällande konsortialavtal mellan aktieägarna skall aktie hembjudas vid ägarens avgång ur bolagets tjänst. Svårigheter kan då uppkomma att omedelbart finna medarbetare som är beredda att ta över en aktiepost som tillhör någon som lämnar sin anställning. Genom tillskapande av ett vinstandelssystem i form av den ovan nämnda stiftelsen erhålles samtidigt ett organ som kan tjänstgöra som en "pool" med uppgift att "slussa" aktier från avgående medarbetare till aktiva. Uttalandena härom i de av bolagets styrelse fastställda villkoren för avsättning har dock utformats så att stiftelsens vinstfördelningsuppgift ej skall försvåras.

Avsikten är att framtida avsättningar till stiftelsen skall ske när bolagets styrelse finner att bolagets resultat ger utrymme härför. Att avsikten att också framdeles göra avsättningar till stiftelsen, när man finner bolagets ställning medge detta, inte givits en fastare utformning beror på att bolagets personal och dess ledning är eniga om att någon rättsligt bindande begränsning inte bör göras i bolagsstyrelsens och bolagsledningens möjligheter och skyldigheter att svara för att det egna kapital som pågående och förväntad expanderande verksamhet i bolaget fordrar, hålles kvar i bolaget.

Förslaget att under vissa villkor göra här avsedda avsättning har utarbetats i nära samråd med personalen i bolaget företrädd av dess representanter i bolagets styrelse.

Det till stiftelsen utfästa beloppet har bestämts mot bakgrund av bolagets resultat och kan närmast jämställas med ett slags gratifikation. Beloppet är alltså ersättning för utfört arbete och skall hos mottagarna beskattas när det blir tillgängligt för lyftning.

Varje anställd — som enligt villkoren för avsättningarna har del i dessa — får således en till beloppet bestämd andel av bolagets utbetalning, vilken krediteras den anställde på ett för detta ändamål särskilt upplagt konto hos stiftelsen.

Från bolagets synpunkt bör alltså utbetalade medel utgöra kostnad, som är avdragsgill vid taxering för det år beloppet belastar bolagets resultat.

Med hänvisning till det ovan anförda hemställes om förhandsbesked i följande fråga.

Äger X AB rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för till stiftelsen beslutad avsättning och skall i så fall avdrag ske vid det år då avsättningen görs i räkenskaperna eller först vid medlens överlämnande?

Till ansökningen hade fogats stiftelseurkund och stadgar för stiftelsen som innehöll bl a följande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

RSV/FB Dt 1983:24

STIFTELSEURKUND

Styrelsen för X AB har vid sammanträde beslutat att — under förutsättning av att avdragsrätt medges bolaget för beloppet, att källskatteavdrag ej skall ske samt att avsättningen ej skall belastas med arbetsgivareavgifter eller sociala kostnader — avsätta ett belopp om 30 000 kr att överlämnas till en av bolagets personal bildad stiftelse med uppgift att förvalta och använda de till stiftelsen överlämnade medlen på i huvudsak följande villkor:

1. Stiftelsens styrelse skall bestå av aktiva medarbetare i X AB representerande personalen. Till en början skall styrelsen bestå av personalens representanter i bolagets styrelse (ordinarie och suppleanter).
2. Anställda i X AB som uppfyller i Bilaga 1 angivna kvalifikationskrav beträffande anställnings- och tjänstgöringstid m m, skall erhålla lika stora andelar i de av X AB till stiftelsen vid varje avsättningstillfälle utbetalade medlen och den behållna avkastningen därav.
3. I avsikt att så långt möjligt medverka till att bolagets aktier innehas av de anställda i bolaget skall stiftelsen vara skyldig att förvärva aktier i X AB när sådana utbjudes till försäljning, men skall stiftelsen ej vara skyldig att för sådana aktieförvärv använda mer än hälften av sitt kapital eller att förvärva aktier från aktieägare som är anställda i X AB.

   Vid utbud från flera aktieägare skall stiftelsen i första hand förvärva aktier från ägare som inte varit anställda i bolaget.

   Stiftelsen skall verka för att de aktier i X AB som förvärvas av stiftelsen skall säljas till anställda i bolaget.

   Vid stiftelsens köp och försäljning av aktier i X AB skall priset på aktien utgöra vad bolagets styrelse årligen rekommenderar enligt konsortialavtal mellan aktieägarna i X AB anvisade värderingsregler, dock att stiftelsen, då hembud av aktiepost enligt bolagsordningen sker, skall äga förvärva aktier till det pris bolagsordningens hembudsklausul ger.

   I övrigt skall de till stiftelsen av X AB överlämnade medlen liksom stiftelsens avkastning placeras i börsnoterade värdepapper eller liknande tillgångar.
4. De anställda skall utfå sina andelar efter avgång ur bolagets tjänst enligt villkor som upprättats av bolagets styrelse. Vid dödsfall skall andelar tillfalla den anställdes rättsinnehavare.

Styrelsen för X AB har också uttalat att avsikten är att framdeles göra ytterligare avsättningar till stiftelsen på här angivna villkor när bolagets resultat enligt styrelsens bedömning ger utrymme härför.

Med anledning av ovanstående har ovan nämnda personalrepresentanter inom bolaget beslutat tillskjuta ett sammanlagt belopp på 1 000 kr att utgöra en stiftelse, för vilken följande stadgar skall gälla.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

Villkor under vilka avsättning sker från X AB till Stiftelsen Y.

1. Berättigad till andel i Stiftelsens förmögenhet är vid varje avsättningstillfälle den som är tillsvidareanställd inom X AB med en anställningstid av minst tre år. Heltidsanställd erhåller en andel och övriga med minst halvtidsanställning en halv andel.
2. Anställd berättigad till andel eller andelar i Stiftelsens förmögenhet äger icke överlåta eller pantsätta denna rätt.
3. Andel i Stiftelsen Y betalas ut till den andelsberättigade eller dennes rättsinnehavare under tiden 1 januari — 15 februari året efter det år han antingen avlider, avgår ur tjänst med pension, eller — om han lämnat sin anställning dessförinnan — 5 år efter denna tidpunkt dock senast vid uppnåendet av den ålder som gäller för pensionering av bolagets tjänstemän. Andelsberättigad som tillerkänts hel förtidspension enligt lagen om allmän försäkring är dock berättigad att få ut sin andel året efter det att han tillerkänts sådan pension.

   Andelens värde skall vid utbetalning beräknas på basis av stiftelsens ställning den 30 juni året före det år då utbetalningen sålunda skall ske.

   Vid utbetalning till andelsberättigad skall denne tillkommande medel tas av kapitalmedel och avkastningsmedel i samma förhållande som de ingår i stiftelsen.

— — — — — —

STADGAR

— — — — — —

§ 2

Stiftelsens ändamål skall vara att förvalta de medel, som X AB överlämnar till stiftelsen, i syfte att ge personalen intresse i bolaget och dess utveckling och med föreskrift att medlen skall komma de anställda till godo, allt enligt bestämmelserna i dessa stadgar samt Stiftelseurkunden.

— — — — — —

§ 10

Beslut om ändring av dessa stadgar kan fattas av stiftelsens styrelse, såvida styrelsens samtliga ledamöter är eniga om beslutet samt beslutet godkännes av bolagets styrelse, dock må ändring ej ske av §§ 2 och 11 eller av bestämmelserna i denna § 10.

§ 11

Stiftelsen må upplösas, om samtliga ledamöter av stiftelsens styrelse är eniga om ett sådant beslut samt beslutet godkännes av bolagets styrelse.

Vid stiftelsens upplösning skall stiftelsens tillgångar omedelbart användas för tillgodoseende av det i § 2 angivna ändamålet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

enligt de närmare föreskrifter, som må ha uppställts härvidlag vid medlens överlämnande. Om härefter tillgångar finns, vilka på grund av dessa föreskrifter icke kan användas för tillgodoseende av det i § 2 angivna ändamålet, skall dessa anslås till välgörenhet eller eljest allmännyttigt ändamål. Tillgångarna skall alltså icke under några förhållanden kunna återföras till X AB.

§ 12
Denna stiftelse skall stå under tillsyn enligt lagen den 24 maj 1929 om tillsyn över stiftelser.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 4 juni 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Brissman, Ensiöw, Gustafson, Nilsson, Sandström, Hallgren), såvitt nu är i fråga, följande förhandsbesked.

Nämnden finner att Stiftelsen Y utgör ett från sökandebolaget fristående särskilt rättssubjekt, som ej är en personalstiftelse enligt de särskilda bestämmelser som gäller om sådan. Nämnden finner vidare att de medel som sökandebolaget överlämnar till stiftelsen inte är att anse som ett särskilt rättssubjekt. Slutligen finner nämnden att, i den mån sökandebolaget i enlighet med vad som angivits i ansökningen överlämnar medel till stiftelsen, sådan kostnad uppkommer för sökandebolaget som är avdragsgill som personalkostnad. På grund härav förklarar nämnden *att* sökandebolaget är berättigat till avdrag för kostnad som här avses *och att* avdrag för denna kostnad skall ske det räkenskapsår då sökandebolaget i enlighet med god redovisningssed gottskriver stiftelsen medlen.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten skulle förklara att avdragsrätt inte förelåg för bolagets avsättning av medel till stiftelsen.

Den 7 april 1983 beslöt regeringsrätten (Wieslander, Ericsson, Hellner, Mueller) följande dom.

Enligt stadgarna för stiftelsen skall visserligen de medel, som stiftelsen mottager från bolaget, inte under några förhållanden kunna återföras till detta. De förvaltningsföreskrifter som avses skola gälla för de till stiftelsen överlämnade medlen är emellertid av sådan art att stiftelsen mera framstår som ett organ för att trygga kontrollen över aktierna i bolaget än som ett organ för förvaltning av medel som skall utbetalas till de anställda vid deras avgång. Med hänsyn härtill och till bristen på utfästelser eller riktlinjer för hur och när avsättningar till stiftelsen skall ske förklarar regeringsrätten, med ändring av det överklagade förhandsbeskedet, att bolagets avsättningar till stiftelsen inte är avdragsgilla såsom personalkostnad.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

Regeringsrättens dom den 22 augusti 1983 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

En tomträtt har ansetts vara förvärvad genom gåva när vederlaget vid förvärvet överstigit det taxerade byggnadsvärdet men understigit tomträttens totala taxeringsvärde

RSV/FB Dt 1983:25

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande

Jag har erhållit erbjudande att såsom gåva från mina föräldrar få den dem tillhöriga tomträtten K.

Mina föräldrar önskar betinga sig ett vederlag för fastigheten. Min avsikt är att avyttra fastigheten efter att jag erhållit den.

Följande data beträffande fastigheten föreligger:

Tomträttens taxeringsvärde 1981: 475 000 kr, härav mark 180 000 kr och byggnad 295 000 kr.

Belåningsvärde för tomträtten enligt värdeintyg: 670 000 kr, härav mark 270 000 kr och byggnad 400 000 kr.

Kapitalvärdet av tomträttsavgäld: 5 000 kr, som avdragits vid beräkningen av tomtens belåningsvärde ovan.

Fråga uppkommer om taxeringsmyndigheterna vid taxering till realisationsvinstskatt vid min kommande försäljning betraktar mitt förvärv från mina föräldrar som ett benefikt eller oneröst fång om jag i vederlag erlägger

a) 294 000 kr (byggnadens taxeringsvärde 1981 minus 1 000 kr)
b) 474 000 kr (tomträttens taxeringsvärde 1981 minus 1 000 kr)
c) 564 000 kr (byggnadens taxeringsvärde 1981 plus tomträttens belåningsvärde med undantag av byggnaden minus 1 000 kr).

Jag anhåller att förhandsbeskedet måtte avse samtliga tre alternativ till vederlag vid den avsedda gåvotransaktionen.

Av handlingarna i ärendet framgick att tomträttsavgälden uppgick till 161 kr per år t o m utgången av år 1995 och att det för år 1982 gällande taxeringsvärdet för tomträtten var lika med det som gällde för år 1981.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 28 januari 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Jonsson) följande förhandsbesked.

Enligt fast praxis avgörs vid realisationsvinstbeskattningen frågan huruvida en fastighet förvärvats genom gåva eller köp genom en jämförelse mellan vederlaget för fastigheten och fastighetens taxeringsvärde vid förvärvstidpunkten. Överstiger vederlaget taxeringsvärdet betraktas fånget i sin helhet som köp. I det motsatta fallet betraktas fånget i sin helhet som gåva.

Vid bedömningen av frågan om en tomträtt i det fall där visst vederlag utgått, förvärvats genom köp eller gåva får ett motsvarande betraktelsesätt anläggas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

Enligt 35 § 2 mom sista stycket kommunalskattelagen äger vad som sägs om realisationsvinst vid avyttring av fastighet tillämpning även på tomträtt. Med hänsyn härtill och då innehav av tomträtt i andra sammanhang vid inkomstbeskattningen likställs med innehav av den med tomträtt upplåtna fastigheten, finner nämnden, att den ovan nämnda jämförelsen skall göras mellan vederlaget och det för tomträtten gällande hela taxeringsvärdet.

Nämnden förklarar därför att fastigheten K i alternativen a) och b) skall anses förvärvad genom gåva och i alternativet c) genom köp.

Vice ordföranden Hermanson och ledamöterna Enslöw och Gustafson anmälde skiljaktig mening beträffande svaret på fråga b) och anförde:

> I likhet med majoriteten anser vi *att* vid realisationsvinstbeskattningen frågan huruvida en fastighet har förvärvats genom köp eller gåva skall avgöras genom en jämförelse mellan vederlaget för fastigheten och fastighetens taxeringsvärde vid förvärvstillfället *och att* fånget i sin helhet skall betraktas som köp om vederlaget överstiger taxeringsvärdet.
>
> I motsats till majoriteten anser vi emellertid — eftersom det i ärendet är fråga om förvärv av tomträtt — att det taxeringsvärde som skall användas vid denna jämförelse är endast den del av fastighetens hela taxeringsvärde som utgörs av det taxerade byggnadsvärdet. Som skäl härför får vi anföra följande.
>
> Det är visserligen så att avyttring av en tomträtt vid realisationsvinstbeskattningen skall behandlas på samma sätt som avyttring av en fastighet. Denna bestämmelse bör dock enligt vår mening inte ges en vidare innebörd än att de regler om innehavstid, indexuppräkning m m som gäller vid avyttring av fastighet också skall gälla vid avyttring av tomträtt i stället för de regler som gäller vid avyttring av lös egendom.
>
> Visserligen likställs innehav av tomträtt vid den årliga inkomstberäkningen med innehav av den med tomträtt upplåtna fastigheten. En tomträttshavare har dock — i motsats till en fastighetsägare — att erlägga en årlig avgäld, vars kapitaliserade värde i princip får anses motsvara det taxerade markvärdet för den upplåtna tomten. Innehavet av tomträtten representerar således i princip inte något kapitalvärde, vilket är fallet om tomten innehas med äganderätt (jfr RÅ 1957 not fi 1180 och RÅ 1952 not fi 1350). Det kapitaliserade värdet av de årliga avgälderna får också antas medföra att det vederlag som erhålls vid avyttring av tomträtt med därtill hörande byggnader blir i motsvarande mån lägre än som skulle blivit fallet om såväl tomt som byggnader innehafts med äganderätt.
>
> Nämnden hade därför, såvitt gäller alternativ b) bort förklara att fastigheten skall anses förvärvad genom köp.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att fastigheten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

i alternativet b) skulle anses förvärvad genom köp.

I en dom den 22 augusti 1983 ändrade regeringsrätten (Cars, Reuterswärd, Mueller, Engblom, Dahlman) inte förhandsbeskedet.

RSV/FB Dt 1983:25

Regeringsrättens dom den 17 oktober 1983 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1983:26

Fråga om tolkningen av övergångsbestämmelserna till lagen (1981:295) om ändring i kommunalskattelagen (KL). Bestämmelserna i den nya punkt 4 första stycket av anvisningarna till 27 § KL om förvärv genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv av fastighet, som utgjort omsättningstillgång i den avlidnes rörelse, har inte ansetts tillämpliga på förvärv som skett efter ikraftträdandet men före beskattningsår för vilket taxering skall ske 1984 eller senare

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

Byggmästare A avled 1981. Dödsbodelägare är makan B, barnen C och D samt fem barnbarn. De senare ingår som dödsbodelägare sedan B förklarat sig avstå från hälften av den lott, som tillfallit henne genom testamente.

Dödsboet avses komma att skiftas under första halvåret 1982. Inför skiftet har vissa frågor uppkommit rörande framtida inkomstskattekonsekvenser för dödsbodelägarna vid olika alternativ för fördelning av boets tillgångar mellan dödsbodelägarna. Dessa frågor har sin huvudsakliga grund i den omständigheten, att bland tillgångarna i dödsboet ingår fastigheter, som för den avlidne utgjort omsättningstillgångar i byggnadsrörelse, samt aktier i ett aktiebolag som tidigare bedrivit sådan rörelse.

A påbörjade 1938 byggnadsverksamhet i enskild firma. I början av 1940-talet överfördes rörelsen till ett handelsbolag i vilket A utgjorde hälftendelägare. 1953 bildades AB X inom vilket bolag A därefter bedrev all sin byggnadsverksamhet. Bolagets rörelse omfattade under åren 1953 – 1971 såväl entreprenader åt utomstående som uppförande av byggnader i egen regi. Bolagets sista byggnadsprojekt avsåg en fastighet, som var färdigställd kring årsskiftet 1970/71. Efter nedläggningen av byggnadsrörelsen har bolagets verksamhet endast bestått i förvaltning av egna och, på uppdrag, andras fastigheter. Det framstår inte som sannolikt att byggnadsrörelsen kommer att återupplivas inom överskådlig framtid.

A hade själv förvärvat ett betydande fastighetsbestånd. Samtliga i dödsboet ingående hyresfastigheter har bebyggts av byggnadsaktiebolaget och torde därför utgöra omsättningstillgångar i rörelse för dödsboet. I inkomstdeklarationerna har fastigheterna redovisats såsom ingående i en förvärvskälla byggnadsrörelse. Några faktiska byggnadsaktiviteter har emellertid aldrig förekommit i denna förvärvskälla. Verksamheten har uteslutande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

avsett förvaltning av fastigheterna.

Beträffande dödsbodelägarna må följande framhållas.

B ingick äktenskap med A 1938. Under hela äktenskapet har hon varit hemmafru och sålunda inte tagit del i byggnadsverksamheten. Hon har sedan bolagets bildande 1953 ägt en aktie (1 %) i bolaget. Hon har aldrig ingått i byggnadsbolagets styrelse. A:s kvarlåtenskap utgjorde i sin helhet enskild egendom. B har genom testamente tillförsäkrats hälften av kvarlåtenskapen. Som nämnts ovan har hon avstått från halva testamentslotten till sina barnbarn.

C har aldrig — bortsett från en kort tid som lärling — deltagit i faderns byggnadsrörelse. Genom gåva från fadern erhöll han 1965 24 aktier (motsvarande 24 %) i bolaget. 1971 utsågs han till styrelsesuppleant, ett uppdrag som han innehade fram till sommaren 1981, då han utsågs till ordinarie ledamot i styrelsen. Uppgiften att vara styrelsesuppleant har under alla år varit av rent formell natur. Fadern var fram till sin död den enda ordinarie styrelseledamoten i bolaget. Något egentligt styrelsearbete har aldrig förekommit.

D arbetade i slutet av 1950-talet en kortare tid på byggnadsbolagets kontor. Hon har därefter inte tagit någon del i bolagets verksamhet eller faderns rörelse. Hon fick på samma sätt som brodern 24 aktier i bolaget som gåva 1965. Hon har inte haft något styrelseuppdrag i bolaget förrän sommaren 1981, då hon utsågs till suppleant.

C:s och D:s barn har inte i något avseende tagit befattning med den av A bedrivna rörelsen eller någon annan byggnadsrörelse. 1980 erhöll de gemensamt en fastighet i gåva från honom. Gåvan behandlades som uttag ur A:s byggnadsrörelse i 1981 års deklaration.

Enligt de preliminära planerna för skiftet avses aktierna i byggnadsbolaget komma att tillskiftas C och D så att de — efter utköp från B — blir ägare till 50 % vardera av aktierna. Fastigheterna avses komma att fördelas mellan samtliga dödsbodelägare.

Efter skiftet kan det för någon eller några dödsbodelägare bli aktuellt att avyttra erhållna fastigheter till utomstående.

Med utgångspunkt från det tänkta arvskiftet önskar dödsbodelägarna därför erhålla förhandsbesked i följande frågor:

Kommer fastigheter, som tillskiftas dödsbodelägare, att i något fall efter skiftet vara att anse som omsättningstillgång i rörelse för dödsbodelägaren eller kommer beskattning vid en framtida försäljning för samtliga att kunna ske enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst?

Blir svaret på den ställda frågan annorlunda om C eller D genom skiftet erhåller majoriteten av aktierna i aktiebolaget?

Av handlingarna i ärendet framgick vidare följande. Delarvskifte hade skett den 30 april 1982 och därefter innehade C 50 %, D 49 % och B oförändrat 1 % av aktierna i AB X. De i dödsboet ingående fastigheterna hade samma dag skiftats i lika delar mellan dödsbodelägarna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

Den 3 december 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Enslöw, Gustafson, Hallgren, Toftered) följande förhandsbesked.

Nämnden finner att AB X inte sedan 1971 kan anses driva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Vare sig B:s, C:s eller D:s tidigare eller nuvarande aktieinnehav eller anknytning till bolaget kan medföra att de skall anses driva sådan rörelse. En aktiefördelning enligt det i ansökningen angivna alternativet föranleder inte någon annan bedömning.

Enligt lagen (1981:295) om ändring i KL gäller enligt punkt 4 första stycket jämfört med andra stycket c) av anvisningarna till 27 § KL bl a följande. En fastighet, som en skattskyldig förvärvar genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv och som utgjort en omsättningstillgång i den avlidnes rörelse, behåller sin karaktär av omsättningstillgång även om den skattskyldige inte bedriver någon rörelse, vari fastigheten skulle ha utgjort en omsättningstillgång. En förutsättning för det sagda är att fastigheten vid förvärvet är nedskriven och att den skattskyldige avstår från att begära avskattning. Skattskyldig som innehar omsättningstillgång enligt bl a dessa regler anses enligt punkt 3 sista stycket av anvisningarna till det ovannämnda lagrummet bedriva rörelse.

Det sagda medför att en nedskriven omsättningsfastighet som förvärvas genom ett sådant förvärv som ovan angetts enligt den nya lagstiftningen regelmässigt utgör omsättningstillgång i rörelse även hos den nye ägaren. Detta innebär en ändring av den praxis som tidigare gällde på detta område inom skatterätten och som ansågs få till konsekvens att den förvärvade fastigheten förlorade sin karaktär av omsättningstillgång om förvärvaren inte själv bedrev samma slags rörelse som den i vilken fastigheten utgjort omsättningstillgång eller om han inte avsåg att fortsätta den avlidnes rörelse. Den skattekredit som den avlidne genom nedskrivningen hade fått under sin innehavstid förvandlades härigenom till en definitiv skattelättnad.

En konsekvens av att en nedskriven fastighet enligt den nya lagstiftningen behåller sin karaktär av omsättningstillgång är som ovan nämnts att den skattskyldige innehavaren i fortsättningen anses bedriva rörelse. Lagstiftaren har emellertid infört en möjlighet för den skattskyldige bl a vad gäller nu aktuella förvärv att begära avskattning. Därmed avses enligt punkt 4 sista stycket av anvisningarna till 27 § KL enligt dess ovan nämnda lydelse att den skattskyldige tar upp nedskrivningens belopp som intäkt av rörelse för det år då förvärvet ägde rum. Sedan avskattning skett förlorar fastigheten sin omsättningskaraktär vilket bl a innebär att realisationsvinstreglerna skall tillämpas på en eventuell avyttring.

Lagen (1981:295) har trätt i kraft den 1 juli 1981 och skall såvitt nu är i fråga tillämpas första gången vid 1984 års taxering. Några särskilda övergångsbestämmelser utöver de nu angivna har inte meddelats. Bestämmelserna om ikraftträdandet innehåller således inga bestämmelser till ledning för bedömningen av frågan vad som gäller betr omsättningsfastighet som med anledning av dödsfall förvärvas vid tidpunkt då den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

nya lagen trätt i kraft, men före det beskattningsår för vilket reglerna om avskattning första gången tillämpas.

De nya reglerna om förvärv av omsättningsfastigheter genom benefika fång ingår som en del i en genomgripande teknisk omläggning av flera områden av företagsbeskattningen. I förarbetena (prop 1980/81:68 s 192) har beträffande reglernas ikraftträdande uttalats att det därför är viktigt att skattskyldiga och taxeringsmyndigheter får tillräckligt med tid att lära sig de nya reglerna innan de skall tillämpas. Mot bl a denna bakgrund har huvudprincipen om reglernas tillämpning första gången vid 1984 års taxering lagts fast.

Reglerna om förvärv av nedskrivna omsättningsfastigheter genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv innebär en utvidgning av tillämpningsområdet av de i förhållande till reglerna om beskattning av realisationsvinst strängare reglerna om rörelsebeskattning vid försäljning av en fastighet. För att i viss utsträckning moderera denna effekt har lagstiftaren emellertid samtidigt infört den ovannämnda möjligheten att begära avskattning. Dessa regler får därför vara förutsatta att samtidigt kunna tillämpas. Något som tyder på att detta inte också skulle vara avsett att gälla i ett övergångsskede finns inte i förarbetena till lagstiftningen.

Mot bakgrund av det som har sagts om det regelsystem i vilket de nu aktuella reglerna ingår, den funktion som dessa regler uppbär i systemet och det syfte som lagstiftaren har velat tillgodose med reglerna finner nämnden att en nedskriven omsättningsfastighet som med anledning av dödsfall förvärvas genom bodelning eller arv under beskattningsår för vilket taxering skall ske senast 1983, inte skall anses utgöra en omsättningstillgång hos förvärvaren.

Det kan i anslutning härtill erinras om att en annan tolkning av ikraftträdandebestämmelserna än den här redovisade också i andra fall skulle medföra svårigheter vid tillämpningen. Så skulle exempelvis vissa regler om avskrivning av inventarier, som tidigare återfanns i de genom den nya lagstiftningen upphävda bestämmelserna i punkterna 3 b – 3 d av anvisningarna till 29 § KL och som — bl a genom slopandet av den planenliga avskrivningen — ändrade överförts till punkterna 4 och 5 samma anvisning, komma att saknas vid taxering för ett räkenskapsår som har avslutats efter den 30 juni 1981 och för vilket taxering skall ske 1982 och 1983.

Nämnden förklarar att en försäljning av fastighet som sökandena med anledning av A:s död förvärvat genom bodelning eller arvskifte efter honom senast under 1982 skall behandlas enligt de regler som gäller för beskattning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att en försäljning efter 1982 av fastighet som förvärvats med anledning av A:s död genom bodelning eller arvskifte efter honom under 1982 skulle behandlas enligt de regler som gäller för beskattning av inkomst av rörelse.

Den 17 oktober 1983 beslöt regeringsrätten (Nordlund, Hilding, Hultqvist, Widmark) följande dom.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

Målet avser tolkningen av övergångsbestämmelserna till lagen (1981:295) om ändring i KL (1928:370) såvitt dessa bestämmelser rör den nya punkt 4 första stycket av anvisningarna till 27 § KL. I fråga om bl a bestämmelserna i detta stycke gäller enligt övergångsbestämmelserna att lagen träder i kraft den 1 juli 1981 och tillämpas första gången vid 1984 års taxering. Enligt den innebörd som övergångsbestämmelserna har getts i förhandsbeskedet avser bestämmelserna i det nämnda stycket inte sådant förvärv som skett före det beskattningsår, för vilket taxering sker 1984 eller senare, medan det i besvären görs gällande att bestämmelserna avser förvärv från ikraftträdandedagen, den 1 juli 1981.

RSV/FB Dt 1983:26

Det må anmärkas att båda tolkningarna har fog för sig ur formell synpunkt. Frågan om den rätta tolkningen är av väsentlig betydelse för beskattningen i de fall som bestämmelserna avser. Endast med den senare tolkningen får ikraftträdandedatum en materiell innebörd för beskattningen. I ett sådant läge ligger det nära till hands att i första hand undersöka om lagstiftaren avsett att bestämmelsen om ikraftträdandet skall ha en materiell innebörd. I detta hänseende må anmärkas följande.

Enligt den utformning som övergångsbestämmelserna hade i lagrådsremissen skulle de föreslagna ändringarna träda i kraft fyra veckor efter den dag då lagen utkom av trycket i Svensk författningssamling. För att underlätta samordningen med annan lagstiftning ändrades denna tidpunkt i propositionen till den 1 januari 1982 (prop 1980/81:68 del A s 192 och 345). Skatteutskottet (SkU 1980/81:25 s 132) föreslog "av lagtekniska skäl" att det formella ikraftträdandet skulle fastställas till den 1 juli 1981. Förarbetena innehåller inga uttalanden om att tidpunkten för ikraftträdandet skulle ha betydelse för frågan om tidpunkten för de förvärv som skulle omfattas av de nu ifrågavarande bestämmelserna i anvisningarna. Däremot understryks att oavsett ändringen av dag för ikraftträdandet alltjämt borde gälla att de nya reglerna skulle tillämpas första gången vid 1984 års taxering och att framflyttningen således inte innebar någon ändring i sak. Mot denna bakgrund saknas stöd för annan uppfattning i förevarande hänseende än den som framgår av förhandsbeskedet. Där framförda synpunkter på tillämpningen av övergångsbestämmelserna talar i samma riktning.

Regeringsrätten lämnar besvären utan bifall.

Regeringsrättens dom den 3 maj 1983 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1983:27

A hade sålt fastigheter som utgjort omsättningstillgångar hos honom till ett eget aktiebolag för ett pris som motsvarade det bokförda värdet minskat med ackumulerade värdeminskningsavdrag. Fastigheterna förutsattes vid prövningen av ärendet utgöra omsättningstillgångar även hos bolaget. Vid en tillämpning av reglerna i kommunalskattelagen har dels försäljningen ansetts inte föranleda inkomstbeskattning för A i vidare mån än att köpeskillingen och ett belopp som motsvarade utnyttjade värdeminskningsavdrag skulle tas upp som intäkt i A:s rörelse, dels en inkomst p g a en försäljning av A:s aktier i bolaget ansetts skola hänföras till inkomstslaget

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

tillfällig förvärvsverksamhet. Lagen mot skatteflykt i dess lydelse intill den 1 mars 1983 har ansetts inte vara tillämplig

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

A bedrev handel med fastigheter dels enskilt, dels genom AB X, i vilket bolag han sedan mer än två år ägde samtliga aktier. A hade till AB X fört över fastigheter som utgjort omsättningstillgångar i rörelse hos honom. Överförandet var villkorat av att riksskatteverket biföll A:s yrkanden i förhandsbeskedsärendet. Genom överlåtelsen till AB X skulle enligt uppgift från A fastigheternas karaktär av omsättningstillgångar inte ändras. Försäljningspriset för fastigheterna skulle understiga deras bokförda värde med ett belopp som motsvarade ackumulerade värdeminskningsavdrag i inkomstslaget annan fastighet.

A begärde förhandsbesked enligt följande.

1. A yrkade att RSV skulle förklara att en försäljning av fastigheterna till AB X inte skulle medföra inkomstbeskattning för A i vidare mån än att köpeskillingen togs upp som intäkt i hans rörelse avseende fastighetshandel och att ett belopp motsvarande åtnjutna men inte bokförda värdeminskningsavdrag återfördes till beskattning.
2. A yrkade att RSV skulle förklara att han vid en framtida avyttring av aktierna i AB X skulle beskattas enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet.
3. A frågade om lagen mot skatteflykt var tillämplig på förfarandet enligt ansökningen.
4. För det fall att fråga 3 besvarades med ja frågade A hur beskattningen då skulle ske.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 1 oktober 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Linderberg, Vester, Hallgren) följande förhandsbesked.

Försäljningen av fastigheterna i fråga till AB X skall vid en tillämpning av reglerna i kommunalskattelagen (KL) inte föranleda inkomstbeskattning för A i vidare mån än att köpeskillingen och ett belopp som motsvarar utnyttjade värdeminskningsavdrag skall tas upp som intäkt i hans rörelse. Nämnden har härvid förutsatt dels att fastigheterna skall behandlas som omsättningstillgångar i rörelse hos AB X, dels att marknadsvärdet för fastigheterna inte understiger köpeskillingen.

Under den nyss nämnda förutsättningen rörande fastigheternas skattemässiga behandling hos AB X utgör A:s aktier i bolaget inte omsättningstillgångar i rörelse. En inkomst p g a en försäljning av aktierna skall därför enligt KL:s regler hänföras till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Det förfarande som föreligger till bedömning i ärendet består i att A först avyttrar ett bestånd av fastigheter till ett eget aktiebolag och därefter aktierna i bolaget till en utomstående köpare. Fastighetsbeståndet innehåller fastigheter med ett betydande sammanlagt värde.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

Enligt nämndens bedömning ger omständigheterna i ärendet inte en någorlunda säker grund för ett antagande om att ett bortsett från beskattningen likvärdigt ekonomiskt resultat skulle kunna uppnås genom en direkt avyttring av fastighetsbeståndet till en utomstående köpare. Nämnden förklarar därför att lagen (1980:865) mot skatteflykt inte skall anses tillämplig på förfarandet.

Med hänsyn härtill förfaller den under 4 ställda frågan.

Ledamöterna Gustafson och Nilsson samt sekreteraren hos nämnden Herrlin ansåg att svaret på frågan rörande lagen mot skatteflykt borde ha motiverats på ett annat sätt. De yttrade:

> Inledningsvis gör vi en anmärkning beträffande ett av rekvisiten i lagen mot skatteflykt. Det gäller villkoret i 2 § andra stycket 2 att "förfarandet medför en icke oväsentlig skatteförmån som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet". I bestämmelsen sägs inte rent ut att villkoret syftar på en skatteförmån för *den skattskyldige*. Enligt vår uppfattning framgår det emellertid tydligt av förarbetena och den allmänna uppläggningen av bestämmelserna i lagen att så underförstått är fallet. Denna reflexion bildar en utgångspunkt för resonemanget i det följande.
>
> Det förfarande som ärendet gäller utgör ett exempel på en typ av förfaranden som schematiskt kan beskrivas på det följande sättet. En person äger rörelsetillgångar som hos honom skattemässigt är upptagna till ett värde som understiger marknadsvärdet. Han önskar avyttra tillgångarna till någon utomstående. Som en första åtgärd överlåter han dem härvid till ett eget aktiebolag för ett vederlag som är lika stort som det skattemässiga värdet hos honom. Affären fullföljs sedan genom en försäljning av aktierna i bolaget.
>
> En överlåtelse av skattemässigt undervärderade rörelsetillgångar via ett aktiebolag på det angivna sättet (alternativ A) ställer sig systematiskt-teoretiskt sett ekonomiskt oförmånligare, beskattningen medräknad, än en direktöverlåtelse av samma tillgångar (alternativ B). Visserligen blir — det är ju en förutsättning för att en eventuell tillämpning av lagen mot skatteflykt över huvud skall aktualiseras — beloppet av den skattepliktiga realisationsvinst på aktierna, som kan föras tillbaka på att tillgångarna överlåtits till underpris till bolaget, lägre än beloppet av undervärderingen av tillgångarna, d v s den skattepliktiga vinsten enligt alternativ B. Detta gäller oavsett om aktierna innehafts längre eller kortare tid än två år, men skillnaden blir större i det förra fallet. Den motsvarande skillnaden i skatt för säljaren uppvägs emellertid mer än väl av en i den motsatta riktningen verkande skillnad mellan köpeskillingarna i de båda alternativen. Eller närmare bestämt: detta gäller bl a i en viss situation som enligt vår uppfattning bör utgöra en bas för en teoretisk jämförelse som denna mellan de båda föreliggande alternativen. Vi skall strax karaktärisera denna situation. I själva verket motsvaras då det sämre totalutfallet för säljaren vid alter-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

nativ A av skatten på realisationsvinsten på aktierna (den del därav som är hänförlig till underpriset på de överlåtna tillgångarna). Härvid har vi lämnat därhän att även dubbelbeskattningen av aktiebolagsvinster i princip bör påverka köpeskillingen för aktierna i sänkande riktning.

Den situation som enligt vad vi nyss sade bör utgöra en bas för den ifrågavarande jämförelsen utmärks av två drag. Det ena är att säljaren och köparen skall befinna sig i en likartad skattemässig situation. Häri ligger i första hand dels att de skall ha ungefär samma marginalskattesats, dels att köparen skall avse att relativt snart efter aktieförvärvet ta fram den mot undervärderingen av tillgångarna svarande reserveringen till en beskattning som (effektivt) träffar honom själv. Det andra utmärkande draget för situationen i fråga består i att köpeskillingen vid alternativ A bestäms utifrån att det ekonomiska utfallet för köparen, beskattningen medräknad, skall bli detsamma som vid alternativ B.

Av det förda resonemanget drar vi slutsatsen att den omständigheten att alternativ A leder till en lägre beskattning för säljaren än alternativ B inte kan tilläggas den innebörden att alternativ A medför en skatteförmån för honom i förhållande till alternativ B. Skatteeffekterna vid de båda alternativen är helt enkelt inte direkt jämförbara med varandra. Vid en jämförelse måste hänsyn tas även till det ekonomiska utfallet vid sidan av beskattningen. En sådan jämförelse ger vid handen att alternativ A i själva verket är det skattemässigt oförmånligare alternativet för säljaren.

Med det föregående vill vi på intet sätt ha sagt att inte alternativ A i olika situationer — t ex den som föreligger i ärendet — kan vara fördelaktigt för säljaren. Inte minst torde så kunna bli fallet genom att köparen befinner sig i en sådan skattemässig situation att han är beredd att betala ett pris för aktierna som överstiger det som ett renodlat systematiskt-teoretiskt resonemang som det nyss förda leder fram till. Det som vi vill göra gällande är i stället att det fördelaktiga utfall för säljaren som i det enskilda fallet kan uppkomma genom ett val av alternativ A före alternativ B inte kan föras tillbaka på någon skatteförmån *för honom.*

Redan ett principiellt resonemang utifrån den allmänna uppläggningen av det planerade förfarandet leder alltså enligt vår uppfattning fram till att frågan i ansökningen rörande lagen mot skatteflykt skall besvaras med nej. Det saknas anledning att vid övervägandet av denna fråga gå längre. Vi anser att skälen för svaret på den nämnda frågan borde ha utformats med utgångspunkt härifrån.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

3 Regeringsrätten

RSV/FB Dt 1983:27

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att beskattning av A:s försäljning av ifrågavarande fastigheter till AB X skulle ske som om försäljningarna skett till belopp motsvarande fastigheternas verkliga värden. I andra hand yrkade taxeringsintendenten att lagen mot skatteflykt skulle anses tillämplig på förfarandet.

Den 3 maj 1983 beslöt regeringsrätten (Wieslander, Ericsson, Hellner, Hultqvist, Dahlman) följande dom.

Vad klaganden anfört leder ej till ändring av svaren på frågorna 1 och 2.

Beträffande fråga 3 gör regeringsrätten följande bedömning.

Samtliga rättshandlingar som omfattas av förhandsbeskedet har, enligt vad utredningen ger vid handen, företagits före den 1 mars 1983.

Det regelsystem enligt vilket KL är uppbyggd tillåter att en rörelse, som bedrivs av en fysisk person, utan särskilda skattekonsekvenser överföres till ett av den fysiska personen ägt aktiebolag, varvid aktiebolaget övertar i rörelsen befintliga dolda reserver och den därpå vilande skatteskulden. Systemet tillåter vidare att en efterföljande försäljning av aktierna i bolaget till en utomstående köpare i normala fall endast föranleder beskattning för realisationsvinst.

Det i ansökningen angivna förfarandet avviker inte från KL:s regelsystem och strider inte mot grunderna för lagens bestämmelser om beskattning vid överlåtelse av rörelsetillgångar och företag. Förfarandet kan inte anses innebära kringgående av skattebestämmelse. Vid sådant förhållande är lagen (1980:865) mot skatteflykt i dess ursprungliga lydelse inte tillämplig på förfarandet.

Domslut

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet endast på det sätt att beskedet beträffande svaret på fråga 3 skall ha ovan angivna innehåll.

Regeringsrättens dom den 8 juli 1983 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Vid överlåtelse av aktier i Beijerinvest AB till AB Volvo har den rätt till utdelning som aktieägare i Beijerinvest AB skulle behålla vid överlåtelsen av aktierna inte inräknats i avyttringspriset. Aktierna har ansetts överlåtna först den dag då teckning på teckningslista faktiskt skett av de nya aktierna i AB Volvo

RSV/FB Dt 1983:28

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande.

> Jag har till AB Volvo överlåtit aktier i Beijerinvest AB i enlighet med villkor i ett av AB Volvo under februari 1981 lämnat erbjudande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

RSV/FB Dt 1983:28

A. Under 1981 och 1982 mottagen utdelning på aktier i Beijerinvest AB

RSV har i meddelandet Dt 1981:22 angivit att aktierna i Beijerinvest AB vid överlåtelsen till AB Volvo bör anses vara avyttrade till värden som upptas i till meddelandet fogad tabell. Vid bestämmandet av dessa värden har RSV som del av vederlaget för avyttrad aktie i Beijerinvest AB inräknat den utdelning som utbetalas av Beijerinvest AB under åren 1981 och 1982.

En 1981 – 03 – 11 (= RSVs exempel) till bank för överlåtelse till AB Volvo inlämnad aktie i Beijerinvest AB bör således enligt RSVs meddelande anses avyttrad till 255 kr enligt följande.

1)	Ett teckningsbevis avseende en aktie i AB Volvo att utges av VPC värderat till	92:00
2)	Ett av AB Volvo utställt förlagsbevis på nominellt 60 kr att distribueras av bank värderat till	54:90
3)	Ett av AB Volvo utställt förlagsbevis på nominellt 45 kr att distribueras av bank värderat till	41:175
4)	Utdelning på aktier i Beijerinvest AB under 1981 och 1982 att utbetalas av VPC och värderad till 8:50 respektive 8 kr eller totalt	16:50
5)	Kontantbelopp att utbetalas av bank	50:00
		254:575

Den till 8:50 per aktie på bolagsstämma i Beijerinvest AB beslutade utdelningen har alltså liksom den antagna utdelningen på 8:00 kr för 1982 medräknats i det vederlag som AB Volvo utgivit som likvid för den förvärvade aktien i Beijerinvest AB och blir beskattad som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Fråga 1

Skall dessa till 8:50 och 8:00 för 1982 uppgående utdelningarna också upptagas som inkomst av kapital vid 1982 respektive 1983 års taxeringar?

B Avyttringspris för en aktie i Beijerinvest AB

Om svaret på frågan 1 i föregående avsnitt blir jakande föreligger uppenbarligen inte skäl att inräkna ifrågavarande utdelning i det vederlag som AB Volvo utgivit. Klart är att rätten till utdelning under 1981 och 1982 på aktier i Beijerinvest AB inte överlåtits till AB Volvo utan behållits av aktieöverlåtaren. Detta förhållande utsägs klart i RSVs meddelande.

Då fråga inte är om skatteflykt (den skattskyldige har inte ens haft möjlighet att påverka beslutet) kan inte beskattningen ske från ett tänkt tillvägagångssätt som inte inträffat. Till grund bör

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

ligga det verkliga förhållandet. Genom överlåtelsen har inte erhållits någon rätt till utdelning utan vederlaget för en överlåten aktie har utgjorts av teckningsbevis avseende en aktie i AB Volvo, två förlagsbevis på nominellt 60 kr respektive 45 kr samt ett kontantbelopp på 50 kr. Det sammanlagda värdet härav motsvarar avyttringspriset för en aktie i Beijerinvest AB.

Värdet av ett teckningsbevis, som ger rätt till en aktie i AB Volvo först efter det att AB Volvo under maj 1982 avhållit ordinarie bolagsstämma, kan inte fastställas genom att från kursen på en aktie i AB Volvo göra avdrag med 16 kr, varav 8 kr avser beslutad utdelning 1981 och 8 kr den utdelning som antages bli fastställd på 1982 års bolagsstämma. Teckningsbevisets verkliga värde understiger detta belopp.

När teckningsbevisen första gången noterades, vilket ägde rum 1981–05–29, utgjorde skillnaden 11 kr–12 kr mellan kurserna på en aktie i AB Volvo och ett teckningsbevis. Vid noteringstillfället hade avstämningsdagen för under 1981 i AB Volvo beslutad utdelning passerats, varför nämnda differens på 11 kr–12 kr skall jämföras med den till 8 kr antagna utdelningen för 1982. Under återstående del av 1981 har skillnaden konstant överstigit 8 kr. Också efter det att styrelsen för AB Volvo föreslagit en utdelning av 9 kr för 1982 har differensen varit större än vad utdelningen motiverat. Skillnaden uppgick exempelvis 1982–02–08 till 13 kr att jämföra med 9 kr i beslutad utdelning.

Uppenbarligen värdesätts inte en rätt till aktie lika högt som innehav av en aktie. Som ovan visats är det inte tillräckligt att reducera noteringen på aktien med utdelningen. För 1982 års utdelning skall korrigering göras med 11 kr – 12 kr, d v s 3 kr à 4 kr mer än som gjorts i RSVs anvisningar. Den ytterligare korrigering som skall göras avseende 1981 års utdelning kan inte fastställas då teckningsbeviset noterades först efter avstämningsdag. Det finns dock inte något som tyder på att differensen skulle vara lägre än vad som gäller 1982 års utdelning. Värdet på ett teckningsbevis bör därför uppgå till värdet av aktien i AB Volvo med avdrag för 22 kr – 24 kr. RSV har i anvisningarna gjort reduktion med 16 kr. Av RSV angivna avyttringspriser är därför för höga.

Fråga 2

Om fråga 1 i föregående avsnitt besvaras jakande skall då avyttringspriset för en 1981–03–11 till bank inlämnad aktie i Beijerinvest AB bestämmas enligt följande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

Värdet av en aktie i AB Volvo	108:00	
Avgår skillnad mellan värdet av en aktie och ett teckningsbevis	23:00	85:00
Värdet av ett förlagsbevis å nominellt 60 kr		54:90
Värdet av ett förlagsbevis å nominellt 45 kr		41:175
Kontantbelopp		50:00
		231:00

C Anskaffningsvärden för aktier i AB Volvo och förlagsbevis

I förhandsbesked RSV/FB Dt 1981:26 förklarar RSVs nämnd för rättsärenden att beträffande utbyte av premieobligationer de tillbytta obligationernas anskaffningsvärde måste anses vara lika stort som värdet på de obligationer som lämnats vid bytet. Regeringsrätten beslöt i dom 1981 – 06 – 26 att inte göra ändring i förhandsbeskedet.

Fråga 3

Jag har under 1981 avyttrat teckningsbevis i AB Volvo, vilka bevis erhållits som dellikvid för överlåtna aktier i Beijerinvest AB.

Innebär regeringsrättens dom att värdet av det vederlag som erhållits för en aktie i Beijerinvest AB vid överlåtelse till AB Volvo under tiden 1981 – 03 – 06 – – 1981 – 04 – 15 är lika stort som det avyttringspris som fastställts för den överlåtna aktien och att anskaffningsvärdet på avyttrade teckningsbevis skall fastställas med utgångspunkt härifrån?

Till ansökan hade fogats erbjudandet från AB Volvo (Volvo) till aktieägarna i Beijerinvest AB (Beijerinvest). Av detta framgick bl a att aktieägarna i Volvo vid en extra bolagsstämma den 18 februari 1981 godkänt ett av styrelsen fattat beslut att erbjuda aktieägarna i Beijerinvest att på vissa angivna villkor överlåta sina aktier till Volvo. Enligt dessa villkor skulle för varje aktie i Beijerinvest erhållas bl a rätten till utdelning på de avyttrade aktierna i Beijerinvest för räkenskapsåren 1980 och 1981. Däremot skulle de nyemitterade aktierna i Volvo inte medföra rätt till utdelning för dessa räkenskapsår.

Vidare angavs i det aktuella prospektet att aktiebreven i Beijerinvest skulle överlåtas och inlämnas tillsammans med en ifylld anmälningssedel till vissa angivna bankers kontor, samt att Volvos erbjudande därigenom hade antagits. Som bevis på överlåtelsen skulle överlåtaren få ett kvitto. Sedan Volvos styrelse meddelat att affären skulle fullföljas, skulle banken meddela att teckningsbevis på Volvoaktier och interimsbevis på förlagslånen var färdiga för avhämtning mot att kvittot återlämnades. Samtidigt skulle kontantbeloppet kunna lyftas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

Sedan taxeringsintendenten yttrat sig hade A inkommit med erinringar i vilka anfördes:

Volvo hade som villkor för förvärvet av en aktie i Beijerinvest bl a angivit att överlåtaren som dellikvid utan kostnad skulle teckna en ny aktie i Volvo. Vidare hade Volvo som förutsättning för affärens genomförande angivit att budet skulle accepteras av ägare till minst 90 % av aktierna i Beijerinvest men hade också förbehållit sig rätten att fullfölja erbjudandet även vid lägre anslutning.

Överlåtarens inlämning till bank av aktien i Beijerinvest åtföljdes av en anmälningssedel. Denna anmälningssedel utgör en fullmakt att teckna aktie i Volvo för överlåtarens räkning. Enligt svensk lag torde en fullmakt kunna återkallas när helst utställaren påfordrar.

1981 – 04 – 21 meddelade Volvo att gränsen 90 % överskridits och att affären skulle genomföras. Först vid denna tidpunkt blev det möjligt för fullmaktshavaren att teckna aktier i Volvo. Överlåtaren hade därför möjlighet att fram till 1981 – 04 – 21 återkalla fullmakten. Med hänsyn härtill synes bindande avtal om överlåtelse av aktien inte ha träffats förrän vid denna tidpunkt. Samtliga aktier i Beijerinvest som överlåtits till Volvo enligt förevarande erbjudande bör därför anses vara avyttrade 1981 – 04 – 21.

Avyttringspriset för en aktie i Beijerinvest bör därför fastställas med utgångspunkt från förhållanden 1981 – 04 – 21 enligt följande.

Betalkurs på Stockholms fondbörs 1981 – 04 – 21 för en "gammal" aktie i Volvo	105:00	
Reduktion avseende utdelning 1981 och 1982 (lägst 20 kr, sannolikt 24 kr) beräknad till	22:00	
		83:00
Värdet av ett förlagsbevis på 60 kr		54:90
Värdet av ett förlagsbevis på 45 kr		41:17
Kontantbelopp		50:00
		229:00

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 4 juni 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Sandström, Hallgren) följande förhandsbesked.

Fråga 1

Den som vid överlåtelse av svensk aktie förbehållit sig rätten att under

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

längre eller kortare tid lyfta utdelningen på den överlåtna aktien, skall — om denna rätt alltjämt tillkommer honom då utdelningen blir tillgänglig för lyftning — enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen (KL) ta upp sådan utdelning som intäkt av kapital. I enlighet härmed svarar nämnden ja på fråga 1.

Fråga 2

Sökandena får efter de inkomna erinringarna under fråga 2 anses ha ställt tre skilda frågor:

a) Skall värdet av rätten till utdelning under 1981 och 1982 på de överlåtna aktierna i Beijerinvest räknas med då avyttringspriset för en sådan aktie skall bestämmas, även om fråga 1 besvaras jakande?
b) Skall den dag som Volvo meddelade att affären skulle genomföras anses som avyttringsdag för samtliga de nu aktuella aktierna?
c) Vilket bör — vid bestämmande av avyttringspriset för en aktie i Beijerinvest — värdet av ett teckningsbevis avseende en aktie i Volvo anses vara?

Nämnden besvarar de sålunda angivna frågorna som följer.

2 a

Enligt Volvos erbjudande till aktieägarna i Beijerinvest skall för varje aktie i Beijerinvest erhållas bl a rätten till utdelning under 1981 och 1982 på de överlåtna aktierna. På grund härav och med hänsyn till de övriga i avtalet ingående villkoren skall vid beräkning av avyttringspriset för en aktie i Beijerinvest ett belopp motsvarande värdet av denna rätt räknas med. Att den som faktiskt lyfter utdelningen också beskattas för denna under inkomst av kapital kan inte föranleda att värdet av rätten till utdelning inte skall tas med vid beräkningen av aktiens avyttringspris. Nämnden besvarar den under 2 a angivna frågan i enlighet härmed.

2 b

Av Volvos erbjudande till aktieägarna i Beijerinvest framgår bl a att aktierna i Beijerinvest skulle överlåtas och inlämnas till något av vissa angivna bankers kontor och att Volvos erbjudande därigenom hade antagits av ifrågavarande aktieägare i Beijerinvest. Med hänsyn härtill får vid realisationsvinstberäkningen sökandens aktier i Beijerinvest anses avyttrade den dag de faktiskt i enlighet med villkoren ovan överlåtits och lämnats in för utbyte till sådant kontor (acceptdagen). Vad sålunda angivits ändras inte av det förhållandet att avtalet mellan Volvo och aktieägarna i Beijerinvest villkorats på visst angivet sätt, så att teckningsbevisen på Volvoaktier m m inte kunde erhållas förrän Volvo meddelat att affären skulle fullföljas, vilket skedde den 21 april 1981. Nämnden besvarar den under 2 b angivna frågan i enlighet härmed.

2 c

Nämnden finner att förhandsbesked inte bör lämnas och avvisar därför ansökningen i denna del.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

Fråga 3

Vid beräkningen av realisationsvinst på de avyttrade aktierna i Beijerinvest skall avyttringspriset för en aktie bestämmas till ett belopp som motsvarar värdet acceptdagen av det för aktien erhållna vederlaget. Beskattningen p g a avyttringen av aktierna i Beijerinvest sker således med utgångspunkt i bl a ett visst antaget värde på de i vederlaget för dessa aktier ingående teckningsbevisen avseende aktier i Volvo. Med hänsyn härtill bör det nämnda antagna värdet på teckningsbevisen anses också utgöra A:s anskaffningskostnad för de av honom avyttrade teckningsbevisen. Nämnden besvarar fråga 3 i enlighet härmed.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att regeringsrätten skulle ändra svaret på frågorna 1, 2 a, 2 b och 3 enligt följande.

Fråga 2 a

Utdelningen på aktierna i Beijerinvest under 1981 och 1982 skulle inte räknas med när vederlaget för en till Volvo avyttrad aktie i Beijerinvest fastställdes.

Fråga 1

Om detta yrkande beträffande fråga 2 a ej bifölls, borde anskaffningskostnaden för rätten till utdelning på en aktie i Beijerinvest under 1981 och 1982 få dragas av och avräknas från den erhållna utdelningen. Efter ett sådant avdrag återstod inte någon skattepliktig nettoinkomst av kapital i anledning av utdelningen på aktien i Beijerinvest. Svaret på fråga 1 borde alltså bli att skatteplikt inte förelåg för utdelning på aktier i Beijerinvest under 1981 och 1982.

Fråga 2 b

Avyttringsdagen för alla aktier i Beijerinvest, som anmälts till överlåtelse enligt erbjudandet från Volvo, borde vara den 21 april 1981, d v s den dag då Volvo meddelade att de transaktioner som avsågs med erbjudandet skulle genomföras. Detta borde gälla oavsett vilken dag överlåtelsehandlingarna lämnats in till någon av de angivna bankerna. Först den 21 april 1981 blev det möjligt för bankerna att, i sin egenskap av fullmaktshavare för aktieägarna i Beijerinvest, teckna aktier i Volvo. Till dess så skett hade de fullmaktsgivande aktieägarna i Beijerinvest kunnat återkalla de givna fullmakterna. Något bindande avtal om överlåtelse av aktier i Beijerinvest synes alltså inte ha träffats förrän tidigast den 21 april 1981.

Fråga 3

Riksskatteverket hade inte angivit metoden för fastställande av "ett visst antaget värde" på ett teckningsbevis avseende en aktie i Volvo. Regeringsrätten borde fastslå att anskaffningsvärdet för ett sådant teckningsbevis utgjorde betalkursen på Stockholms Fondbörs den 21 april 1981

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

för en aktie i Volvo med avdrag för 22 kr. Om regeringsrätten vid besvarande av fråga 2 b skulle komma fram till att aktierna i Beijerinvest överlåtits den dag då de lämnats in till ett bankkontor, borde regeringsrätten i stället bestämma anskaffningsvärdet på ett teckningsbevis på en aktie i Volvo med utgångspunkt i börskursen inlämningsdagen (acceptdagen) med avdrag för 22 kr.

Den 8 juli 1983 beslöt regeringsrätten (Mueller, Engblom, Dahlman) följande dom.

Fråga 2 a

Denna fråga måste besvaras med utgångspunkt i vad den som ägde en aktie i Beijerinvest har överlåtit till Volvo genom att acceptera detta bolags erbjudande. Är det aktien i sin helhet eller endast aktien utan rätt till utdelning 1981 och 1982? På denna punkt brister erbjudandet från Volvo i exakthet. Under rubriken "Volvos erbjudande till aktieägarna i Beijerinvest" står dels att Volvo erbjuder "aktieägarna i Beijerinvest AB att på följande villkor överlåta sina aktier till AB Volvo" dels att "för varje aktie i Beijerinvest erhålles" bl a "Rätten till utdelning på de inlämnade aktierna i Beijerinvest för räkenskapsåren 1980 och 1981". Avsnittet "Kommentarer till budet" inleds däremot med följande mening: "Aktieägarna i Beijerinvest bibehåller rätten till utdelning på sina överlåtna aktier för räkenskapsåren 1980 och 1981."

Den först citerade meningen synes antyda att Volvo först förvärvat aktierna i Beijerinvest inklusive utdelningsrätten och därefter överlåter utdelningsrätten tillbaka till aktieägarna i Beijerinvest. Att detta är innebörden i erbjudandet från Volvo motsägs emellertid dels av uppgiften i avsnittet "Kommentarer till erbjudandet", dels av det förhållandet att Volvo varken i erbjudandet eller eljest angett anledningen till att ett så omständligt förfarande, innefattande såväl överlåtelse som återöverlåtelse, behövdes när den reella innebörden i erbjudandet utan tvekan är att vad aktieägarna i Beijerinvest överlåter till Volvo är aktierna med undantag av rätten till utdelningen för räkenskapsåren 1980 och 1981.

På anförda skäl finner regeringsrätten att överlåtelsen avsett aktierna i Beijerinvest utan rätt till utdelning för räkenskapsåren 1980 och 1981. Vid beräkning av värdet på vad som sålunda överlåtits — aktierna utan rätten till utdelning för räkenskapsåren 1980 och 1981 — skall värdet av rätten till denna utdelning inte medräknas. Regeringsrätten ändrar fråga 2 a i enlighet med det anförda.

Fråga 1

Vid den här angivna utgången i vad avser fråga 2 a finns ej skäl till något regeringsrättens uttalande i anledning av vad A först härstädes yrkat beträffande fråga 1.

Fråga 2 b

På denna punkt gör A gällande att teckning av aktier i Volvo inte kunnat ske förrän tidigast den 21 april 1981. Denna uppgift strider mot innehål-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

let i erbjudandet från Volvo och det beslut som styrelsen i Volvo fattade den 17 december 1980, vilket beslut godkändes av bolagsstämman i Volvo den 18 februari 1981. I dessa handlingar anges nämligen uttryckligen att teckningen av aktier i Volvo skulle ske under tiden den 2 mars 1981 — den 15 april 1981.

Det borde kunna förutsättas att såväl A som Volvo med ordet "teckning" avsett teckning på teckningslista som avses i 4 kap 8 § aktiebolagslagen (1975:1385). I så fall är emellertid uppgifterna motstridande. I detta läge utgår regeringsrätten — i likhet med vad riksskatteverket synes ha gjort i det överklagade förhandsbeskedet — från att teckning i den ordning som avses i 4 kap 8 § aktiebolagslagen skett vid den tidpunkt som A angivit, d v s tidigast den 21 april 1981, och att ordet "teckning" i erbjudandet från Volvo är liktydigt med inlämnande av aktier i Beijerinvest jämte anmälningssedel till bankkontor.

Volvos erbjudande till aktieägarna i Beijerinvest innehåller bl a följande, nämligen dels att aktierna i Beijerinvest skulle överlåtas och lämnas in till något av vissa angivna bankers kontor tillsammans med en ifylld anmälningssedel, dels att erbjudandet från Volvo därigenom hade antagits. Den aktieägare i Beijerinvest som överlät och lämnade in en aktie i Beijerinvest tillsammans med en ifylld anmälningssedel skulle alltså därigenom ha lämnat en sådan med erbjudandet från Volvo sammanstämmande viljeförklaring i vad avser den överlämnade aktien som utgör förutsättning för att ett bindande avtal om överlåtelse i enlighet med erbjudandet skulle anses föreligga.

I erbjudandet från Volvo ingår emellertid bl a en rätt för aktieägarna i Beijerinvest att mot överlämnande av en aktie i Beijerinvest få teckna en nyemitterad aktie i Volvo. För teckning av aktier i samband med en nyemission gäller vissa särskilda regler enligt 4 kap 8 § aktiebolagslagen. Enligt detta lagrum skall aktieteckningen ske på en teckningslista som innehåller beslutet om nyemissionen. Vid teckningslistan skall fogas vissa handlingar. Har teckning skett i strid mot dessa regler äger 2 kap 5 § samma lag motsvarande tillämpning. Enligt detta senare lagrum kan aktieteckningen inte göras gällande av bolaget om aktietecknaren anmäler felet hos registreringsmyndigheten inom viss tid.

Med hänsyn till vad som anförts i det föregående stycket kan något definitivt avtal om överlåtelse av aktier i Beijerinvest i enlighet med erbjudandet från Volvo inte anses ha ingåtts förrän också teckning av nya aktier på teckningslista faktiskt ägt rum. Regeringsrätten besvarar således, med ändring av det överklagade förhandsbeskedet, fråga 2 b sålunda att överlåtelsen av en aktie i Beijerinvest skall anses ha skett den dag då teckning på teckningslista enligt 4 kap 8 § aktiebolagslagen faktiskt skett.

Fråga 3

Riksskatteverket har i det överklagade beslutet avvisat A:s ansökan om förhandsbesked beträffande fråga 2 c. Denna fråga avsåg vilket värde ett teckningsbevis avseende en aktie i Volvo skulle anses ha vid bestämmande av avyttringspriset för en aktie i Beijerinvest. Över detta beslut får

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

talan inte föras enligt 6 § andra stycket lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

A:s yrkande beträffande fråga 3 avser att inom ramen för fråga 3 få ett förhandsbesked rörande fråga 2 c. Med hänsyn till nämnda besvärsförbud kan en så utformad talan inte tagas upp till prövning. Regeringsrätten avvisar därför besvären i vad avser fråga 3.

Regeringsrådet Petrén var skiljaktig och anförde:

> Bolagsstämman i Volvo godkände den 18 februari 1981 ett beslut av bolagets styrelse den 17 december 1980 om en riktad nyemission av aktier i bolaget. Beslutet hade i centrala delar följande innehåll. Bolaget skall öka sitt aktiekapital med högst 378 234 050 kr genom nyteckning av högst 7 564 681 aktier, envar aktie på nominellt 50 kr och med en emissionskurs av 72 kr. Bolaget upptager därjämte två förlagslån till ett sammanlagt nominellt värde om högst 794 291 505 kr mot utfärdande av förlagsbevis, förlagslån I löpande med en ränta av 14 % räknat från den 1 juni 1981 och förlagslån II med en ränta av 13,75 %, likaledes från den 1 juni 1981. Bolaget utger ett kontant belopp om högst 378 234 050 kr. Aktierna och förlagsbevisen får tecknas endast av aktieägarna i Beijerinvest. Betalning för tecknade aktier och förlagsbevis får endast ske genom att tecknaren överlåter sina aktier i Beijerinvest till Volvo. Aktieägarna i Beijerinvest skall äga rätt att för varje aktie i detta bolag teckna en aktie i Volvo och skall dessutom för varje aktie erhålla ett förlagsbevis om 60 kr i lån I och ett förlagsbevis om 45 kr i lån II samt kontant 50 kr. Vidare skall utdelningen i Beijerinvest för verksamhet 1980 och 1981 tillfalla den aktieägare som tecknat aktie i Volvo och överlämnat sin aktie i Beijerinvest till Volvo.
>
> I emissionsbeslutet förutsättes vidare aktieägarna i Beijerinvest skola teckna aktier och förlagsbevis under tiden den 2 mars — den 15 april 1981. Betalning för de tecknade aktierna och förlagsbevis anges i beslutet skola ske genom att redan vid teckningen aktieägarna i Beijerinvest överlämnar sina in blanco överlåtna aktier i Beijerinvest.
>
> Av beslutet framgår slutligen att en förutsättning för aktiekapitalökningen och upptagandet av förlagslånen är att aktieägarna i Beijerinvest utnyttjar sin teckningsrätt i så stor omfattning att Volvo efter teckningen kommer att äga mer än 90 % av aktierna i Beijerinvest med mer än 90 % av röstvärde för samtliga aktier i sistnämnda bolag. Styrelsen i Volvo förbehåller sig dock i emissionsbeslutet möjligheten att genomföra aktiekapitalökningen vid lägre anslutning från Beijerinvests aktieägares sida.
>
> Av från Volvo utgiven information om det praktiska förfarandet framgår bl a följande. Aktieägare i Beijerinvest skall till någon av Skandinaviska Enskilda Bankens, PK-bankens eller Handelsbankens kontor inge en ifylld anmälningssedel med angivande av antalet nytecknade aktier i Volvo jämte motsvarande andel i förlagslånen och med samtidigt överlämnande av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

samma antal in blanco överlåtna aktier i Beijerinvest. Anmälningssedeln, som företetts i målet, är ställd till de tre nämnda bankerna gemensamt och innehåller en fullmakt för innehavaren av anmälningssedeln — dvs någon av nämnda banker eller representanter för dem — att verkställa teckning av aktie i Volvo för anmälarens räkning. Vidare lämnar anmälaren över aktie i Beijerinvest "för överlåtelse enligt villkoren i erbjudandet", dvs enligt Volvos emissionsbeslut. Därav följer att överlåtelsen av Beijerinvestaktie ej omfattar rätten till utdelning i bolaget för verksamhetsåren 1980 och 1981.

Styrelsen i Volvo beslöt den 21 april 1981 att genomföra aktiekapitalökningen i enlighet med sitt tidigare beslut. Först härefter har någon aktieteckning i Volvo kunnat komma till stånd i anledning av bolagets emissionsbeslut.

Volvo har presenterat sitt emissionsbeslut som ett erbjudande till Beijerinvests aktieägare. Sistnämnda bolags styrelse har i beslut den 19 februari 1981 tillstyrkt att bolagets aktieägare accepterar Volvos erbjudande. Tillika har Beijerinvests styrelse uttalat att den, om affären genomförs, avser att föreslå en utdelning för aktie för 1980 av 8 kronor 50 öre och för 1981 av samma belopp som Volvo kommer att för nämnda år utdela för gammal aktie.

Riksskatteverket har den 15 oktober 1981 utfärdat "anvisningar om beskattningsfrågor i samband med överlåtelse av aktier i Beijerinvest AB till AB Volvo (apportemission)" RSV Dt 1981:22 (RSFS 1981:48). Dessa anvisningar har till utgångspunkt att aktieägarna i Beijerinvest avyttrat sina aktier till Volvo. En huvudfråga blir då avyttringspriset för en aktie i Beijerinvest. Även sökanden i detta mål liksom riksskatteverket (rättsnämnden) har på liknande sätt grundat sina ställningstaganden på att vad som är föremål för bedömning är ett köp avseende Beijerinvestaktier med ägarna av aktier i detta bolag som säljare och Volvo som köpare.

Den rättsliga bedömningen måste emellertid bygga på det verkliga skeendet. Det centrala i de transaktioner som genomförts är ökningen av aktiekapitalet i Volvo. Denna ökning har genomförts i form av nyemission i enlighet med reglerna i 4 kap aktiebolagslagen. Härom gäller enligt 4 kap 8 § denna lag bl a att teckning av aktier skall ske på teckningslista som innehåller beslutet om nyemission.

För ett rättsligt riktigt besvarande av de i målet framställda frågorna är det nödvändigt att klargöra de olika faserna i händelseförloppet. De torde kunna bedömas på följande sätt.

Det av bolagsstämman i Volvo den 18 februari 1981 godkända emissionsbeslutet innebar att villkoren för en ökning av aktiekapitalet i Volvo fastlades. Nyemissionen villkorades av att aktieägarna i Beijerinvest visade intresse att begagna Volvos teckningserbjudande. För att utröna detta intresse och samtidigt underlätta ett genomförande av teckningen, om nyemissionen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

kom till stånd, fick aktieägarna i Beijerinvest samtidigt som de anmälde sitt intresse för nyteckningen lämna från sig sina aktier i Beijerinvest. Sedan de tre bankerna sammanställt de teckningsuppdrag de erhållit från aktieägarna i Beijerinvest och meddelat Volvo resultatet, har Volvo fattat definitivt beslut om aktiekapitalökningens verkställande.

Bolaget torde därefter ha givit de tre bankerna tillfälle att i enlighet med nyssnämnda regler i 4 kap 8 § aktiebolagslagen teckna aktier och samtidigt andelar i förlagslånen, varje bank för sina huvudmäns räkning. I anslutning härtill torde bankerna som innehavare av de in blanco överlåtna aktierna i Beijerinvest ha överlämnat dessa till Volvo som likvid för nytecknade aktier i Volvo och för bevisen om andel i Volvos förlagslån I och II. Uppmärksammas bör att båda parter varit ense om att aktieägarnas i Beijerinvest inblancoöverlåtelse ej omfattat rätten till utdelning i bolaget för verksamhetsåren 1980 och 1981. Bankerna har, i samband med att betalning således fullgjorts, för sina huvudmäns räkning mottagit, utom teckningsbevis för nytecknade aktier och förlagsbevis, ett kontantbelopp motsvarande 50 kr för varje överlämnad aktie i Beijerinvest.

Den likvid, som fullgjorts i och med överlåtelsen till Volvo av Beijerinvestaktie med avdrag för värdet av kommande utdelning för 1980 och 1981, har bestått av 72 kr för en nytecknad Volvoaktie enligt föreskriven emissionskurs och 60 + 45 kr för andelar i Volvos båda förlagslån eller tillhopa 177 kr. Då Beijerinvestaktien även med reduktion av rätten till utdelning för 1980 och 1981 i emissionsvillkoren förutsattes ha ett högre värde än nämnda 177 kr har den överlåtande aktieägaren i Beijerinvest gottgjorts av Volvo för detta övervärde med ett kontant belopp av 50 kr för aktie. Vederbörande bank har vid överlämnande av Beijerinvestaktierna till Volvo för sina huvudmäns räkning mottagit nämnda belopp för vidare befordran till dessa. Börskursen för en Beijerinvestaktie inklusive rätt till framtida utdelning har vid nämnda tidpunkt varit ungefär 240 kr. Kursen har således, om det diskonterade värdet av utdelningen i bolaget för 1980 och 1981 beräknas till 13 kr, riktigt återgivit värdet av Beijerinvestaktien.

Enligt min mening bör den skatterättsliga bedömningen av nyemissionen ske utifrån det nu beskrivna händelseförloppet. Från denna utgångspunkt kan följande svar ges på de av sökanden ställda frågorna.

Fråga 1

Som riksskatteverket angivit i förhandsbeskedet skall enligt punkt 3 tredje stycket anvisningarna till 38 § KL den som vid överlåtelse av aktie förbehållit sig rätt till utdelning upptaga utdelningen då den för honom blir tillgänglig för lyftning som intäkt av kapital.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

Fråga 2

RSV/FB Dt 1983:28

I den ursprungliga frågan har sökanden uppställt ett schema för beräkningen av Beijerinvestaktiens avyttringsvärde och frågat om värdet skall bestämmas enligt detta schema. Svaret är nej. Riksskatteverket har i förhandsbeskedet uppdelat fråga 2 på tre delfrågor, av vilka verket avvisat en. Vad gäller de två som riksskatteverket besvarat kan följande sägas.

Någon överlåtelse av aktierna i Beijerinvest har inte kommit till stånd förrän banken till Volvo överlämnat sin huvudmans aktie i Beijerinvest som likvid för nytecknad aktie och förlagsbevis. Intill dess banken på vederbörlig teckningslista för sin huvudmans räkning tecknat aktie i Volvo har aktieägaren i Beijerinvest varit oförhindrad att återkalla sitt banken lämnade uppdrag att teckna aktie i Volvo. I målet saknas utredning om vilken dag bankerna erlagt teckningslikviden till Volvo.

Då överlåtelsen av aktien i Beijerinvest ej omfattat utdelningen i bolaget för år 1980 och 1981, saknas anledning att indraga värdet av dessa utdelningar vid beräkning av den överlåtna Beijerinvestaktiens avyttringsvärde i övervägandena.

Den av riksskatteverket avvisade delfrågan om värdet av teckningsbeviset för en nytecknad Volvoaktie saknar betydelse för beräkning av Beijerinvestaktiernas avyttringsvärde och kan här förbigås.

Fråga 3

Av den likvid för en nytecknad aktie i Volvo jämte förlagsbevis i de båda lånen, som aktieägaren i Beijerinvest erlagt genom att till Volvo överlåta sin Beijerinvestaktie får det belopp han som tecknare av Volvoaktien förbundit sig att enligt fastställd emissionskurs betala nämligen 72 kr anses utgöra anskaffningsvärdet för Volvoaktien.

Jag ändrar riksskatteverkets förhandsbesked såvitt gäller frågorna 2 och 3 i enlighet med vad ovan angivits.

Regeringsrättens dom den 21 juni 1983 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Mellan ett moderbolags verksamhet, främst koncernservice och koncernledande funktioner, och ett dotterbolags verksamhet, dataservice, har med hänsyn till dotterbolagets huvudsakligen externa inriktning ansetts inte föreligga ett sådant samband att verksamheterna skulle ha ansetts som en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag

RSV/FB Dt 1983:29

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

Nordstjernan AB[1] är moderbolag i en av koncernerna inom den

[1] Publicerat med bolagens medgivande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

s k Axel Johnson Gruppen. Nordstjernankoncernen innehåller ett mycket stort antal bolag, verksamma inom sjöfart, byggnation, stålproduktion, mekanisk verkstadsrörelse, försäkringsrörelse, dataservice m fl branscher. Den samlade omsättningen i koncernen uppgick för 1980 till ca 7 000 mkr och antalet anställda utgjorde ca 20 000.

Med verkan från den 1 januari 1981 är Nordstjernans huvudsakliga uppgift att vara moderföretag och tillhandahålla allehanda tjänster och service åt koncernens företag. Inom Nordstjernan finns således staber för koncernredovisning, ekonomiska och finansiella frågor, forskning och utveckling, personalfrågor och planering. Vidare finns ett antal s k servicestaber. Dessa tillhandahåller mot ersättning tjänster inom områdena juridik, skattefrågor, fastighetsfrågor, försäkringsfrågor och informationsfrågor. Dessutom håller Nordstjernan centralt arkiv och bibliotek.

Bolaget bedriver tillika viss fastighetsförvaltning samt äger två fartyg, vilka är utchartrade på bareboatbasis till ett dotterföretag. Bolaget har sitt kontor och enda fasta driftställe i Stockholms kommun.

Datema AB[1] är ett helägt dotterbolag till Nordstjernan. Bolaget är ett dataserviceföretag. Det bildades på sin tid för att tillhandahålla ADB-tjänster åt Axel Johnson Gruppens företag. Verksamheten har emellertid under åren expanderat kraftigt och avser numera till mer än 80 % tjänster åt externa kunder. Bolaget har egna dataanläggningar i Stockholms, Göteborgs och Malmö kommuner. Bolagets huvudkontor är beläget i Solna kommun och fasta driftställen finns dessutom i Stockholms, Göteborgs, Malmö och Nynäshamns kommuner. Datema har ett antal dotterbolag, vars enda verksamhet också avser produktion av tjänster inom ADB-området. Datemas omsättning uppgick för 1980 till 155 mkr. För hela Datemakoncernen utgjorde omsättningen 336 mkr. Antalet anställda uppgick för Datema till 475 st och för Datemakoncernen till 949 st. Av Datemakoncernens försäljning år 1980 utgjorde cirka 15 % leveranser till andra bolag i Nordstjernankoncernen. Av Datemakoncernens inköp representerade ungefär 15 % inköp från andra bolag i Nordstjernankoncernen.

Såväl Nordstjernan som Datema är alltså tjänsteproducerande företag. Båda bolagens huvudsakliga verksamhet avser dessutom administrativa tjänster. Vidare utgörs Datemas kunder till en inte obetydlig del av företag inom Nordstjernankoncernen.

Vi anser mot den beskrivna bakgrunden, att Nordstjernans och Datemas huvudsakliga verksamheter äger sådant samband, att en förvärvskälla skulle ha ansetts föreligga om de hade bedrivits av ett enda företag. Följaktligen torde koncernbidrag enligt 43 § 3 mom kommunalskattelagen (KL), som utväxlas mellan Nordstjernan och Datema, icke behöva hos mottagaren redovisas som inkomst i särskild förvärvskälla.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

> För att undanröja varje osäkerhet på denna punkt anhålles emellertid om förhandsbesked på följande fråga:
>
> Föreligger mellan Nordstjernans och Datemas verksamheter sådant samband att koncernbidrag jämlikt 43 § 3 mom KL icke behöver hos mottagaren redovisas som inkomst av särskild förvärvskälla?

I ärendet hade vidare anförts:

> Nordstjernan har totalt ett 70-tal personer sysselsatta inom de funktioner som åsyftas med den tjänsteproducerande verksamheten. Uppgiften för de allra flesta av dessa är att på konsultbasis tillhandagå koncernens bolag ävensom intressebolag och andra närstående bolag med tjänster. Tillhandagåendet sker naturligtvis på begäran från vederbörande bolag och inte — som blir fallet ifråga om rena koncernledande funktioner — på moderföretagets eget initiativ. Arvode tas ut efter vissa timtaxor. Härutöver har Nordstjernan ett 60-tal anställda inom rena koncernledningsfunktioner.
>
> Datema å sin sida tillhandagår på motsvarande sätt sina kunder med — förutom rena datakörningstjänster — personella tjänster avseende systemutveckling, utredningar, rådgivning och utbildning inom ADB-området. Denna del avser volymmässigt flera procent av Datemas omsättning. Någon exaktare uppgift finns ej, eftersom dessa bitar inte särredovisas hos bolaget.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 18 juni 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Heimer, Hallgren, Toftered) följande förhandsbesked.

Nämnden finner att den av Nordstjernan Aktiebolag mot ersättning bedrivna konsultverksamheten har ett sådant nära samband med Datema Aktiebolags på motsvarande sätt tillhandahållna konsultverksamhet att dessa rörelser skulle ha hänförts till samma förvärvskälla om de hade drivits av samma företag.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten och Stockholms kommun att förhandsbeskedet skulle ändras så att koncernbidrag mellan bolagen skulle redovisas som intäkt i särskild förvärvskälla hos mottagaren.

Den 21 juni 1983 beslöt regeringsrätten (Nordlund, Reuterswärd, Hellner, Voss) följande dom.

Enligt de förutsättningar som sökandebolagen angivit för förhandsbeskedet består såväl Nordstjernans som Datemas verksamhet huvudsakligen av produktion av tjänster av konsult- och servicekaraktär. Dessa tjänster är i och för sig av sådan beskaffenhet att omsättningen därav skulle kunna hänföras till en och samma förvärvskälla, om den ägde rum inom ett enda företag. Emellertid är upplyst att endast omkring 15 % av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25

RSV/FB Dt 1983:29

Datemas och dess koncernbolags försäljning av tjänster sker till Nordstjernan och dess övriga koncernbolag och att Nordstjernan och dessa å sin sida svarar för endast cirka 15 % av leveranserna till Datema och dess koncernbolag. Med hänsyn härtill framstår Datemas verksamhet som så självständig i förhållande till Nordstjernans att det inre sammanhang mellan koncernernas verksamheter, som utgör en förutsättning för att dessa skulle kunna hänföras till en och samma förvärvskälla inte kan anses föreligga.

Med ändring av det överklagade förhandsbeskedet besvarar regeringsrätten den av sökandebolagen ställda frågan nekande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:25