Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • 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 4 1984 - Årg. 14

Regeringsrättens dom den 6 juni 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Makar avsåg att genom gåva till sina barnbarn överlåta två tredjedelar av en tomträtt och behålla en tredjedel. Hela tomträtten skulle senare försäljas. Lagen mot skatteflykt har ansetts inte vara tillämplig

RSV/FB Dt 1984:1

Utkom från trycket den 28 september 1984

1 Ansökningen

I ansökningen anförde ett ombud följande.

Makarna A är sedan 9 november 1977 inskrivna innehavare av en tomträtt. Densamma har förvärvats enligt köpebrev 15 oktober 1977 för en köpeskilling av 108 000 kr. Marknadsvärdet kan idag beräknas till ca 340 000 kr.

I tomträtten finns uttaget ett pantbrev å 108 000 kr. Pantbrevet ligger som säkerhet för ett lån om f n ca 106 000 kr.

Makarna A har för avsikt att genom gåva överlåta sammanlagt 2/3 av tomträtten till sina barnbarn, tre i ena familjen och två i den andra. För barnbarnens del medför gåvorna ett klart berikande samt att överföringen av andelarna av tomträtten medför en gynnsammare gåvobeskattning jämfört med gåva av motsvarande andel av köpeskillingen. De presumtiva gåvotagarna är samtliga omyndiga. Som villkor för gåvorna skall gälla dels att reverser utfärdas av mottagarna intill 84 % av gåvans värde, i detta fall taxerat byggnadsvärde 165 000 kr (totalt taxeringsvärde 215 000 kr), dels att gåvorna skall stå under särskild förvaltning. Makarna A har för avsikt att, efter det att ovannämnda transaktion genomförts, bebo tomträtten ytterligare en tid innan densamma avyttras. Under hänvisning till vad ovan angivits får jag härmed anhålla om förhandsbesked:

1) Huruvida den skattepliktiga realisationsvinst, som uppkommer vid en framtida försäljning, skall beskattas hos — efter gåvans genomförande — samtliga säljare efter deras andelar eller om lagen mot skatteflykt skulle anses tillämplig vid en försäljning som sker
   a) omedelbart
   b) inom 6 månader från gåvan
   c) inom 1 år från gåvan
   d) inom 2 år från gåvan

2) Om svaret blir ja under samtliga alternativ under punkt 1 anhålles om besked hur lång tid som måste förflyta från gåvans fullbordan till dess försäljning sker för att skatteflyktsklausulen ej skall bli tillämplig.

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

RSV/FB Dt
1984:1

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 25 november 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, ordf, Enslöw, Brissman, Hallgren) följande förhandsbesked.

Att lagen (1980:865) mot skatteflykt är tillämplig på en rättshandling innebär att hänsyn inte skall tas till rättshandlingen vid taxeringen. Enligt 2 § lagen skall vid taxeringen hänsyn inte tas till en rättshandling som har företagits av en skattskyldig om, såvitt nu har intresse,

1 rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2 skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och
3 en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Nämnden tar som en utgångspunkt i ärendet att sökandena önskar ge barnbarnen gåvor som — bortsett från skatteeffekter — tillsammans uppgår till ett belopp som motsvarar två tredjedelar av marknadsvärdet på tomträtten minskat med två tredjedelar av 84 procent av det taxerade byggnadsvärdet, vilket blir ca 134 000 kr om marknadsvärdet antas vara 340 000 kr. En annan utgångspunkt är att det är bestämt att tomträtten skall säljas.

Genom att ge gåvan i form av tomträttsandelar för en senare försäljning, delvis balanserade av reverser, i stället för i form av ett kontant belopp uppnår sökandena att de slipper skatta för den realisationsvinst, som belöper på dessa andelar, vid försäljningen av tomträtten. Visserligen får i stället barnbarnen skatta för denna realisationsvinst, men skatten för dem blir med all sannolikhet betydligt lägre än för sökandena.

Den skatteförmån för sökandena som således uppkommer kan inte anses oväsentlig. Skatteförmånen kan antas utgöra det huvudsakliga skälet för det angivna sättet att genomföra gåvan på. Därmed är de två första villkoren i 2§ lagen mot skatteflykt uppfyllda. Situationen i ärendet är alltså den att sökandena inför en förestående försäljning av tomträtten planerar att först överlåta andelar av denna på barnbarnen i syfte att genomföra gåvor till dem på ett sådant sätt att beskattningen vid försäljningen minskas. En taxering på grundval av detta förfarande får anses strida mot grunderna för bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst. Följaktligen är även det tredje villkoret i 2 § lagen mot skatteflykt enligt nämndens uppfattning uppfyllt.

Nämnden anser således att alla tre villkoren i 2 § lagen mot skatteflykt är uppfyllda. Denna bedömning omfattar samtliga alternativ som förekommer i fråga 1.

Nämnden svarar på fråga 1 att lagen mot skatteflykt är tillämplig i alla alternativen.

Beträffande fråga 2 finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas. Nämnden avvisar därför ansökningen i denna del.

Ledamoten Blomqvist samt suppleanterna Sandström, Arvidson och Toftered var skiljaktiga.

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

Blomqvist och Sandström anförde:

Den omständigheten att andelar av tomträtten genom gåva överlåtes på barnbarnen innan en eventuell försäljning av densamma sker och att dessa transaktioner är skattemässigt fördelaktiga för överlåtarna utgör inte skäl att hänföra åtgärderna till förfarande som avses i skatteflyktslagen. Att barnbarnen mottager gåvan mot reverser påverkar inte denna bedömning. Lagen mot skatteflykt är därför enligt vår mening inte tillämplig på förevarande fall. Vid sådan bedömning borde fråga 1 ha besvarats så, att den omfrågade realisationsvinsten skall beskattas hos säljarna efter deras andelstal.

Arvidson och Toftered anförde:

I motsats till majoriteten finner vi inte något av de tre villkoren i 2 § lagen mot skatteflykt uppfyllt.

De rättshandlingar som skulle ingå i ett skatteflyktsförfarande är gåvor till barns avkomlingar. Att lämna gåva — särskilt i rakt nedstigande släktled — är en i vårt land självklar rättighet, som inte lämnats obeaktad i vare sig successionsrättslig eller skatterättslig lagstiftning. Fråga är om traktan att tillgodose efterkommande genom gåva eller arvsförskott någonsin kan ta sig sådan uttrycksform att transaktionen i sig framstår som "mer eller mindre meningslös" (Prop 1982/83:84 s 21).

För att det första villkoret i skatteflyktslagen skall vara uppfyllt krävs att gåvorna ingår i ett förfarande, som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Majoriteten antar att skatten på realisationsvinsten blir betydligt lägre för barnbarnen än vad den skulle ha blivit för sökandena. Även om antagandet visar sig riktigt måste häremot ställas, att sökandena i och med gåvorna inte förfogar över det vederlag, som medför skattekraften. Vid sådant förhållande kan man rimligen inte hävda, att förfarandet medför en inte oväsentlig skatteförmån *för den skattskyldige.*

Om man trots allt accepterar att begreppet "den skattskyldige" innefattar gåvotagarkretsen kan man i detta ärende notera, att storleken av den möjliga inkomstskatteförmånen inte är utredd. Påståendet att den inte kan anses oväsentlig bygger som förut nämnts på antaganden — sökandena har för sin del påtalat endast fördelar i gåvoskattehänseende. Enligt vårt sätt att läsa 2 § 1. saknas utrymme för antaganden när det gäller att bedöma huruvida den uppkomna skatteförmånen är mer än oväsentlig. Om en utredning skulle visa, att vissa gåvotagare har ett gynnsammare marginalskatteläge än givarna medan andra åter har ett ogynnsammare, anmäler sig genast intressanta följdfrågor. Skall likartade gåvor om vartannat kunna anses framstå som meningsfulla resp meningslösa? Framstår gåva som meningslös om gåvotagaren ligger på högre marginalskattenivå än givaren men förfogar över outnyttjade förlustavdrag? Hur blir bedömningen om gåvotagaren har högre marginalskattenivå än givaren men mot realisationsvinsten kan sätta resultatreglerande åtgärder i annan förvärvskälla? Eftersom gåvotransaktioner

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

även fortsättningsvis lär bli vanliga finns anledning dröja vid frågorna. De bör även knytas till bodelnings- och arvskiftesfallen.

Vad gäller det andra villkoret skall prövningen grundas på antaganden. Det kan enligt vår mening dock inte antas, att sökandenas rättshandlingar har sin primära grund i skatteflyktstänkande och inte i en naturlig traktan att vid lämpligt tillfälle och på lämligt sätt berika barnbarnen.

Det tredje villkoret för tillämpning av skatteflyktslagen är att taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Enligt fast grundad praxis skall vid överlåtelse av fastighet fångets art i inkomstskattemässigt hänseende bedömas efter sin huvudsakliga innebörd. Om värdet av förvärvarens motprestationer understiger fastighetens taxeringsvärde för överlåtelseåret skall normalt fånget i sin helhet anses utgöra gåva. Gåva utgör inte avyttring i realisationsvinsthänseende. Reglerna i 35 – 36 §§ kommunalskattelagen beaktar till fullo, att gåvofångad egendom i senare led kan bli föremål för avyttring. Det kan entydigt utläsas ur såväl lagtext som förarbeten att beskattningen därvid skall effektueras hos säljaren av den avyttrade egendomen — vi bortser från särreglerna för handelsbolag och vissa dödsbon. Vi kan därför inte finna annat än att en taxering på grundval av förfarandet inte skulle strida mot utan snarare stå i direkt överensstämmelse med lagstiftningens grunder.

I sammanhanget kan nämnas att fjärde stycket i punkt 1 av anvisningarna till 1 § lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst år 1980 (SFS 1980:999) omredigerades så att det numera klart framgår, att innehavstiden även i fråga om avyttrad fastighet skall beräknas på samma sätt som vid realisationsvinstbeskattningen. Bestämmelsen får sin gynnsammaste effekt om fastighet avyttras omedelbart efter ett gåvoförvärv. I de flesta fall mister stadgandet sin betydelse redan efter så kort tid som fyra år efter gåvoförvärvet. Denna lagändring i liberaliserande riktning ligger tidsmässigt efter införandet av skatteflyktslagen. Även om denna sedermera skärpts stärker tidsföljden oss i vår uppfattning, att förfarandet inte strider mot lagstiftningens grunder.

Vi finner alltså att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig i förevarande fall.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade makarna A att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle utforma svaret på fråga 1) a – d så att, oavsett när en försäljning skedde inom två år från gåvotillfället, en eventuell realisationsvinst skulle beskattas hos säljarna efter deras andelstal utan beaktande av reglerna i lagen mot skatteflykt.

Den 6 juni 1984 beslöt regeringsrätten (Nordlund, Brodén, Palm) följande dom.

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

Bedömningen i målet gäller gåvotransaktioner till närstående i samband med en efterföljande försäljning av den bortgivna egendomen. Gåvorna skall i princip omfatta två tredjedelar av en klagandena tillhörig tomträtt. Gåvomottagarna är omyndiga barnbarn till klagandena, vilka för egen del kvarstår som innehavare till sammanlagt en tredjedel av tomträtten. En försäljning av hela tomträtten avses komma till stånd inom två år från gåvotillfället.

Enligt 2 § lagen mot skatteflykt skall vid taxeringen hänsyn inte tas till en rättshandling som har företagits av en skattskyldig, om förutsättningar som anges i punkterna 1 – 3 i paragrafen är uppfyllda. I punkt 1 fordras att rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige.

Såvitt gäller det senare ledet i de i ansökningen beskrivna dispositionerna, dvs den efter gåvornas fullbordande gjorda försäljningen av tomträtten, kommer klagandena att direkt medverka vid avyttringen av den andel i tomträtten som de innehar för egen del. Det har inte visats att gåvoförfarandet i förening med försäljningen av denna andel medför någon skatteförmån för klagandena.

Försäljningen av barnbarnens andelar i tomträtten kommer inte — så långt kan bedömas av de i målet lämnade upplysningarna — att förutsätta någon medverkan, vare sig direkt eller indirekt, från klagandenas sida. De omyndiga barnbarnen kommer vid försäljningen av tomträttsandelarna att företrädas av andra personer än klagandena. En annan sak är att det praktiska genomförandet av försäljningen av de skilda delägarnas andelar i tomträtten kan komma att kräva en viss samordning delägarna emellan i fråga om val av tidpunkt, utformningen av köpehandlingar m m. En samordning av sådant slag är dock inte att jämställa med den direkta eller indirekta medverkan i rättshandling som anges i punkt 1 av 2 §. Gåvotransaktionerna i förening med försäljningen av barnbarnens andelar i tomträtten kan inte anses medföra någon sådan skatteförmån för klagandena som enligt punkt 1 av 2 § uppställs som en förutsättning för tillämpningen av lagen mot skatteflykt. Vid försäljning av tomträtten skall säljarna beskattas för uppkommande realisationsvinst efter deras andelstal.

Med bifall till besvären ändrar regeringsrätten förhandsbeskedet i enlighet med det anförda.

Regeringsråden Voss och Bouvin var skiljaktiga beträffande motiveringen och anförde:

> I förarbetena till lagen (1980:865) mot skatteflykt har departementschefen sammanfattningsvis uttalat att lagen har sin udd riktad främst mot skatteflykt som sker med hjälp av sinnrikt utformade bolagstransaktioner, arrendeavtal e d som går ut på t ex att en rörelseinkomst eller realisationsvinst skall undgå beskattning eller beskattas på ett alltför fördelaktigt sätt. Men han framhåller att lagen skall kunna tillämpas även på andra områden, exempelvis transaktioner mellan närstående såsom då föräldrar försöker föra över avkastning till minderåriga barn för att kringgå avdragsförbudet för periodiska understöd (prop

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

1982/83:84 s 22).

Ett av villkoren för att lagen skall kunna tillämpas är att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Enligt departementschefen (prop 1982/83:84 s 18) innebär detta att tillämpningsområdet i princip begränsas till förfaranden som till den helt övervägande delen betingas av möjligheterna att uppnå en skatteförmån. Departementschefen framhåller emellertid att lagen inte skall kunna tillämpas i alla fall där den skattskyldige får skattefördelar av sitt handlande. För lagens tillämplighet krävs det att skattefördelarna träder i förgrunden på sådant sätt att transaktionen i övrigt framstår som mer eller mindre meningslös (prop 1982/83:84 s 21).

Lagrådet och skatteutskottet har givit uttryck åt liknande tankegångar. Lagrådet säger sålunda att bedömningen av den skattskyldiges avsikter med förfarandet måste göras med stor varsamhet. För att skatteförmånen skall anses som det huvudsakliga skälet till förfarandet bör fordras att förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen (prop 1982/83:84 s 44). Skatteutskottet ansluter sig i sitt betänkande om skatteflyktslagen helt till dessa lagrådets uttalanden (SkU 20 s 13).

Enligt vår mening får det antas — bl a med hänsyn till att barnbarnen i samband med gåvotransaktionerna skall utfärda reverser till makarna A intill större delen av tomträttens byggnadsvärde — att makarna vidtar transaktionerna för att vid en framtida försäljning slippa den realisationsvinst som belöper på de andelar som överlåtits till barnbarnen. Förfarandet innebär emellertid också att makarna A helt avhänder sig dispositionsrätten till de överlåtna andelarna och att barnbarnen vid en försäljning av tomträtten för dess beräknade marknadsvärde, 340 000 kr, tillförs ett icke oväsentligt kapital. Barnbarnens gåvoskatt blir härigenom lägre än om de som gåva erhåller motsvarande andelar av köpeskillingen vid försäljningen. Syftet att på detta sätt ge barnbarnen en ekonomisk fördel är inte utan praktisk mening. Den skatteförmån som makarna A kan uppnå genom gåvotransaktionerna kan därför inte anses som det huvudsakliga skälet till förfarandet. Lagen mot skatteflykt är på grund härav inte tillämplig på förfarandet och den realisationsvinst som uppkommer vid en framtida försäljning skall beskattas hos samtliga säljare efter deras andelar.

Vi ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda.

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

Regeringsrättens dom den 30 april 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Ett handelsbolag ägde en fastighet som användes i en av bolagsmännen genom aktiebolag bedriven rörelse. Avdrag för avsättning för befarad kursförlust på utländskt lån som tagits i samband med förvärv av fastigheten har ansetts ej kunna medges

RSV/FB Dt 1984:2

Utkom från trycket den 18 september 1984

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A och B bl a följande.

> I samband med att undertecknade föregående år förvärvade aktierna i AB X övertog vi personligen i handelsbolag fastigheten K vari bolagets verksamhet i sin helhet bedrives.
>
> Av fastighetens totala utrymmen, 1 120 m², fördelat i 4 plan, är 1 045 m² uthyrda till vårt aktiebolag, medan 75 m² är uthyrda till utomstående.
>
> Ett villkor för övertagandet av aktierna var att jämväl fastigheten övertogs. Vi valde av olika skäl att i handelsbolag övertaga fastigheten. För finansiering av fastighetsköpet erbjöds vi av Handelsbanken ett utlandslån. Den senaste devalveringen kommer att medföra en uppskrivning av lånebeloppet och därmed en avsevärd kursförlust för oss. Med anledning härav vill vi göra framställning om förhandsbesked huruvida vi i vår deklaration av fastigheten för inkomståret 1982 kan erhålla avdrag för den kursförlust, som uppstår.

Under hand hade upplysts följande. Lånet var ett s k korglån som tagits av handelsbolaget. Lånet löpte i fem år utan amortering. Gjord avsättning skulle återföras till beskattning påföljande år. Ansökan om förhandsbesked avsåg frågan om avdrag vid 1983 års taxering fick göras för den under 1982 uppkomna risken för kursförlust.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 6 maj 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Rosén, Blomqvist, Brissman, Heimer, Petersson) följande förhandsbesked.

Inkomstberäkningen av fastigheten skall ske enligt reglerna för annan fastighet. Detta innebär att avdrag får göras för omkostnader enligt 25 § 1 mom kommunalskattelagen. Kursförlust på lån för förvärv av fastighet kan inte anses utgöra sådan avdragsgill omkostnad som avses i detta lagrum. På grund härav förklarar nämnden att A och B inte äger rätt till avdrag för avsättning för befarad framtida kursförlust på lånet.

Ledamöterna Gustafson och Nilsson var skiljaktiga och anförde:

> Enligt vår mening är en för handelsbolaget uppkommande kursförlust inte att anse som en kapitalförlust. Med hänsyn härtill anser vi att nämnden bort förklara sökandena berättigade till avdrag för den befarade förlusten.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A och B att avdrag skulle medges för

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

RSV/FB Dt 1984:2

kursförlust enligt vad som angetts i ansökan hos riksskatteverket.

I en dom den 30 april 1983 ändrade regeringsrätten (Wieslander, Hilding, Delin, Tottie, Wadell) inte förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 2 april 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1984:3

Utbetalningar från FN-organet United Nations Joint Staff Pension Fund (UNJSPF) har ansetts utgå till följd av försäkring som utgör kapitalförsäkring

Utkom från trycket den 21 september 1984

1 Ansökningen

I ansökningen anförde ett ombud följande.

> Lön och liknande ersättning från FN och dess fackorgan är enligt konventioner av den 13 februari 1946 och den 21 november 1947 skattefria i Sverige för personer som har tjänst hos FN eller dess fackorgan, se lag (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Vid pensionering anses anställning upphöra och konventionerna anses därför ej tillämpliga på före detta anställda vilka trätt i pension. Mot denna bakgrund har regeringsrätten (RÅ 1971 ref 9) ansett att "pension från FN" under 1963 var skattepliktig i Sverige.
>
> Sökanden (A) har varit tjänstledig från sin svenska anställning sedan 1968 för uppdrag och tjänst hos ett av FNs fackorgan. Denna tjänst började 1967. Sökanden och hans hustru har bott ... (utomlands) ... sedan 1968 men har kvar bostad i Sverige och är skrivna där. Under 1982 blir sökanden 55 år och uppnår därmed en pensionsgräns för FN-tjänstemän. Han kan då välja mellan att återinträda i tjänst i Sverige och låta sina kunskaper komma svensk vetenskap till del eller att kvarstå i FN-tjänst. En viktig roll vid värdering av alternativen spelar beskattningen av intjänad pension under tjänstgöringen. Pensionen kommer att uppgå till ca USD 12 000 per år jämte ett avgångsvederlag om USD 45 000.
>
> — — —
>
> Pensioner till f d FN-tjänstemän och tjänstemän i FN-organ utbetalas av United Nations Joint Staff Pension Fund (UNJSPF), vilken bildats 1949 i samma dubbla syfte som SPP i Sverige nämligen att underlätta tjänstemäns övergång mellan FN-organ och att säkra pensionerna även om FN skulle upplösas — man bör komma ihåg att FNs föregångare NF ej blev så långvarig. UNJSPF förvaltar till uppfyllande av sitt ändamål mycket betydande tillgångar (drygt USD 2 Mdr vid utgången av 1979) vilka hopsamlats genom pensionspremier från FN-organ och tjänstemännen. Premierna uppgår till 21 % av aktuell pensionsberättigande lön och bekostas till 2/3 av arbetsgivaren och 1/3 av de anställda. De pensioner som utgår är en funktion av i första hand antal tjänsteår och slutlön. Även vissa andra omständigheter beaktas och pensionen utgår alltså efter villkor som är kända då betalningarna göres.

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

Mot bakgrund av den självständighet UNJSPF intar, i förhållande till FN, och dess egna medelsförvaltning samtidigt som UNJSPF är underkastad tillsyn får UNJSPF anses vara en försäkringsanstalt och de pensioner som uppbäres därifrån anses vara pensionsförsäkringsutbetalningar baserade på försäkringsmässiga premier. På grund härav och då UNJSPF är förvaltat i utlandet kommer pensionsförsäkringsutbetalningarna från utländsk försäkringsanstalt och är skattefria i Sverige då de är att hänföra till återbetalning av kapitalförsäkring. Det samma gäller engångsbeloppet vid tjänstens upphörande.

Jag yrkar mot ovanstående bakgrund att rättsnämnden förklarar att den pension som kan komma att utbetalas till sökanden från UNJSPF p g a hans tidigare tjänst hos . . . (FN-organet i fråga) . . . är skattefri i Sverige även om sökanden är bosatt här p g a att pensionen är att hänföra till utfallande kapitalförsäkring.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 11 juni 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Rosén, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Hallgren) följande förhandsbesked.

Eftersom det i ärendet är fråga om huruvida en viss ersättning skall beskattas i Sverige, sedan mottagaren bosatt sig här, bör den i ärendet aktuella frågan bedömas efter de principer på vilka svensk beskattningsrätt på detta område vilar. Den ersättning som det här är fråga om utgår primärt på grund av de villkor som angivits i sökandens anställningsavtal. Ersättningen utbetalas sålunda efter pensioneringen och har sin grund i den förutvarande anställningen. Ersättningen har därför karaktär av pension. För svensk beskattningsrätts del kan anställds pensionering ske på i huvudsak två sätt. En arbetsgivare kan ordna pensionering av sina anställda dels i egen regi dels genom att köpa en försäkring. Väljer arbetsgivaren att ordna pensioneringen i egen regi kan det ske genom att medel avsätts till en särskilt för pensionering av egna anställda bildad stiftelse. Det sätt som FN och dess organ har valt för pensionering av sina anställda synes ha stora likheter med en sådan stiftelse som åsyftas i 10 § fjärde stycket lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m m. Härför talar det starka samband som råder mellan FN, dess organ och UNJSPF samt det förhållandet att det inte finns något försäkringsavtal mellan berörda parter. Ifrågavarande pensionering får därför anses ordnad i egen regi och inte genom försäkring. För en sådan utbetald pension föreligger inte något i 19 § KL angivet undantag från skatteplikt. Då sökanden i och med pensioneringen lämnar sin aktiva tjänst hos . . . (FN-organet i fråga) . . . blir utbetalningarna från UNJSPF inte undantagna från beskattning med stöd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Nämnden förklarar därför att sökanden efter bosättning i Sverige blir skattskyldig här för pension som utbetalas från UNJSPF.

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

I besvär hos regeringsrätten fullföljde A sin talan.

Försäkringsinspektionen anförde i ett yttrande bl a följande.

> - - - det inte finns någon internationell måttstock som kan tillämpas vid bedömningen om UNJSPF bedriver försäkringsrörelse eller meddelar försäkring. I denna bristsituation ligger det nära till hands att bedöma UNJSPF:s verksamhet med utgångspunkt från svenska förhållanden, d v s hur skulle denna verksamhet ha uppfattats och bedömts om den bedrivits i Sverige?
>
> Av stadgarna synes framgå att UNJSPF är en självständig juridisk person med direkt ansvar för pensioneringen av personalen vid de FN-organ, som anslutit sig till fonden. Premier till fonden betalas av anslutna FN-organ och deras anställda i relation till utbetalade löner (totalt 21 % av utbetald lön). Verksamheten i UNJSPF är mycket snarlik förhållandena i ett antal understödsföreningar i Sverige, s k tjänstepensionskassor, i vilka arbetsgivare med gemensam verksamhetsinriktning har ordnat tjänstepensioneringen för sina anställda. Några exempel på sådana tjänstepensionskassor är Konsumentkooperationens Pensionskassa, Sjöbefälets Pensionskassa, Sparinstitutens Pensionskassa, Pressens Pensionskassa, Försäkringsanställdas Pensionskassa och SAR:s Pensionskassa.
>
> Det må framhållas att UNJSPF inte kan jämföras med en pensionsstiftelse i Sverige enär en sådan inte äger utfästa pension enligt 12 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m m.
>
> Med svenska mått mätt skulle man sålunda kunna anse att UNJSPF genom meddelande av pensionsförsäkringar bedriver försäkringsrörelse i understödsföreningsform.
>
> Vidare är det inte uteslutet att UNJSPF:s verksamhet skulle kunna jämföras med den verksamhet som bedrivs av ett antal försäkringsbolag vilka administrerar pensionsanordningar avtalade mellan arbetsmarknadens parter och anses bedriva försäkringsverksamhet i Sverige. Bland dessa bolag kan nämnas Arbetsmarknadens Försäkringsaktiebolag (AFA), Kommunernas Försäkringsaktiebolag (KFA), Svenska Personalpensionskassan, ömsesidigt försäkringsbolag (SPP), Arbetsmarknadsförsäkringar, pensionsförsäkringsaktiebolag (AMF-pension) och Arbetsmarknadsförsäkringar, sjukförsäkringsaktiebolag (AMF-sjuk). Rättsligt sett utgör dessa bolag försäkringsbolag i försäkringsrörelselagens mening, ehuru deras rörelse av naturliga skäl i huvudsak bedrivs utan inslag av sådan affärsmässighet som tidigare nämnts, varför deras rörelsetyp rent principiellt skulle kunna inrymmas i understödsföreningens form.
>
> Sammanfattningsvis kan försäkringsinspektionen i ärendet endast uttala, att med svensk lagstiftning som utgångspunkt UNJSPF måste anses bedriva försäkringsrörelse och att pension

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

RSV/FB Dt 1984:3

därifrån utgår på grund av försäkring.

Den 2 april 1984 beslöt regeringsrätten (Reuterswärd, Delin, Wadell) följande dom.

De ifrågavarande utbetalningarna från UNJSPF kommer visserligen att utgå på grund av föregående tjänsteförhållande men till följd av försäkring. Denna har icke meddelats här i landet och utgör därför enligt punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL kapitalförsäkring.

Såsom pensionsförsäkring skall dock enligt ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1969:754) om ändring i KL (1928:370) anses den del av försäkringen som svarar mot premie som i enlighet med försäkringsavtalet i dess lydelse den 31 december 1968 betalats eller skolat betalas före den 1 januari 1969.

Om A är bosatt i Sverige, när han uppbär pension från UNJSPF, är vid dessa förhållanden denna skattepliktig för honom endast i vad som kan föranledas av före den 1 januari 1969 inbetalade premier.

Regeringsrätten ändrar det överklagade förhandsbeskedet i enlighet med det anförda.

Regeringsråden Cars och Brodén var skiljaktiga och anförde:

> A tillkommande pension är utfäst i anställningsavtal mellan honom och . . . (FN-organet i fråga) . . . . Det förhållandet att de för pensionens tryggande uppsamlade medlen förvaltas av och utfallande pensionsbelopp utbetalas av ett särskilt från . . . (detta FN-organ) . . . fristående organ inom FN innebär som rättsnämnden funnit i överklagade förhandsbeskedet inte att utbetalade pensionsbelopp skall anses ha utgått på grund av kapitalförsäkring och vara undantagna från skatteplikt enligt 19 § KL.
>
> Vi lämnar besvären utan bifall.

Regeringsrättens dom den 30 mars 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Ett aktiebolag bedrev skogsbruk på arrenderad mark. Enligt arrendeavtalet ålåg det bolaget att efter genomförd skogsavverkning utföra och bekosta erforderliga skogsvårdsåtgärder. Avdrag har medgetts bolaget för i räkenskaperna gjord avsättning för framtida skogsvårdsåtgärder avseende avverkad skogsmark

RSV/FB Dt 1984:4

Utkom från trycket den 18 september 1984

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

> X AB arrenderar mark och bedriver på denna jord- och skogsbruksrörelse.
>
> Enligt arrendeavtalen åligger det X AB bl a att avverka skog i den omfattning som rekommenderas i upprättad skogsbruksplan samt att utföra och bekosta erforderliga skogsvårdsåtgärder i den omfattning som erfordras.
>
> Årligen slutavverkar bolaget ca 175 ha skogsmark på dessa fastigheter och därmed åligger det bolaget, som arrendator, att plantera motsvarande areal.
>
> I början av 1970-talet var det tillåtet att preparera plantorna

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

med DDT, vilket medförde att planteringen kunde ske samma år som slutavverkningen. Efter DDT-förbudet måste därför skogsmarken "trädas" i tre år för att minska snytbaggeangreppen.

För X AB:s del innebär förskjutningen i tiden mellan avverkningen och nyplanteringen att bolagets resultat inte blir rättvisande utan intäkten från avverkningen redovisas ca tre år före kostnaden. Eftersom det åligger bolaget enligt arrendeavtalet att svara för kostnaden för återväxten av avverkade arealer uppstår kostnaden i verkligheten omedelbart då avverkningen äger rum. Bolaget anser att det är förenligt med begreppen "bokföringsmässiga grunder" och "god redovisningssed" att i bokslutet avsätta ett belopp motsvarande kostnaden för framtida skogsvårdande åtgärder på de avverkade arealerna, som ännu inte återplanterats samma år som avverkningen ägt rum. För fastställande av beloppets storlek har skogsvårdsstyrelsen kontaktats. Enligt dennas bedömning beräknas planteringskostnaden uppgå till 2 kr per planta och antalet erforderliga plantor till 2 000 - 2 500 st per ha. Kostnaden kan således uppskattas till lägst 4 000 kr per ha (2 x 2 000).

Enligt en av bolaget per den 30.6.1982 genomförd inventering uppgår arealen avverkad ännu ej återplanterad skogsmark till 543,3 ha. Arealen beräknas till ungefär samma per bokslutsdagen den 31.8.1982. Bolaget har nu för avsikt att i bokslutet per 31.8.1982 avsätta kr 2 173 200 (543,3 x 4 000:-) såsom reserv för framtida skogsvårdsåtgärder.

Yrkande

Bolaget anhåller om förhandsbesked, huruvida bolaget är berättigat till avdrag vid 1983 års taxering för belopp, som på ovan redovisade grunder avsatts i bokslutet 31.8.1982 som reserv för framtida skogsvårdsåtgärder.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

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

Av ansökningen framgår att X AB under kommande räkenskapsår kommer att få utgifter för återväxtåtgärder som en direkt följd av den skogsavverkning som har ägt rum under räkenskapsåret 1981/82 och tidigare räkenskapsår. På grund härav och eftersom anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen inte kan anses lägga hinder i vägen för ett avdrag vid taxeringen som motsvarar den beräknade kostnaden för dessa återväxtåtgärder, finner nämnden att ett sådant avdrag bör kunna medges bolaget. Det medgivna avdraget bör dock återföras till beskattning nästa beskattningsår. Nämnden förklarar därför att bolaget vid 1983 års taxering har rätt till avdrag för avsättningar i räkenskaperna för beräknade kostnader för sådana återväxtåtgärder som avser mark, som skogen har avverkats på utan att någon nyplantering har skett under åren till och med räkenskapsåret 1981/82. Vidare förklarar nämnden att

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

ett medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästa beskattningsår.

Beträffande beräkningen av de aktuella återväxtkostnaderna och därmed avdragets storlek finner nämnden att förhandsbesked inte bör lämnas. Nämnden avvisar därför ansökningen i denna del.

RSV/FB Dt 1984:4

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten i första hand att regeringsrätten skulle undanröja förhandsbeskedet på den grund att sökandebolaget genom att till regeringsrätten inge bankgarantier ändrat förutsättning för förhandsbeskedet och i andra hand att regeringsrätten skulle förklara att bolaget inte var berättigat till avdrag för reserveringen.

Den 30 mars 1984 beslöt regeringsrätten (Nordlund, Hilding, Hultqvist, Tottie) följande dom.

Regeringsrätten, som prövar målet på de förutsättningar som var gällande då riksskatteverket meddelade sitt beslut, ändrar inte förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 9 februari 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Utbyte av fria A-aktier mot fria B-aktier har ansetts inte innefatta en avyttring av A-aktierna

RSV/FB Dt 1984:5

Utkom från trycket den 18 oktober 1984

1 Ansökningen

I ansökningen anförde en aktieägare i ASEA AB[1] bl a följande.

> ASEA AB har för närvarande ett aktiekapital om 1 998 437 500 kr. Aktierna fördelar sig på följande sätt:
>
> Fria A-aktier 3 409 202, bundna A-aktier 32 622 048 och fria B-aktier 3 937 500.
>
> A-aktier medför en röst per aktie medan B-aktier medför 1/10-dels röst per aktie. I övrigt hänvisar vi till bilagda bolagsordning.
>
> B-aktierna introducerades genom beslut på ASEAs ordinarie bolagsstämma 1983 – 03 – 21 och började noteras på Stockholms Fondbörs 1983 – 05 – 16 och finns även noterade på Londonbörsen.
>
> Det har i praktiken visat sig föreligga en knapphet på fria B-aktier, vilket från tid till annan drivit upp kursen på dessa aktier i förhållande till övriga aktier. Fria B-aktier har ju en sämre ställning än andra aktier genom sitt lägre röstvärde, vilket i sig borde motivera en lägre kurs.
>
> Denna knapphet på fria B-aktier står sannolikt att finna i följande faktorer:
>
> 1. Vissa institutionella placerare såsom t ex försäkringsbolag måste begränsa sitt röstmässiga inflytande i sina placeringsobjekt.
> 2. ASEA-aktien har på senare tid rönt ett allt starkare intresse från utlandet, inte minst USA. I USA har nyligen startats utgivning av så kallade ADR (American Deposit Receipts)

[1] Publicerat med bolagets medgivande

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

genom Citibank i New York. Sådana ADR är värdehandlingar och utgör bevis på att ett visst antal aktier av visst slag deponerats hos banken. Detta system med ADR avser dock endast i ASEAs fall fria B-aktier och ökar därigenom efterfrågan på dessa aktier.

Kursutveckligen för olika typer av ASEA-aktier från och med 1983 – 05 – 16 framgår av bilaga till förevarande ansökan.

Av bilagan kan man utläsa att förhållandet mellan kurserna för fria A-aktier och fria B-aktier varierat väsentligt över den begränsade tiden.

ASEA överväger nu att genom ändring i bolagsordningen låta innehavare av fria A-aktier under tid som styrelsen bestämmer byta ut sådana aktier mot fria B-aktier. Härigenom uppnås ett större antal utgivna fria B-aktier för att möta den större efterfrågan på dessa aktier.

Det kan antas, att sedan en sådan ändring av bolagsordningen införts, en utjämning av skillnaden i kurssättningen mellan fria A-aktier och fria B-aktier uppnås.

Vi utgår ifrån att därest utbyten enligt ovan skulle komma till stånd dessa inte skall leda till realisationsvinst eller realisationsförlust enligt §§ 35 och 36 kommunalskattelagen.

Vi hemställer således om förhandsbesked enligt följande.

1. Skulle utbyten enligt ovan föranleda realisationsvinst eller realisationsförlust enligt §§ 35 och 36 kommunalskattelagen?
2. Om svaret på frågan 1 är ja,
   a) till vilken kurs och vid vilken tidpunkt skall avyttring anses ha skett samt
   b) vilken anskaffningskostnad och anskaffningsdag skall gälla för de förvärvade B-aktierna?
3. Om utbyten av fria A-aktier mot fria B-aktier på sätt ovan angivits skulle kunna genomföras utan införing av sådan bestämmelse som nämns i 3 kap § 1 sista stycket aktiebolagslagen, skulle då svaren enligt 1 eller 2 förändras och i så fall på vilket sätt?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 30 september 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Enslöw, Gustafson, Linderberg, Sandström, Arvidson) följande förhandsbesked.

Ett utbyte av fria A-aktier mot fria B-aktier på sätt angivits i ansökningen kan inte anses innefatta en avyttring av A-aktierna. Nämnden svarar därför nej på fråga 1.

Vid detta svar på fråga 1 förfaller fråga 2.

Fråga 3 besvaras nekande i vad den hänför sig till fråga 1.

Suppleanten Toftered anmälde skiljaktig mening och anförde:

> Ifrågavarande A- och B-aktier bär olika rättigheter, vilket avspeglas i kursutvecklingen. Härtill kommer att bytet bygger på frivillighet från sökandens sida. Fråga 1 skall därför besvaras jakande.

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

Som avyttrings- resp förvärvsdag skall räknas den dag erbjudandet accepteras (acceptdagen) genom att A-aktie lämnas in för utbyte mot B-aktie. Som vederlag för utbytt A-aktie skall räknas den på Stockholms fondbörs lägsta noterade betalkursen för B-aktie på acceptdagen. Frågorna 2 a) och b) skall besvaras i enlighet härmed.

Även om utbytet skulle kunna genomföras utan införande i bolagsordningen av sådan bestämmelse som nämns i 3 kap 1 § sista stycket aktiebolagslagen skulle detta inte medföra, att frågorna 1 och 2 besvarades annorlunda. Fråga 3 skall därför besvaras nekande.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle besvara fråga 1 jakande och fråga 3 nekande samt att fråga 2 skulle besvaras enligt följande. De A-aktier som överlåts i enlighet med villkoren i erbjudandet skall anses avyttrade den dag erbjudandet accepteras genom att aktierna lämnas in för utbyte. B-aktierna har i konsekvens härmed förvärvats samma dag. Avyttringen av A-aktier har skett till ett pris som motsvarar den på Stockholms Fondbörs lägsta noterade betalkursen för B-aktie på acceptdagen.

Den 9 februari 1984 beslöt regeringsrätten (Petrén, Brodén, Hultqvist, Tottie, Palm) följande dom.

Domskäl

En omvandling av fria A-aktier till fria B-aktier på sätt bolaget angivit medför inte någon förändring av bolagets totala aktiekapital. Ej heller medför det någon ändring vare sig av den förmögenhetsmassa vari aktien utgör en andel eller andelens storlek.

Omvandligen är i förevarande fall en rättshandling vari aktieägarna och bolaget medverkar. Den har som enda konsekvens att röstvärdet på det ursprungliga aktieinnehavet efter omvandlingen förändrats till en tiondedel. Förfarandet kan närmast sägas innebära att aktieägarna frivilligt minskar röstvärdet på sina aktier. Omvandlingen kan inte anses innefatta en avyttring av A-aktierna, oavsett om den sker med stöd av bestämmelse i bolagsordningen eller ej.

Domslut

Regeringsrätten lämnar besvären utan bifall.

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

RSV/FB Dt 1984:6

Utkom från trycket den 18 oktober 1984

Regeringsrättens dom den 30 maj 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Ett bolag som tidigare bedrivit byggnadsrörelse men som år 1979 övergått till att bli fastighetsförvaltande ägde såväl hyresfastigheter som uppförts i byggnadsrörelsen som hyresfastigheter som förvärvats färdigbyggda i nära anslutning till avvecklingen av rörelsen. En år 1983 förvärvad hyresfastighet har ansetts inte utgöra omsättningstillgång hos bolaget

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

AB X hade under en lång följd av år bedrivit byggnadsrörelse. Verksamheten hade bl a bestått i uppförande av småhus, såväl i egen regi som på entreprenad. Byggnadsverksamheten i bolaget hade upphört år 1979. I oktober 1979 hade bolaget på offentlig auktion försålt de till byggnadsrörelsen hörande maskinerna och inventarierna. Avsikten hade härefter varit att bolaget skulle bygga upp ett fastighetsbestånd och ägna sig åt förvaltning av fastigheter. I bolaget fanns endast en deltidsanställd snickare samt två personer som skötte det administrativa arbetet. Bolaget ägde aktierna i ett bolag som bedrev måleriverksamhet. Antalet anställda i detta bolag uppgick till ca 25 personer. Planer fanns på att avveckla dotterbolaget inom en inte alltför avlägsen framtid.

Från den tid bolaget aktivt bedrivit byggnadsrörelse fanns sammanlagt sju hyresfastigheter, samtliga belägna inom L kommun. Tre av dessa fastigheter hade bolaget uppfört i egen regi. Tre av fastigheterna hade bolaget förvärvat i färdigbyggt skick år 1979. Efter förvärven hade reparations- och målningsarbeten utförts av det förut nämnda dotterbolaget. En hyresfastighet hade förvärvats år 1980. Vidare ägde bolaget en fastighet på vilken var uppförd en förrådsbyggnad som använts i byggnadsverksamheten. På denna fastighet hade bolaget självt utfört om- och tillbyggnadsarbeten år 1975. Bolaget hade ej sålt någon hyresfastighet.

Bolaget hade behandlat samtliga sina fastigheter såsom omsättningstillgångar i byggnadsrörelse.

Bolaget avsåg som ett led i en utökning av sitt fastighetsbestånd att under 1983 förvärva fastigheten S, en större kombinerad bostads- och hotellfastighet i L kommun.

Förhandsbesked begärdes om huruvida bolaget vid 1984 års taxering enligt bestämmelserna i punkten 3 tredje stycket av anvisningarna till 41 § KL fick värdera fastigheten S till 85 % av fastighetens anskaffningsvärde.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 29 april 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Sandström, Vester, Jonsson) följande förhandsbesked.

Av handlingarna framgår att AB X numera inte kan anses aktivt bedriva byggnadsrörelse och att bolaget inte heller bedriver handel med

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

fastigheter. Under sådana förhållanden och med hänsyn till bolagets syfte med förvärvet av fastigheten S i L kommun kan fastigheten efter bolagets förvärv inte anses utgöra omsättningstillgång hos bolaget. På grund härav besvarar nämnden den ställda frågan nekande.

RSV/FB Dt 1984:6

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten fullföljde bolaget sin talan.

I en dom den 30 maj 1984 ändrade regeringsrätten (Wieslander, Hilding, Wadell, Bouvin) inte förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 30 maj 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Ränta på lån, som upptagits i ett visst bolag och räntefritt deponerats hos detta bolags dotterbolag i utbyte mot dispositionsrätt till brygg- och uppläggningsplats, har ansetts jämställd med hyra[1]

RSV/FB Dt 1984:7

Utkom från trycket den 18 oktober 1984

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande.

> Fastighetsbolaget AB X som är ett helägt dotterbolag till AB Y har lämnat ett förslag om hyresavtal till båtägarna i en båtklubb. I förslaget ingår en ovanlig hyresmetod som består i att båtägaren personligen gör en insats (utan säkerhet) om ca 30 000 kr i AB X. Denna insats skall utgöra hyran för en viss period. Efter periodens utgång får båtägaren tillbaka insatsen i fullo till sitt nominella belopp. Då insatsen är relativt hög är förfarandet endast intressant om insatsen kan garanteras på något sätt. AB Y erbjuder sig därför att låna ut insatsen till en avtalad ränta. I förslaget är räntan 15 %. Säkerheten för beloppet utgörs av en garanti från AB Y att om AB X inte kan återbetala insatsen så avsäger sig AB Y anspråken på lånet. Hyresnivån blir oskälig om båtägaren betalar hela räntans storlek dvs 4 500 kr per år.
>
> Fastighetsägaren gör gällande att räntan på lånet är avdragsgill i båtägarens allmändeklaration.
>
> Undertecknad önskar erhålla ett förhandsbesked på huruvida räntan för ett lån utställt av AB Y på ovanstående villkor är avdragsgill i den allmänna självdeklarationen som underskott av ränteutgifter.

Av handlingarna i ärendet framgick vidare bl a att AB X inte skulle erlägga någon ränta till A på insatsen.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 18 november 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Brissman, Gustafson, Heimer, Alderin, Toftered) följande förhandsbesked.

[1] Jfr RSV/FB Dt 1980:17 och 1982:16

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

Av utredningen framgår att A räntefritt skall deponera ett belopp om cirka 30 000 kr hos AB X, att AB Y erbjuder sig att låna ut motsvarande belopp till A mot 15 % ränta samt att A skall betala tillbaka lånet till AB Y i samband med uppsägning av bryggplatsen och uppläggningsplatsen.

Som svar på den i ansökningen ställda frågan förklarar nämnden att den av A erlagda räntan på lånet utgör en sådan räntekostnad för vilken han är berättigad till avdrag i förvärvskällan kapital. Emellertid är följande att beakta i sammanhanget.

Enligt rådande skatterättslig praxis får en innehavare av en fordran, vilken underlåter att betinga sig ränta på fordringen, anses få en inkomst till ett belopp som motsvarar en skälig ränta, om det genom underlåtenheten att ta ut ränta kan anses ske en sådan överföring av medel från borgenären till gäldenären som har en särskild betydelse i skattehänseende.

Vid sin bedömning huruvida den i ärendet beskrivna transaktionen mellan A och AB X innebär en sådan överföring av medel tar nämnden fasta på följande omständigheter.

Genom att räntefritt som insats deponera ett belopp om cirka 30 000 kr hos AB X får A utan ytterligare avgift tillgång till bryggplats och uppläggningsplats för sin båt på bolagets fastighet. Avgift för att få disponera sådana båtplatser utgör en till levnadskostnad hänförlig utgift som inte är avdragsgill enligt 20 § andra stycket kommunalskattelagen.

Med hänsyn härtill får A:s underlåtenhet att ta ut ränta anses ha en sådan särskild betydelse i skattehänseende som har angetts ovan. Nämnden förklarar därför att A vid en sådan penningdeposition hos AB X som anges i ansökningen skall ta upp till beskattning ett belopp som motsvarar marknadsmässig ränta på det som insats erlagda kapitalet.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att det meddelade förhandsbeskedet ändrades på det sättet, att avdrag inte skulle medges för gäldräntan.

Den 30 maj 1984 beslöt regeringsrätten (Cars, Voss, Bouvin) följande dom.

Av handlingarna i målet framgår följande. Syftet med de i ansökningen om förhandsbesked avsedda transaktionerna är att de båtägare som inte önskar hyra brygg- och uppläggningsplats per säsong kan teckna ett avtal för viss tid med fastighetsägaren AB X. Vederlag för uthyrningen utgår då i form av en som "insats" betecknad betalning om ca 30 000 kr. Ränta utgår inte på beloppet och säkerhet ställs ej. Båtägaren får när som helst säga upp avtalet och skall då återfå det inbetalda beloppet. Han kan av AB Y, som är moderbolag till AB X, låna motsvarande belopp amorteringsfritt men mot en ränta om 15 procent per år. Om AB X inte kan betala tillbaka "insatsen" kommer AB Y ej att återkräva lånebeloppet.

Konstruktionen med ett låneavtal mellan AB Y och båtägaren har uppenbarligen till syfte att den senare skall kunna göra ränteavdrag vid sin taxering för att därigenom reducera det reella vederlaget för brygg- och uppläggningsplatserna. Räntan får med hänsyn härtill anses jäm-

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

ställd med hyra och är alltså att bedöma som en till levnadskostnad hänförlig utgift. Rätt till avdrag för räntan föreligger därför inte.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda.

Regeringsrådet Hellner var skiljaktig och anförde:

> Lika med riksskatteverkets nämnd för rättsärenden finner jag A berättigad till avdrag för den ränta han erlägger på sitt lån på cirka 30 000 kr av AB Y.
>
> Såsom ersättning för det lån på samma belopp som A i sin tur lämnar AB Y:s dotterbolag AB X erhåller han — i stället för ränta — en rätt att avgiftsfritt disponera en bryggplats och en båtuppläggningsplats. Denna rätt representerar ett skattepliktigt ekonomiskt värde som, i brist på utredning om prissättningen för jämförliga brygg- och uppläggningsplatser, får antas motsvara marknadsmässig ränta på det av A räntefritt utlånade kapitalet.
>
> I enlighet med det anförda lämnar jag besvären utan bifall.

RSV/FB Dt 1984:7

Regeringsrättens dom den 20 mars 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Överlåtare av del av s k egendomslivränta har — även i det fall överlåtelsen skett mot vederlag — förklarats skattskyldig för utfallande belopp i sin helhet

RSV/FB Dt 1984:8

Utkom från trycket den 9 oktober 1984

1 Ansökningen

I ansökningen anförde ett ombud för sökanden bl a följande.

> A försålde i december 1980 genom två separata köpebrev ett antal fastigheter. Genom det ena köpebrevet, dagtecknat den 16 och 24 december 1980, försålde A en fastighet för en överenskommen köpeskilling om 589 280 kr. Dessutom skulle köparna till säljaren erlägga en livränta med 37 036 kr per år, att utgå i 20 år. Genom det andra köpebrevet, dagtecknat den 30 december 1980, försålde A tre fastigheter för en överenskommen köpeskilling om tillhopa 1 804 807 kr. Dessutom skulle köparen till säljaren erlägga en livränta med 98 400 kr per år, att utgå i 20 år. De båda årliga livräntorna skulle indexuppräknas varje år med hänsyn till konsumentprisindex.
>
> A har nu för avsikt att överlåta viss del av livräntorna med en tredjedel till sin son, född 1958, med en tredjedel till sin dotter, född 1940 och med en tredjedel till sina barnbarn, födda 1963, 1966 och 1972, antingen som gåva eller mot vederlag.
>
> A ställer sig nu frågan hur hans inkomst- och förmögenhetsbeskattning påverkas om
>
> 1. överlåtelse av livräntor sker i form av gåva?
> 2. överlåtelse av livräntor sker mot vederlag?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 19 augusti 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Rosén, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Hallgren) följande förhandsbesked.

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

RSV/FB Dt 1984:8

Enligt 53 § 4 mom andra stycket kommunalskattelagen (KL) medför överlåtelse av rätt enligt bindande förpliktelse till periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt att överlåtaren alltjämt skall vara skattskyldig för utfallande belopp i den mån han inte vid utbetalning till mottagaren skulle vara berättigad till avdrag för beloppet som omkostnad eller periodiskt understöd.

Då A såvitt handlingarna utvisar inte enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL i dess lydelse enligt SFS 1982:421 skulle vara berättigad till avdrag för periodiskt understöd till barnen eller barnbarnen förklarar nämnden att A även efter en överlåtelse av del av livräntorna är skattskyldig för de utfallande beloppen i sin helhet. Om överlåtelsen sker i form av gåva eller mot vederlag saknar därvid betydelse. Nämnden förklarar vidare att den del av det beräknade nuvärdet av livräntan som motsvarar den överlåtna delen av rätten till livräntorna ej skall räknas in i A:s skattepliktiga förmögenhet.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att regeringsrätten skulle förklara att han, efter överlåtelse av del av livräntorna till sina barn och barnbarn, inte var skattskyldig för de utfallande beloppen i sin helhet.

I en dom den 20 mars 1984 ändrade regeringsrätten (Wieslander, Petrén, Hellner, Palm) inte förhandsbeskedet såvitt det överklagats.

Regeringsrättens dom den 28 februari 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1984:9

Utkom från trycket den 22 oktober 1984

Bolag, som vägrats omkostnadsavdrag till viss del för belopp som p g a pensionsutfästelse getts ut till förutvarande ägare, tillika företagsledare, har i visst fall medgetts allmänt avdrag för återstoden av beloppen såsom för periodisk utbetalning

1 Ansökningen

I ansökningen anförde ett ombud för bolaget:

> AB X bildades år 1943, varvid byggmästare A tecknade samtliga aktier. Under åren 1943 – 1975 drev bolaget en omfattande entreprenadverksamhet avseende både byggnads- och anläggningsverksamhet. Antalet anställda har varierat mellan ca 10 till som högst 36 personer. Omsättningen under tiden 1966 – 1975 uppgick till ca 30 miljoner kr.
>
> Under alla år var byggmästare A företagets ledare. Bland bolagets husbyggnadsentreprenader ingick stundom uppdrag även åt företagsledaren. På så sätt byggde A så småningom upp ett betydande eget fastighetsbestånd. Hans egen verksamhet utvecklades efter hand också till byggnadsverksamhet med vissa inslag av handel med fastigheter. Samtidigt har bolagets verksamhet fram till 1980 nedtrappats. Under perioden 1978 – 1980 har bolagets externa byggnadsverksamhet varit obetydlig.

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

1980-12-01 förvärvade bolaget den gren av byggmästare A:s byggnadsrörelse som (i stort sett) motsvarade hans omsättningsfastigheter utanför S-stad. Denna överlåtelse har varit föremål för prövning av riksskatteverkets rättsnämnd. A har därefter genom gåva överlåtit samtliga aktier i bolaget till sina söner. I samband med överlåtelsen av företaget till sönerna har bolaget i avtal den 23 mars 1982 utfäst en pension till A.

När det gäller att bedöma huruvida avtalade beloppet för bolaget är att hänföra till pension bör bedömas dels A:s mångåriga funktion som företagets ledare, dels det förhållandet att A till bolaget under 1980 överlåtit en väsentlig del av sin "försörjningskälla", dvs hans egen byggnadsrörelse, till ett betydande underpris — helt enkelt för ett pris som motsvarade tillgångarnas belåning och som därför inte ger A något nettovederlag. Avkastningen på den överlåtna rörelsedelen tillfaller således fortsättningsvis bolaget. Bolaget har inte genom pensionsförsäkring eller på annat sätt bekostat någon pension för A.

I en kompletterande skrivelse hade bolaget anfört bl a att A, bortsett från åren 1976, 1977 och 1980 då någon lön inte uppburits, under perioden 1972 — 1980 hade haft en lön från bolaget som varierat mellan 26 500 kr och 85 100 kr. Under samma tidsperiod hade han haft inkomst av de till bolaget under 1980 överlåtna fastigheterna på mellan ca 250 000 och ca 930 000 kr. Den genomsnittliga inkomsten från bolaget och av fastigheterna sammantagna under tiden 1972 — 1980 var ca 580 000 kr och genomsnittet de tre sista åren ca 865 000 kr.

Enligt pensionsavtalet den 23 mars 1982 utfäste sig bolaget att utge pension till A med — utöver vissa mindre belopp för tiden december 1980—december 1981 — 500 000 kr per år fr o m den 1 januari 1982 under A:s återstående livstid. Avtalet innehöll vidare bestämmelser om att viss indexuppräkning skulle ske samt att en tredjedel av den utfästa pensionen skulle efter A:s död utgå till hans hustru om hon överlevde honom.

Bolaget anhöll om förhandsbesked huruvida avdragsrätt förelåg vid inkomsttaxeringen för utbetalningar till A enligt pensionsavtalet den 23 mars 1982. Om utbetalningarna endast delvis skulle anses avdragsgilla såsom pension anhöll bolaget om det förhandsbeskedet att överskjutande belopp skulle få dras av såsom periodiskt understöd enligt anvisningarna till 46 § KL. I sista hand anhöll bolaget — vid negativt besked på något av de tidigare alternativen — om förhandsbesked av innebörd att bolaget, om A avstod från varje form av pension från bolaget, skulle medges avdrag för årligen utgivna 500 000 kr såsom för periodiskt understöd enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 10 juni 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, ordf, Enslöw, Linderberg, Colvér) följande förhandsbesked.

Av utredningen i ärendet framgår att AB X bildades år 1943, att A därvid tecknade samtliga aktier, att A under åren 1943 — 1980 varit

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

företagets ledare, att han under åren 1972 – 1980 uppburit lön från bolaget under 6 år och att dessa löner varierat mellan 26 500 kr och 85 100 kr och i genomsnitt för dessa sex år uppgått till 60 358 kr, att han under åren 1972 – 1980 uppburit inkomst av vissa fastigheter med i genomsnitt 543 204 kr och att han 1980 överlåtit detta fastighetsbestånd till bolaget till ett betydande underpris.

Pension till förutvarande anställd bör i princip relateras till lön som utgått till den anställde under dennes yrkesverksamma tid. Förhållandena kan emellertid vara sådana att denna princip bör frångås. Så kan exempelvis vara fallet beträffande familjebolag om anställd ägare eller honom närstående låter lönen eller delar av en marknadsmässig lön stå inne i företaget. I sådant fall bör bolagets pensionsutbetalning till den anställde beräknas inte i relation till utgiven lön utan i förhållande till företagets storlek, den anställdes arbetsinsatser, hans tjänstetid och andra omständigheter.

Med hänsyn till storleken av AB X samt A:s arbetsinsatser och tjänstetid förklarar nämnden att bolaget är berättigat till avdrag för årlig pensionsutbetalning till A med 250 000 kr jämte indexuppräkning på sätt som föreskrivits i det den 23 mars 1982 dagtecknade pensionsavtalet. Det förhållandet att A avyttrat ett väsentligt fastighetsbestånd till bolaget till betydande underpris kan inte inverka vid bedömning av pensionens storlek. Nämnden förklarar vidare att bolaget inte är berättigat till avdrag för utgivande av återstående (500 000 ./. 250 000 =) 250 000 kr såsom periodiskt understöd till A.

Nämnden förklarar slutligen att om A avstår från varje form av pension från bolaget detta inte föranleder annan bedömning beträffande bolagets rätt till avdrag för periodiskt understöd till A.

Ledamöterna Brissman och Gustafson samt suppleanterna Toftered och Hallgren var skiljaktiga och anförde:

> Med hänsyn till den av sökandebolaget bedrivna verksamheten, A:s ställning som företagsledare under lång tid samt omständigheterna i övrigt anser vi att anledning saknas att till någon del betrakta de belopp som enligt avtalet skall utbetalas till A som utdelning. Vi anser sålunda att nämnden bort förklara att sökandebolaget äger rätt till avdrag vid taxeringen för de årliga utbetalningarna som pension.

Sekreteraren hos nämnden Wingren anförde till protokollet följande.

> I likhet med vad som angetts i nämndens förhandsbesked anser jag att av den årliga utbetalningen om 500 000 kr endast 250 000 kr kan anses som en pensionskostnad för bolaget. Jag anser emellertid att hinder inte föreligger att medge bolaget avdrag för återstående årligen utgivna belopp enligt punkt 5 andra stycket andra och sjätte ledet av anvisningarna till 46 § kommunalskattelagen.

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

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade bolaget att hela den till A utgående pensionen enligt bolagets utfästelse den 23 mars 1982 skulle vara avdragsgill kostnad i bolagets rörelse. Alternativt yrkade bolaget att rätt till avdrag skulle medges bolaget för ett årligen utgivet belopp om högst 500 000 kr såsom för periodiskt understöd till A jämlikt punkt 5 anvisningarna till 46 § KL.

Den 28 februari 1984 beslöt regeringsrätten (Petrén, Tottie, Palm) följande dom.

Vid prövning av frågan om ett företag äger rätt att vid beskattningen göra omkostnadsavdrag för belopp som utbetalas såsom pension direkt till en förutvarande ledare och ägare av företaget är främst att beakta hur lång anställningstiden varit och vilken lön som därunder utgått till företagsledaren. Om det belopp som utbetalas väsentligt avviker från vad som normalt utgår som pension i motsvarande fall får vidare beaktas i vilken omfattning mottagaren i sin dåvarande egenskap av företagets ägare kan ha underlåtit att uttaga marknadsmässig ersättning för sitt arbete och alltså kan sägas ha låtit lönen till viss del innestå i företaget på sådant sätt att en med hänsyn därtill förhöjd pension är motiverad. Med iakttagande av att en pension skall utgöra ersättning för utfört arbete — en inkomstförmån som utgår sedan arbetet upphört — får en samlad bedömning göras av beloppets skälighet (RÅ 1945 Fi 600, 1956 Fi 375, 1966 Fi 424, 1977 ref 46 och 1982 1:63).

Av handlingarna framgår att A har varit verksam i bolaget sedan 1943 och att han såsom lön från bolaget under tiden 1972 – 1980 uppburit ett årligt belopp mellan 0 och 85 100 kr. Någon utredning om hans löneförhållanden före 1972 eller om något sådant missförhållande rått mellan lönen och arbetsinsatsen att en förhöjd pension varit motiverad har ej förebragts i målet. Såvitt handlingarna utvisar synes det såsom pension betecknade beloppet till ej oväsentlig del utgöra ersättning för de värden som A genom fastighetsöverlåtelsen 1980 tillfört bolaget. I denna del motsvarar beloppet ej ersättning för arbete som A utfört åt bolaget. Bolaget har därför inte visat sig berättigat till avdrag såsom för till A utbetald pension med högre årligt belopp än det i överklagade förhandsbeskedet medgivna, 250 000 kr.

Beträffande bolagets i andra hand framställda fråga om avdragsrätt för återstoden av det utfästa beloppet eller del därav såsom för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning kan i förevarande fall, där utfästelsen inte lämnats som ett led i bolaget rörelsedrivande verksamhet, avdrag medges endast i den mån rätt härtill föreligger såsom för allmänt avdrag med stöd av 46 § 2 mom 1) KL. Enligt lagrummets alltsedan kommunalskattelagens antagande gällande lydelse är rätt till avdrag medgiven skattskyldig som under hela beskattningsåret varit här i riket bosatt — varmed enligt anvisningspunkten 2 jämställes stadigvarande vistelse — för utbetalning som inte får dras av från inkomsten av särskild förvärvskälla. Vid 1973 års ändringar i denna del av kommunalskattelagen, då vissa beloppsmässiga begränsningar uppställdes för den tidigare obegränsade rätten till avdrag för periodiskt understöd, infördes i anvisningarna till 46 § nämnda lag en ny punkt 5,

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

vilken — såvitt här är av intresse — i andra stycket angav att avdrag med utgivet belopp medgavs bl a juridisk person och i tredje stycket föreskrev att avdrag i andra fall än som uppräknades i andra stycket medgavs den skattskyldige med högst visst belopp. Tredje stycket har sedermera upphävts med verkan fr o m 1984 års taxering, varför anvisningspunkten numera stadgar — förutom de här ej aktuella generella begränsningarna i första stycket — blott att avdrag med utgivet belopp medges bl a juridisk person.

Avfattningen av 2 mom 1) förutnämnda paragraf antyder att rätten till allmänt avdrag för periodiskt understöd ursprungligen varit avsedd endast för fysisk person. Mycket talar också för att juridiska personer borde få göra avdrag för periodiskt understöd blott i den mån så är medgivet såsom för omkostnad i särskild förvärvskälla. Klart är emellertid att lagrummet varit tillämpligt i fråga om familjestiftelses rätt till avdrag för understöd som stiftelsen utbetalat i enlighet med sina ändamålsbestämmelser. Praxis uppvisar också exempel på fall där andra juridiska personer än familjestiftelser under jämförliga förhållanden erhållit avdrag för periodiskt understöd (RÅ 1940 Fi 332, 1941 ref 22, 1942 Fi 163, 1943 Fi 412 och 1243, 1944 Fi 772, 1949 Fi 713 och 1960 Fi 1239).

I det kommittéförslag som låg till grund för 1973 års nyssnämnda lagändringar uttalades att aktiebolag inte hade något beaktansvärt behov av avdrag för frivilliga periodiska understöd vid sidan av vad som gällde för omkostnader (SOU 1972:87 s 199). Förslaget, som i detta hänseende innebar att endast vissa stiftelser skulle äga rätt till allmänt avdrag för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, frångicks emellertid i propositionen till riksdagen, i vilken avdragsrätten, som nämnts, angavs gälla juridisk person. Departementschefen uttalade i anslutning härtill att förslaget hade främst betydelse för utbetalningar från familjestiftelse men berörde ej frågan om vilken innebörd det hade för utbetalningar från andra juridiska personer (prop 1973:181 s 55). Något hänsynstagande till mottagarens större eller mindre behov av understödet vid sidan av det som låg i beloppsbegränsningen enligt tredje stycket av anvisningspunkten 5 förutsattes dock ej i lagstiftningsärendet (prop 1973:181 s 49 ff och SkU 1973:68 s 19).

Då avdragsrätt enligt 46 § 2 mom 1) och punkt 5 anvisningarna till samma paragraf KL är medgiven juridisk person och då återstoden av det A tillförsäkrade årliga beloppet med hänsyn till de betydande värden A tillfört bolaget genom fastighetsöverlåtelsen år 1980 och övriga upplysta omständigheter får anses hänförlig till periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, är bolaget berättigat till avdrag även för årlig utbetalning av resterande 250 000 kr.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet enligt det anförda.

Regeringsråden Brodén och Hultqvist var skiljaktiga och anförde:

> Vi delar majoritetens uppfattning såvitt gäller frågan om bolagets rätt till avdrag för pension till förutvarande företagsledaren och huvudaktieägaren i bolaget.
>
> Den av bolaget ställda frågan om utbetalningar därutöver kan ske till samme mottagare med avdragsrätt enligt punkt 5 anvisningarna till 46 § KL finner vi böra besvaras nekande. Vid

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

denna bestämmelses tillkomst gjordes endast kortfattade och försiktigt hållna uttalanden i vad gäller utbetalningar från juridisk person. Av dessa uttalanden framgår inte att avsikten varit att skapa en vidsträckt rätt till allmänt avdrag för periodiska utbetalningar från aktiebolag vid sidan om bolagets möjligheter till avdrag för kostnader i förvärvskälla. Vi ändrar inte förhandsbeskedet i denna del.

Regeringsrådet Hultqvist utvecklade sin mening och anförde:

När det gäller periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar är kommunalskattelagens regelsystem uppbyggt på följande sätt. Avdrag för dylika utbetalningar till personal, som är eller varit anställd i verksamhet, vilken är hänförlig till inkomstslaget jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse, skall göras från bruttointäkten i respektive förvärvskälla. Detta gäller oavsett om den skattskyldige är hemmahörande i Sverige eller i utlandet. Skattskyldig som varit bosatt här i riket under beskattningsåret eller stadigvarande vistats här äger rätt att i hemortskommunen i form av allmänt avdrag göra avdrag för utgivna periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar, som inte får dras av från inkomsten från särskild förvärvskälla. Vissa begränsningsregler gäller i detta fall. I regelsystemet får huvudregeln anses vara den att skattskyldig, som driver förvärvsverksamhet inom förvärvskälla, som hänförs till inkomstslaget jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse, äger göra avdrag från bruttointäkten för periodiska understöd och därmed jämförliga periodiska utbetalningar till nuvarande eller förutvarande personal, i den mån utbetalningarna kan godkännas såsom driftkostnad i förvärvskällan. Skattskyldig, som inte innehar förvärvskälla, hänförlig till ovannämnda inkomstslag, och som redovisar inkomst i andra förvärvskällor, t ex tjänst eller kapital, är hänvisad till att avdraga periodiska understöd i form av allmänt avdrag enligt 46 § KL.

För vad som ovan uttalats får anses föreligga stöd i förarbetena till KL (prop 1927:102, s 352) där föredragande departementschefen anför följande i specialmotiveringen till 19 §: "Har understöd utgått till någon, som varit anställd å jordbruksfastighet eller i rörelse, synes, på sätt kommittén ifrågasatt, avdrag för understödet böra ske från intäkten av förvärvskällan. Detsamma synes böra gälla den, som varit anställd å givaren tillhörig annan fastighet. Understöd till den, som varit anställd i annan givarens verksamhet än nu nämnts, synes däremot böra få avdragas under allmänna avdrag."

I här förevarande mål är fråga om ett aktiebolag, som under många år drivit byggnadsrörelse och fortfarande driver dylik rörelse. I samband med generationsskifte har aktierna i bolaget överlåtits från fader till tre söner, varvid aktiebolaget utfäst sig att till fadern, som varit huvudaktieägare och tillika anställd såsom verkställande direktör i aktiebolaget, utgiva en osedvanligt hög pension, som inte i sin helhet kunnat godkännas såsom

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

vid taxeringen avdragsgill driftkostnad i byggnadsrörelsen. Det får i dylikt fall anses strida mot regelsystemet i KL att låta omvandla den icke avdragsgilla delen av pensionen till periodiskt understöd och göra avdrag för denna del vid sidan om rörelsen såsom allmänt avdrag. Visserligen har genom författningsändring år 1973 punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL fått det innehållet att avdrag medges med utbetalt belopp från juridisk person. Anvisningspunkten är emellertid svårtolkad och beträffande punktens rätta innebörd får anses föreligga stor tveksamhet, särskilt med hänsyn till att förarbetena till författningsändringen inte ger någon egentlig vägledning. Det kan emellertid inte vara rimligt att anvisningspunkten skall ges den innebörden att ett rörelsedrivande aktiebolag skall kunna belasta rörelsens resultat med ej avdragsgilla driftkostnader för pension och vid taxeringen få avdrag för de i rörelsen vägrade kostnaderna i form av allmänt avdrag för periodiskt understöd till — såsom i förevarande fall — en person, som är nära besläktad med aktieägarna. Skattemässigt är här fråga om vinstdisposition. Ett godkännande av ett dylikt förfarande vid taxeringen innebär en genombrytning på indirekt väg av grundprincipen för dubbelbeskattning av aktiebolag enligt gällande svensk lag.

Regeringsrättens dom den 20 december 1983 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt
1984:10

Utkom från trycket den 26 oktober 1984

Gemensamhetsskog som utgjort särskild taxeringsenhet och som ställts under förvaltning för gemensam räkning enligt 5 § bysamfällighetslagen (1921:229) har ansetts oinskränkt skattskyldig enligt 53 § 1 mom första stycket f) kommunalskattelagen (KL)

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande.

Härmed får jag för egen del samt för K Gemensamhetsskog anhålla om bindande förhandsbesked till ledning vid min samt gemensamhetsskogens taxeringar år 1982.

Tillsammans med min son äger jag fastigheten L. Till denna fastighet är knuten en andel i den av gemensamhetsskogen förvaltade samfälligheten. Antalet delägande fastigheter utgör fem stycken, d v s varje fastighet ingår i samfälligheten med en femtedel.

Samfälligheten har taxerats såsom särskild taxeringsenhet. Gemensamhetsskogen utgör således skattesubjekt.

Fråga har nu uppkommit att överföra den samfällda marken till lantbruksnämnden. Överlåtelsen torde kunna ske på två olika sätt.

1. Envar ägare av delägande fastigheter överlåter sin andel i samfälligheten till lantbruksnämnden. Sedan samtliga ande-

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

lar förvärvats kan genom lantmäteriförrättning den samfällda marken antingen bilda en självständig registerfastighet eller sammanföras med en eller flera redan bildade fastigheter.

2. Gemensamhetsskogen säljer den förvaltade fasta egendomen till lantbruksnämnden. Sedan så skett har den juridiska personen inte längre något ändamål att fylla varför den upplöses och tillgångarna utskiftas.

Avyttring av andel i samfälligheten

Om alternativ 1 väljs lär ingen tvekan råda att envar fastighetsägare civilrättsligt avyttrar en del av den fastighet, varmed han ingår i samfälligheten. För vinnande av visshet i fråga om den skatterättsliga bedömningen hemställer jag att rättsnämnden till ledning vid min taxering ville jakande besvara följande fråga:

Fråga 1

Skall den vinst som kan uppkomma vid en avyttring av den till fastigheten L hörande andelen i samfälligheten deklareras av mig och beräknas enligt bestämmelserna i KL 35 och 36 §§ jämte anvisningar i de delar dessa lagrum avser avyttring av fastighet?

Om denna fråga besvaras jakande uppkommer vissa följdfrågor.

Värdet av andelen ingår inte i taxeringsvärdet för L utan redovisas som en särskild taxeringsenhet med gemensamhetsskogen som angiven ägare.

Fråga 2

Innebär det förhållandet, att samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet att det så kallade delförsäljningsalternativet p 2a, 13 stycket, fjärde meningen av anv till 36 § KL inte kan tillämpas, trots att andelen faktiskt ägs av mig och utgör en del av registerfastigheten L?

Oavsett om fråga 2 besvaras jakande eller nekande uppkommer en ytterligare följdfråga rörande beräkning av omkostnadsbeloppet.

Fråga 3

Äger jag vid beräkning av omkostnadsbeloppet tillgodogöra mig avdrag för anskaffnings- och förbättringskostnader, som erlagts av gemensamhetsskogen?

Om fråga 2 besvaras nekande vill jag slutligen i denna del fråga följande.

Fråga 4

Äger jag i de fall ingångsvärde kan beräknas med ledning av visst års taxeringsvärde utgå från taxeringsvärdet för L och till detta lägga en femtedel av samma års taxeringsvärde för samfälligheten?

Avslutningsvis skall endast tilläggas att om fråga 1 besvaras nekande återstår endast konstaterandet, att avyttring av andel i

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

samfällighet kommer att hanteras olika beroende på förvaltningsform och principerna för fastighetstaxeringen.

Ett nekande svar på fråga 1 bör vidare vägas mot det förhållandet att samtliga delägare inte behöver avyttra sina andelar, samt att det inte ingår i gemensamhetsskogens förvaltningsuppdrag, att avyttra medlemmarnas andelar.

Gemensamhetsskogen avyttrar den förvaltade marken

Om vi i stället väljer att låta gemensamhetsskogen avyttra den förvaltade marken är det enligt min mening klart, att uppkommande realisationsvinst skall beskattas hos gemensamhetsskogen. För visshets vinnande hemställer vi dock om ett jakande svar på följande fråga.

Fråga 5

Skall gemensamhetsskogen i egen självdeklaration redovisa den realisationsvinst, som kan uppkomma vid en avyttring av det förvaltade markområdet?

Om gemensamhetsskogen avyttrar sitt markinnehav återstår endast att likvidera och utskifta förefintligt överskott, vilket blir betydande. Enligt punkt 4 av anvisningarna till 41 a § KL får gemensamhetsskogen göra avdrag för utdelning till delägare samtidigt som denne skall uppta utdelningen till beskattning i den förvärvskälla, vari delägarfastigheten ingår.

Begreppet "utdelning" har inte definierats i lagtext eller i motivuttalanden. Vad som däremot klart uttalats är att inkomster hos sådana samfälligheter, som utgör skattesubjekt, inte skall vara underkastade dubbelbeskattning. I nu förevarande fall kan beskattning av realisationsvinsten undvikas genom att motsvarande belopp utdelas. Även den del av vederlaget, som motsvaras av omkostnadsbeloppet, måste emellertid — förr eller senare — utdelas. Om sådan utdelning betraktas som "utdelning" inträder i princip dubbelbeskattning. Motsvarande blir förhållandet om återbetalning av tillskjutet belopp betraktas som "utdelning".

Nämnas må att inte bara dubbelbeskattningsliknande effekter uppkommer. Eftersom "utdelning" skall redovisas i inkomstslaget jordbruk drabbas den även av egenavgifter.

Mot bakgrund av det sist sagda vill jag ställa en sista fråga.

Fråga 6

Om gemensamhetsskogen avyttrar sitt markinnehav och därefter utskiftar tillgängliga medel, blir jag då skyldig att som inkomst av jordbruksfastigheten L redovisa även den del av mottaget belopp som motsvarar

a) tidigare beskattade vinstmedel
b) icke skattepliktig del av vederlaget för markinnehavet samt
c) tillskjutet belopp?

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

Stadgandet fick sin nuvarande lydelse 1975. Dessförinnan avsåg stadgandet "inländska juridiska personer, därunder inbegripna ägare av för gemensamt behov avsatta så kallade besparingsskogar, häradsallmänningar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning". Enligt rättspraxis (RÅ 1956 ref 31) var stadgandet i den tidigare lydelsen tillämpligt på marksamfällighet, som ställts under förvaltning för delägarnas gemensamma räkning enligt 5 § bysamfällighetslagen.

Genom lagändringen 1975 tillkom såvitt gällde skattskyldighet för bl a marksamfälligheter kravet att samfälligheten skall utgöra särskild taxeringsenhet. Härigenom kom marksamfälligheter vilkas värde beräknades understiga 20 000 kr att falla utanför stadgandets tillämplighet. Av förarbetena till lagändringen (prop 1975:48, SkU 22, jfr prop 1973:162, SkU 70) framgår att den nya lydelsen av stadgandet inte avsåg att ändra tidigare beskattningsprincip för större marksamfälligheter.

K Gemensamhetsskog utgör samfälld mark och tillkom genom fastighetsbildningsförrättning 1972. Den har taxerats såsom särskild taxeringsenhet. Delägarna i gemensamhetsskogen beslöt vid sammanträde den 18 maj 1972 enligt 5 § bysamfällighetslagen att gemensamhetsskogen skulle ställas under förvaltning för gemensam räkning. Den 18 januari 1973 fastställde tingsrätten reglemente för gemensamhetsskogen.

Med hänsyn till vad som upptagits i det föregående finner regeringsrätten i likhet med riksskatteverket att K Gemensamhetsskog får anses utgöra en sådan samfällighet som avses i 53 § 1 mom första stycket f) KL och därför är skattskyldig för all inkomst.

Regeringsrätten lämnar besvären utan bifall.

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

Prenumerera på SKATTENYTT

Prenumerationspris 1985 kr 135:— inkl moms

- lämnar fortlöpande information i skatte- och taxeringsfrågor genom artiklar av högt kvalificerad expertis samt redogörelser för rättsfall och utredningar
- innehåller Meddelanden från Riksskatteverket serie I och II (I = direkt skatt-taxering; II = indirekt skatt-mervärdeskatt)
- utkommer varje månad utom januari och augusti (12 nr, varav två dubbelnr)
- ca 800 sidor SKATTENYTT per år i bekvämt A5-format

Skattenytt, Expeditionen, Box 5, 793 01 Leksand

Telefon	Postgiro	Bankgiro
0247/104 30	37 29 45-6	241-5123

Prenumerera NU så sänder vi november- och decembernumret av SKATTENYTT 1984 utan kostnad

Härmed beställes att sändas till nedanstående adress:

..... ex SKATTENYTT 1985 à kr 135:— inkl moms

..... ex SKATTENYTT 1985 med inbunden årsvolym à 260:— inkl moms

☐ Vi önskar nr 11 och 12 av SKATTENYTT 1984 utan extra kostnad

☐ FAKTURA ÖNSKAS

☐ Prenumerationsavgiften insättes samtidigt härmed

på ☐ PG 37 29 45-6 ☐ BG 241-5123

NAMN: .....

ADRESS: .....

POSTNR: .....

POSTADRESS: .....

BESTÄLLNINGSDATUM: .....

VÅR REFERENS: .....

Frankeras ej
Adressaten betalar portot

SKATTENYTT
Box 5
793 01 LEKSAND

SVARSPOST
Kundnummer 17579 004
793 01 LEKSAND

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