Regeringsrätten

Rättsfall

Stipendier från fackförbund till fackliga förtroendemän för utbildning (deltagande i kurser)

I. Besvär av A angående förhandsbesked i taxeringsfrågor.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked anförde A att hon hade för avsikt att hos Svenska Metallindustriarbetareförbundet och förbundets avdelning X söka stipendium för deltagande i ''LO:s ideologikurs, steg 1''. A hemställde om förhandsbesked hur stipendierna skulle behandlas vid hennes inkomsttaxering.

RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade: Stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning räknas enligt 19 § KL inte till skattepliktig inkomst. Nu ifrågavarande belopp får anses vara avsedda för sökandens utbildning. För att utgivna belopp skall kunna betecknas såsom sådant stipendium som avses i kommunalskattelagen måste det emellertid bl a också stå klart, att utgivandet inte har samband med någon prestation som mottagaren utför och som kan antas komma utgivaren till godo. — I det nu aktuella fallet betalas beloppen ut av två enheter inom en organisation för vilken sökanden är förtroendeman. Hon utför i denna egenskap vissa uppgifter för organisationen. Mot denna bakgrund kan egentligen gåvoavsikt inte anses föreligga. På grund av det anförda förklarar nämnden att, om sökanden erhåller sådana stipendier som anges i ansökningen, mottagna belopp för henne utgör skattepliktig inkomst av tjänst.

I besvär yrkade A att RR skulle förklara att stipendierna icke utgjorde skattepliktig inkomst.

RR yttrade: I målet är upplyst att A har uppdrag som kassör i avd B av Svenska Metallindustriarbetareförbundet mot ett årsarvode av 3 000 kr. Stipendierna från förbundet och från avd X är avsedda för A:s deltagande i en facklig kurs ''LO:s ideologikurs, steg 1''. Syftet med ideologikurserna anges vara att ge deltagarna fördjupade kunskaper i idéhistoria och idépolitiska frågor, kännedom om socialdemokratien och fackföreningsrörelsens gemensamma idéarv, att diskutera och analysera den nuvarande situationen och att diskutera framkomliga vägar för att återta den politiska makten samt att erövra den ekonomiska makten. — Eftersom kursen är direkt inriktad på den fackligt-politiska verksamheten får Metallindustriarbetareförbundet och avd X anses ha ett eget intresse av att A såsom förtroendeman inom förbundet och avdelningen deltager i kursen. Stipendierna får därför anses som gottgörelse för arbete för förbundets och avdelningens räkning och är således skatteplik-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:12

tig intäkt av tjänst för A. — RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 4.2; dom 6.5.1981.)

En ledamot av RR (Mueller) var av skiljaktig mening i fråga om motiveringen och anförde: Detta mål — liksom fem andra mål som RR samtidigt har att bedöma — gäller frågan huruvida skatteplikt föreligger för sådana bidrag som arbetstagarorganisationer utger till medlemmar för deltagande i utbildning. — Av utredningen i målen framgår att Landsorganisationen i Sverige (LO) och till LO anslutna arbetstagarorganisationer på olika sätt medverkar i och stöder utbildning för sina medlemmar. Organisationernas medverkan och stöd avser utbildning för såväl medlemmar som har eller har haft förtroendeuppdrag i arbetstagarorganisation som för övriga medlemmar. Utbildningen är av mycket skiftande slag. Sålunda finns utbildning som är av direkt betydelse endast för fullgörande av fackliga förtroendeuppdrag, t ex kurser angående försäkringar och pensioner och kurser för skyddsombud. Även utbildning av klart allmän karaktär finns. Hit kan räknas t ex en vinterkurs om 30 veckor vid LO:s folkhögskola Runö och LO:s ideologikurs om två veckor. — Denna utbildningsverksamhet får anses vara av stort samhällsintresse. Den stöds också av staten. Detta sker genom att studiestöd utgår enligt studiestödslagen (1973:349). Vidare utgår statsbidrag, t ex enligt förordningen (1963:463) om statsbidrag till det fria och frivilliga folkbildningsarbetet, förordningen (1970:272) om statsbidrag till löntagarorganisationers centrala kursverksamhet och folkhögskoleförordningen (1977:551). Viss utbildning anses vara av sådan vikt att arbetstagare som skall deltaga i utbildningen har rätt till ledighet därför med bibehållen lön enligt lagen (1974:358) om facklig förtroendemans ställning på arbetsplatsen. — Utbildningsverksamheten får emellertid också anses vara av utomordentlig vikt för arbetstagarorganisationerna själva. En stor del av arbetstagarorganisationernas verksamhet utförs nämligen, inte av anställda utan av fackliga förtroendemän. Utbildningsverksamheten blir då också en av de åtgärder som arbetstagarorganisationerna vidtager för att skaffa fram ett tillräckligt antal dugliga förtroendemän bland sina medlemmar. Vad sålunda anförts leder till att det inte kan anses vara en gåva i engentlig mening, när en arbetstagarorganisation ger en medlem ett bidrag till en utbildning som ingår i utbildningsverksamheten. Med hänsyn härtill kan bidraget inte heller anses som ett sådant stipendium till mottagarens, medlemmens, utbildning, för vilken skattefrihet föreligger enligt 19 § KL. Den omständigheten att utbildningsverksamheten, som förut anförts, också har ett stort samhällsintresse kan inte föranleda en annan bedömning. Skattefrihet kan alltså inte anses föreligga för de bidrag som A:s ansökan om förhandsbesked avser.

II. Besvär av B angående förhandsbesked i taxeringsfrågor.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked uppgav B att han hade för avsikt att hos Svenska Fabriksarbetareförbundet söka stipendium för deltagande i en 30-veckors folkhögskolekurs på LO:s folkhögskola Runö. B hemställde om förhandsbesked hur stipendiet skulle behandlas vid hans inkomsttaxering.

RSV:s nämnd för rättsärenden anförde samma motivering som i fall I.

Två ledamöter av nämnden ansåg att beloppen inte utgjorde skattepliktig inkomst.

Den ena ledamoten (Ulfhielm) anförde särskilt: Jag delar inte majoritetens uppfattning att, om sökanden skulle erhålla sådant stipendium som anges i ansökningen, detta belopp skulle utgöra skattepliktig inkomst av tjänst. — Jag kan varken finna att stipendiet skulle vara förenat med någon form av krav på motprestation från den sökande och därmed utgöra ersättning för en prestation eller att det kan anses föreligga ett uppdragsförhållande mellan givaren och mottagaren och därmed betraktas som fullgörande av tjänst. — Visserligen är sökanden lokal förtroendeman in[illegible]en organisation som utger stipendiet men utbildningens innehåll har inget med själva förtro-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:12

endeuppdragets fullföljande att göra utan är avsedd att höja den allmänna utbildningsnivån hos sökanden. Visserligen går det inte att bestrida att stipendiegivaren i en framtid kan dra nytta av sökandens bättre utbildningsnivå men dessa samband är alltför oklara för att tillmätas betydelse. — För att nämnda stipendium enligt min mening bör inbegripas i den kategori av stipendier som utgår till studerande vid utbildningsanstalter och därmed enligt 19 § KL inte skall räknas till skattepliktig inkomst talar också att statligt studiestöd utgår.

I besvär yrkade B att RR skulle förklara att stipendiet icke utgjorde skattepliktig inkomst.

RR yttrade: I målet är upplyst att B är vice ordförande i klubbstyrelsen vid X-industrin och är fackföreningens representant i styrelsen för företaget och i koncernstyrelsen. Stipendiet från Svenska Fabriksarbetareförbundet är avsett för B:s deltagande i en 30-veckors kurs vid follhögskola. Kursen omfattar i huvudsak följande ämnen: fackföreningskunskap, arbetarrörelsens historia, ekonomi, samhällskunskap samt tillvalsämnen såsom engelska, matematik, företagsekonomi, bokföring, filosofi, psykologi och maskinskrivning. Stipendiet är ett s k utfyllnadsstipendium som skall utgöra skillnaden mellan den statliga studiehjälpen och folkhögskolans faktiska inackorderingskostnader. Stipendiet utgår inte till elever som får bidrag från arbetsmarknadsverket. — Kursen får anses syfta till att höja den allmänna utbildningsnivån hos deltagarna. Även om Fabriksarbetareförbundet har intresse av att B såsom förtroendeman inom förbundet deltager i kursen, kan detta intresse inte anses vara så påtagligt att stipendiet är att hänföra till gottgörelse för arbete för förbundets räkning. Inte heller föreligger annan grund för att beskatta beloppet. Detta utgör således sådant utbildningsstipendium som avses i 19 § KL. — Med ändring av RSV:s förhandsbesked förklarar RR att stipendiet ej utgör skattepliktig inkomst för B. (RR föredr. 4.2; dom 6.5.1981.)

(Regeringsrådet Mueller var av skiljaktig mening och lämnade besvären utan bifall. Regeringsrådet Muellers yttrande hade samma utformning som hans ovan redovisade yttrande i mål nr I.)

Anm.: I fyra andra samtidigt avgjorda mål angående förhandsbesked i liknande frågor dömde RR på samma sätt som i fall I ovan. Målet gällde stipendium för deltagande i 1) kurs om försäkringar och pensioner inom den kollektivt reglerade arbetsmarknaden, 2) kurs kring medbestämmande i mindre företag, 3) arbetarförbunds påbyggnadskurs, avseende politiska ideologier, internationella frågor, lagar och avtal, socialpolitik, samhällsekonomi, arbetsmarknadspolitik m m samt 4) LO:s veckokurs för huvudskyddsombud och skyddkommittéledamöter.

Industriföretags värdering av förrådsartiklar m m

Besvär att TI och AB G Sågverk angående inkomsttaxering 1975.

Bolaget, som räkenskapsåret den 1 april 1973 — den 31 mars 1974 hade en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:12

omsättning på 15 820 000 kr och som drev sin rörelse med 60 — 80 anställda, hade vid varulagervärderingen upptagit vissa förrådsartiklar m m såsom spik, kabel, lampor, säkringar, reläer, kilrep, högtrycksslangar, kedjor, kedjedrev, huggstål, kullager, lagerhus samt reservdelar till traktorer, truckar och maskiner till ett värde av 25 000 kr. TN avvek inte från deklarationen i detta hänseende. Emellertid framkom vid taxeringsrevision att anskaffningsvärdet av ifrågavarande materiel enligt en av bolaget upprättad inventeringslista uppgick till 80 479 kr. Mellanskillnaden, 55 479 kr, hade alltså omedelbart omkostnadsförts. I erinringar över revisionen uppgav bolaget att materielen bestod av en blandning av förbrukningsartiklar, reservdelar och treårsinventarier, varför det av bolaget upptagna värdet på 25 000 kr inte kunde anses vara för lågt.

RR yttrade: Bolaget har enligt en vid utgången av ifrågavarande räkenskapsår i vederbörlig ordning gjord inventering innehaft en stor mängd förnödenheter av olika slag såsom spik, bult, kabel, lampor, säkringar, reläer, kilrep, högtrycksslangar, kedjor, kedjedrev, huggstål, kullager, lagerhus samt reservdelar till traktorer, truckar och maskiner. Förnödenheterna värderades enligt upprättade inventeringslistor till sammanlagt 80 497 kronor men vid varulagervärderingen upptogs deras anskaffningsvärde till ett till 25 000 kronor avrundat belopp.

Inkomst av rörelse skall enligt 41 § KL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa icke står i strid med särskilda bestämmelser i lagen. I 3 § av den vid tiden för ifrågavarande räkenskapsår gällande bokföringslagen (1929:117) stadgas att bokföring skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased. Motsvarande bestämmelse (2 §) i nu gällande bokföringslag (1976:125) föreskriver att bokföringsskyldigheten skall fullföljas på sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Av förarbetena (SOU 1973:57, prop 1975:104) till sistnämnda lag framgår att den nya bestämmelsen inte är avsedd att innebära någon saklig ändring av vad som tidigare gällt.

Bokföringsnämnden har den 7 nov 1980 utfärdat anvisning beträffande redovisning av förnödenheter, KFS 1980:17, BFN:14. Enligt anvisningen — som får anses ge uttryck för vad som var att betrakta som god redovisningssed även före anvisningens tillkomst — skall förnödenheter som är omsättningstillgångar i princip inventeras, värderas samt redovisas som varulager i balansräkningen. De får således som regel inte omkostnadsföras omedelbart vid anskaffningen. Enligt vad som vidare framgår av anvisningen får emellertid direkt omkostnadsföring ske bland annat om förnödenheterna omedelbart vid ankomsten till företaget utlevererats till förbrukning eller om de har utlämnats från förråd för förbrukning (normalt handförråd). En förutsättning härför är dock dels att så inte har skett med större kvantiteter förnödenheter än som motsvaras av för sådant behov normal storlek dels att de skall förbrukas inom

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:12

kort tid och dels att de är av oväsentligt värde såväl absolut — både per enhet och totalt — som i förhållande till företagets storlek.

Bolaget synes numera inte göra gällande annat än att de i målet aktuella förnödenhetsartiklarna i och för sig är att hänföra till lagertillgångar men invänder att i varulagret oredovisat värde av förnödenheter, 55 479 kronor (80 479 - 25 000), utgjort normalt handförråd. Emellertid har bolaget inte visat eller ens påstått att förnödenheterna till någon del utlevererats till förbrukningsstället.

Av vikt för bedömningen av frågan om hur varulagret i förevarande fall bort redovisas finner RR vara, att inventering och värdering av förnödenheterna faktiskt har skett. Vid sådant förhållande har det utifrån bokföringsmässiga grunder saknats stöd för att på sätt som skett i varulagret ta upp förnödenhetsartiklarna till ett uppskattat värde. Det kan i sammanhanget anmärkas att i bokföringsnämndens anvisning gjorda undantag från huvudregeln att kostnader för förnödenhetsartiklar skall aktiveras som varulager, är betingade av intresset av att undvika besvär och kostnader för inventering och värdering som står i orimlig proportion till fördelarna från balans- och resultatsynpunkt av ett korrekt varulagervärde.

På grund av det anförda och med beaktande av att oredovisad del av förnödenheternas värde, 55 479 kronor, i vart fall absolut sett inte framstår som oväsentligt, borde också detta värde ha redovisats i balansräkningen.

I fråga om bolaget påfört skattetillägg gillar RR KR:s bedömning.

RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 25.3; dom 10.4.1981.)

Anm.: Se RÅ 1949 not 71; 1960 not 1298 samt 1969 not 1607. Se även SOU 1977:86, s 488—489, 647, 652; prop 1978/79:210, s 100—101, 238—241; prop 1980/81:68, s 43, 114; SOU 1973:57, s 150; prop 1975:104, s 130—135; kommerskollegiets författningssamling 1980:17, BFN:14.

Realisationsvinst — har avyttrad fastighet förvärvats genom köp eller gåva?

Besvär av TI i mål angående förhandsbeksed för X i taxeringsfråga.

I ansökan hos RSV den 18 febr 1980 om förhandsbesked i taxeringsfråga anförde X: Undertecknad som tillsammans med min bror äger fastigheten Ö, avser att sälja nämnda fastighet under detta år. Vi önskar därför förhandsbesked om på vilka grunder taxeringen 1981 skall ske, med avseende på realisationsvinstbeskattningen. Vi anhåller om att vid redovisning till 1981 års taxering få yrka på att använda ”150 % av fastighetens taxeringsvärde för år 1952” som ingångsvärde. — Fastigheten är vårt föräldrahem och ägdes av vår far fram till 1975, då både han och mor på grund av åldersskäl slutade som aktiva jordbrukare. I början på 1975 hade nytt taxeringsvärde meddelats och våra föräldrar önskade då att min bror och jag av arvsskäl formellt skulle överta fastigheten genom köp. — Köpeavtal upprättades den 20 juni 1975 och 1974 års taxeringsvärde 65 000 kr, vilket var 35 000 kr lägre än det värde på 100 000 kr, som skulle gälla från 1975. Köpesumman reglerades på så sätt att revers lämnades till vår far från var och en av oss, på vardera 32 500 kr. Från dessa reverser har varje år från 1975 avskrivits 4 000 kr per revers, enligt notering på reversen, som gåva till mig och min fru, samt motsvarande till min bror och hans fru. Någon

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:12

ränta har ej erlagts. Under 1979 avled vår far och resterande fordran 12 500 kr per revers togs upp som tillgång vid bouppteckningen och följaktligen har dessa fordringar arvsbeskattats. — I vår fars självdeklarationer från och med 1976 års taxering har fordran tagits upp, likväl som de årliga gåvorna. Någon redovisning och försäljning av fastigheten har ej gjorts i vår fars självdeklaration och följaktligen har ej heller några förbättringskostnader, lagfartskostnader, stämpelskatter eller s k 3 000 kronorsavdrag dragits av som kostnader. — Den gåvoavsikt som var grunden för köpeavtalet, anser vi styrks av ovanstående sakförhållande, där dels köpeskillingen var väsentligt lägre än meddelat nytt taxeringsvärde och dels väsentligt understeg uppskattat marknadsvärde på ungefär 300 000 kr. Utöver detta kan anföras som stöd för gåvoavsikten de årliga gåvorna, samt att någon ränta enligt köpeavtalet ej erlagts. — Vi yrkar, med stöd av ovanstående, att få använda 1952 års taxeringsvärde uppräknat med 150 % som ingångsvärde vid 1981 års taxering.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked: Vid tillämpning av reglerna angående beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet får den huvudsakliga innebörden av ett fång anses avgörande för om fånget skall hänföras till köp eller gåva.

Av handlingarna i detta ärende framgår att sökanden förvärvat halva fastigheten Ö den 20 juni 1974 genom ett såsom köp betecknat fång. Köpeskillingen uppgick till ett belopp motsvarande hälften av det för fastigheten år 1974 gällande taxeringsvärdet 65 000 kr. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering åsattes fastigheten ett taxeringsvärde på 100 000 kr gällande från och med ingången av år 1975.

Vid bedömningen av om ett fång vid realisationsvinstberäkningen till sin huvudsakliga innebörd bör anses vara köp eller gåva finner nämnden att det för år 1975 åsatta taxeringsvärdet bör anses utgöra värdet på fastigheten. Detta innebär att köpeskillingen för sökandens fastighetsandel understiger fastighetsandelens värde med 17 500 kr. Med hänsyn härtill och till övriga omständigheter i ärendet får den huvudsakliga innebörden av sökandens fång anses vara gåva. Vid sådant förhållande skall vid en kommande realisationsvinstberäkning fastighetsandelen anses förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan. Nämnden förklarar därför att sökanden vid realisationsvinstberäkning med anledning av försäljningen av fastighetsandelen får beräkna dennas ingångsvärde med ledning av fastighetens taxeringsvärde för år 1952 uppräknat med 150 procent.

Fyra ledamöter av nämden var av skiljaktig mening och anförde: I likhet med majoriteten anser vi att vid tillämpning av reglerna om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet den huvudsakliga innebörden av ett fång får anses avgörande för om fånget skall hänföras till köp eller gåva. — I förevarande fall har förvärvet skett genom ett såsom köp betecknat fång. Valet av överlåtelseform talar i sig för att någon gåvoavsikt icke var för handen. Om man i stället valt att beteckna överlåtelsen år 1975 som gåva och uppställt villkoret att mottagaren skulle lämna givaren vederlag i form av en med ränta löpande revers på 32 500 kr motsvarande hälften av det för år 1974 gällande taxeringsvärdet hade överlåtelsen ur gåvoskattesynpunkt inte betraktats som gåva. Enligt vår mening bör motsvarande betraktelsesätt anläggas vid bedömning av transaktionens inkomstskattemässiga karaktär. — Vi anser därför att nämnden bort förklara att sökanden förvärvat fastighetsandelen genom köp år 1975 och att i följd härav ingångsvärdet vid realisationsvinstberäkning icke kan grundas på 1952 års taxeringsvärde.

I besvär hos RR yrkade TI att RR skulle ändra förhandsbeskedet på det sättet att sökandens fång skulle betraktas som köp. I andra hand yrkade TI att fånget skulle betraktas delvis som köp och delvis som gåva.

RR gjorde ej ändring i RSV:s förhandsbesked. (RR föredr. 19.5; dom 5.6.1981.)

En ledamot av RR (Paulsson) anförde till utveckling av sin mening: Vid bedömande av om en fastighetsöverlåtelse föranleder realisationsvinstbeskattning är det ofta av betydelse huruvida överlåtarens fång är att betrakta som köp eller gåva. Den jämförelse mellan fastighetens värde och vederlagets storlek, som görs vid en sådan bedömning, utgår enligt fast praxis från taxeringsvärdet såsom fastighetens värde. Enligt uttryckliga lagbestämmelser gäller motsvarande för bestämmande av gåvoskatt och stämpelskatt, därvid det taxeringsvärde skall tillämpas som gällde

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:12

året närmast före gåvan (22 § 1 mom, jämfört med 43 § lagen 1941:416 om arvsskatt och gåvoskatt) respektive året närmast före det lagfart söktes (8 § 1 mom stämpelskattelagen 1964:308). Vid realisationsvinstberäkning kan, i avsaknad av uttrycklig lagbestämmelse, annat taxeringsvärde rimligen inte tjäna till ledning än det som gällde vid tiden för överlåtelsen.

Den fastighetsöverlåtelse, varom är fråga i förevarande mål, ägde rum 1975 genom en såsom köp betecknad handling. Köpeskillingen, som skulle erläggas med revers, bestämdes till belopp, som låg 35 procent under det för överlåtelseåret gällande taxeringsvärdet. Å andra sidan överensstämde köpeskillingsbeloppet helt med taxeringsvärdet för nästföregående år. Detta innebar således att fånget från gåvoskattesynpunkt inte till någon del var att betrakta som gåva och att gåvoskatt således inte blev aktuell; ej heller från stämpelskattesynpunkt kunde komma ifråga att betrakta fånget som annat än köp. Det må anmärkas att överlåtelsen i dessa hänseenden skulle ha behandlats på enahanda sätt även om parterna betecknat denna som gåva.

Fråga om ett fång i realisationsvinsthänseende skall anses ha karaktär, helt eller delvis, av köp eller gåva har RR haft att bedöma i ett stort antal fall. Angående innebörden av den praxis, som härigenom utvecklats, må anföras följande. När fånget i överlåtelsehandlingen *betecknats som gåva* har regeringsrätten alltid tillämpat en huvudsaklighetsprincip, innebärande att fånget i dess helhet har betraktats antingen som köp eller som gåva. Om i sådant fall överlåtelsen skett mot att mottagaren övertagit ansvaret för i fastigheten intecknad skuld har transaktionen regelmässigt betraktats som gåva om taxeringsvärdet överstigit skulden (se exempelvis RÅ 1955 Fi 1009 Fi 106 och 1969 ref 32). Även för det fall att mottagaren åtagit sig ytterligare motprestation utöver att övertaga den intecknade skulden, såsom att utfärda revers på visst belopp, har överlåtelsen betraktats som gåva om taxeringsvärdet överstigit det sammanlagda vederlaget (se utslag den 17 febr 1959, publicerat i RN 1959 4:10, där den övertagna inteckningsskulden motsvarade omkring 53 procent av taxeringsvärdet och utfärdade reverser omkring 37 procent av samma värde).

Vad åter angår de fall då parterna i överlåtelsehandlingen *betecknat transaktionen såsom köp* och taxeringsvärdet varit högre än vederlaget är regeringsrättens praxis inte lika enhetlig. Tidigare synes RR i sådana fall i allmänhet ha betraktat transaktionen såsom köp till så stor del, som motsvarar förhållandet mellan vederlagets storlek och taxeringsvärdet, och såsom gåva till återstående del. I det senaste målet av detta slag, som varit föremål för RR:s bedömning, har domstolen emellertid inte följt denna linje utan i stället bedömt transaktionen efter dess huvudsakliga karaktär. I det åsyftade målet (utslag den 4 maj 1965, publicerat i RN 1965 nr 5:3) var läget det att enligt den som köp betecknade överlåtelsehandlingen köparen som vederlag för fastigheten dels skulle överta intecknad skuld till ett belopp motsvarande omkring 59 procent av taxeringsvärdet och dels utge revers på ett belopp om cirka 11,5 procent av samma värde. Vederlaget uppgick således till cirka 70 procent av taxeringsvärdet. RR förklarade att med hänsyn till de angivna villkoren fånget fick anses huvudsakligen ha haft karaktär av gåva.

Den princip, som kommit till uttryck i RR:s nyssnämnda avgörande den 4 maj 1965, får anses ha blivit bekräftad genom ett uttalande av RR i det ovan nämnda målet RÅ 1969 ref 32. Där förklarar RR sålunda att i fråga om tillämpning av reglerna om beskattning av realisationsvinst vid försäljning av fastighet gäller enligt stadgad praxis att den huvusakliga innebörden av fånget skall vara avgörande för om detta skall anses ha karaktär av köp eller gåva.

Den ställning RR enligt den lämnade redogörelsen tagit till spörsmålet om en fastighetsöverlåtelse skall betraktas som köp eller gåva leder mig till den slutsatsen att praxis numera har den innebörden att — oavsett hur överlåtelsen betecknats av parterna — frågan skall avgöras med hänsyn till fångets huvudsakliga karaktär och att således överlåtelsen skall betraktas i sin helhet utgöra antingen köp eller gåva. Till denna slutsats är det desto lättare att komma som RR:s tidigare praxis att vid överlåtelser, som betecknats som köp, göra en uppdelning av fånget i en köpedel och en gåvodel svårligen går att förena med domstolens klara praxis när det gäller överlåtelser, som betecknats som gåva. Två överlåtelser av identiskt lika innehåll bör rimligen inte bedömas ha olika innebörd enbart av det skälet att parterna själva — kanske av en tillfällighet, kanske för att åstadkomma fördel i skattehänseende — betecknat överlåtelsen på det ena eller andra sättet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:12

Vdi bedömande av vilka linjer som bör följas när det gäller att i det enskilda fallet avgöra om överlåtelse skall anses som köp eller gåva kan i och för sig olika synpunkter tänkas bli beaktade. Motsvarande fråga har uppmärksammats av lagstiftaren på stämpelskatteområdet och har föranlett en uttrycklig bestämmelse i 3 § tredje stycket stämpelskattelagen. Där föreskrives sålunda att, om ett såsom gåva betecknat förvärv skett mot övertagande av inteckningsskuld eller eljet mot vederlag, frågan om förvärvet är att anse som gåva eller köp skall avgöras med hänsyn till samtliga omständigheter, av vilka förvärvets huvudsakliga innebörd framgår. I anslutning till denna bestämmelse har av högsta domstolen utvecklats den praxis att om vederlaget för förvärvet uppgår till mindre än 85 procent av det taxeringsvärde, med vilket jämförelse skall ske, fånget skall anses som gåva; i annat fall skall förvärvet anses som köp och följaktligen föranleda uttagande av stämpelskatt (se NJA I 1970 sid 469, 1971 sid 68 och 1978 sid 232).

Det kunde i och för sig ligga nära till hands att i någon form anknyta till denna högsta domstolens rättstillämpning även på realisationsvinstbeskattningens område. I det ovan anmärkta rättsfallet RÅ 1969 ref 32 har RR emellertid avvisat en sådan tanke. Målet gällde fråga om viss såsom gåva betecknad överlåtelse av fastigheter skulle vid beskattning av realisationsvinst betraktas som köp eller gåva. Överlåtelsen hade skett på villkor att mottagaren övertog i fastigheterna intecknad skuld, uppgående till drygt 86 procent av sammanlagda taxeringsvärdena för fastigheterna. RR uttalade, såsom tidigare redovisats, att i fall när fastighet givits bort med skyldighet för gåvotagaren att överta ansvaret för intecknad skuld, RR regelmässigt ansett gåva föreligga om taxeringsvärdet överstigit skulden medan köp ansetts vara för handen om skulden varit större än taxeringsvärdet, och RR fann därför att en bedömning enligt nämnda grundsatser gav till resultat att fastigheterna skulle anses förvärvade genom gåva. RR förklarade vidare — mot bakgrund av att högsta domstolen tidigare bedömt att förvärvet vid tillämpning av stämpelskattelagen skulle anses som köp — att det saknades stöd för att, i strid mot klar och entydig praxis, låta den rättstillämpning som anknyter till stämpelskattelagen komma till uttryck också beträffande realisationsvinstbeskattningen; varken i förarbetena till nämnda lag eller i motiven till de nya reglerna om beskattning av realisationsvinst, vari regogörelse för övrigt lämnats för gällande praxis på området, utsades eller antyddes att en sådan rättsutveckling varit åsyftad. På grund härav förklarade RR att vid tillämpning av reglerna om realisationsvinstbeskattning fastigheterna skulle anses förvärvade genom gåva.

Med hänsyn till de uttalanden som gjorts i rättsfallet RÅ 1969 ref 32 och då därefter inte inträffat något förhållande — vare sig genom lagstiftning eller på annat sätt — som bör föranleda annan bedömning, kan det enligt min mening inte komma i fråga att RR nu frångår de principer, på vilka nämnda avgörande bygger.

Såsom tidigare anförts kan det förhållandet, att parterna betecknat en överlåtelse på det ena eller andra sättet, inte tillmätas någon avgörande betydelse för frågan om förvärvet i det hänseende, varom nu är fråga, skall betraktas som köp eller gåva. För den fastighetsöverlåtelse, som överklagade förhandsbeskedet gäller uppgår vederlaget endast till 65 procent av taxeringsvärdet. Förvärvet skall därför betraktas som gåva.

Två andra ledamöter av RR, Wahlgren och Björne, var av skiljaktig mening.

Regeringsrådet Wahlgren anförde: Skillnaden i åtkomst av egendom genom å ena sidan s k benefika fång, dit gåva är att hänföra, är av betydelse på en rad olika håll inom skatterätten. Detta är fallet såväl beträffande specifika beskattningsformer — t ex arvs- och gåvobeskattningen och stämpelskatten — som för den kommunala och statliga inkomstskatten. Något inom hela skatterätten gällande, enhetligt kriterium på vad som skall anses medföra att gåva föreligger finns inte. Som grund används civilrättsliga kriterier. Praxis har emellertid, när orena fall förekommer, utvecklats olika på skilda områden inom skatterätten och beroende på de yttre former i vilka rättshandlingen föreligger till bedömning.

En avgörande svårighet vid användningen av civilrätten som grund för bedömningen är givetvis att skatterättsliga synpunkter spelar så stor roll för avtalsparterna. Åt avtal ges ofta den civilrättsliga form och det innehåll, som medför den fördelaktigaste skattekonsekvensen. Härvid kan na-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:12

turligt inte alla skattekonsekvenser på en gång överskådas, i synnerhet inte sådana som inträder vid efterföljande dispositioner med egendomen i fråga om en och samma rättshandling ger skilda tolkningsbesked vid olika bedömningstillfällen.

I förevarande förhandsbeskedsärende finns anledning att antaga att den civilrättsliga formen köp och de i köpekontraktet intagna villkoren valts för att utesluta tillämpning av reglerna i lagen om arvsskatt och gåvoskatt på fånget. Även om således klar gåvoavsikt förelegat redan från början beträffande fastigheten, har en häremot svarande civilrättslig avtalsform tydligen medvetet undvikits.

Såvitt avser den efterföljande fastighetsavyttringen är att märka, att reglerna för beskattning av realisationsvinst är baserade på principen att vid avyttring av benefikt förvärvad egendom den avyttrande skall få tillgodogöra sig även fångesmannens outnyttjade ingångsvärden. Vad sökanden i realiteten önskar uppnå är att få utnyttja det bättre ingångsvärde för fastigheten som skulle gälla om den kan anses förvärvad genom gåva.

Det kan inte anses vara en tillfredsställande ordning att avtalsparter vid olika bedömningstillfällen med framgång skall kunna hävda olika tolkningsmöjligheter av samma rättshandling. Bortsett från att klara bedömningsfel, beroende t ex på bristande kännedom om relevanta omständigheter, måste kunna rättas till vid efterföljande självständiga bedömningar, måste det vara en klar strävan efter en så enhetlig bedömning som möjligt i ett fall som det föreliggande.

Till det nu anförda bör knytas den anmärkningen att det inte finns möjlighet att upprätta några klara gränser mellan köp och gåva med utgångspunkt i jämförelsen mellan värdet av det avyttrade och vederlaget. Man måste kunna tillåta inte helt obetydliga avvikelser nedåt från det verkliga värdet eller marknadsvärdet som köp, även när fråga är om ett rättsförhållande mellan släktingar och därmed jämställda skyldemän. Den bedömning som görs måste vara samlad och i möjligaste mån ta hänsyn även till aspekten av konsekvens i tolkningen på olika rättsområden av en och samma rättshandling.

Med hänsyn till det anförda och med beaktande av omständigheterna i förevarande mål finner jag skäl förklara att sökanden förvärvat fastighetsandelen genom köp år 1975 och att i följd härav ingångsvärdet vid realisationsvinstberäkning inte kan grundas på 1952 års taxeringsvärde. Jag ändrar således förhandsbeskedet i enlighet härmed.

Regeringsrådet Björne anförde: Sökandens fader Ivar L ägde fastigheten Ö i Vimmerby kommun. Fastighetens taxeringsvärde var 65 000 kr år 1974 och 100 000 kr år 1975. Marknadsvärdet var enligt en av sökanden lämnade uppgift omkring 300 000 kr.

Genom en som köpekontrakt betecknad handling den 20 juni 1975 överlät Ivar L hälften av fastigheten till sökanden. I handlingen föreskrevs bl a följande. Köpelikviden var 32 500 kr. Fastigheten försåldes gravationsfri i befintligt skick med tillträde den 1 juli 1975. Köpelikviden skulle betalas genom lämnande av revers på nyssnämnda belopp löpande med ränta motsvarande högsta inlåningsränta i bank. Sedan köpelikviden fullgjorts på föreskrivet sätt skulle säljaren utfärda kvitterat köpebrev.

Enligt revers utfärdad av sökanden den 1 juli 1975 åtog sig sökanden att till Ivar L tolv månader efter uppsägning utge 32 500 kr jämte ränta. Reversbeloppet angavs utgöra likvid för hälften av fastigheten Ö. På reversen hade antecknats att av beloppet 32 500 kr hade såsom gåva till sökanden och hans hustru avskrivits 2 000 kr för dem var eller 4 000 kr för ettvart av åren 1975—1978.

Fastighetens andra hälft överläts till sökandens broder på likartade villkor.

Vid överlåtelse av fast egendom skall särskild form iakttagas enligt vad därom är föreskrivet. Vid sådant förhållande bör den av parterna valda formen läggas till grund för beskattningen där inte av omständigheterna står klart att överlåtelsens verkliga innebörd varit en annan.

I förevarande fall har överlåtelsen otvetydigt getts formen av köp. Villkoren har uppenbarligen bestämts så att beskattning såsom för gåva inte skulle kunna komma ifråga. Vidare har upplysts att Ivar L:s kvarstående fordran på sökanden enligt reversen den 1 juli 1975 vid Ivar L:s död år 1979 upptagits som tillgång i boupptecknigen efter honom. Vad sålunda upptagits föranleder

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:12

närmast till antagande att rättshandlingens form överensstämde med parternas avsikt vid överlåtelsen, d v s att denna skulle ske såsom köp men med så förmånliga villkor som var möjliga utan att gåvobeskattning skulle aktualiseras. Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt saknas anledning att i inkomstskattehänseende anse överlåtelsen till sökanden utgöra annat än försäljning.

Jag biträder på nu angivna grunder det slut, vartill regeringsrådet Wahlgren kommit.

Anm.: Se RÅ 1960 Fi 123; RN 1965 5:3; RÅ 1969 ref 32. Se vidare Bergström, Skatter och Civilrätt, s 145 f.

Här har RR ånyo haft att ta ställning till den omstridda frågan om de s k blandade fången, dvs sådana fall där det utfästa vederlaget, ofta i form av övertagande från köparens sida av betalningsansvaret för intecknad skuld, inte kan anses fullt ut motsvara den överlåtna fastighetens värde såsom det kommit till uttryck i taxeringsvärdet. I överlåtelsen finns m a o ett gåvomoment. Frågan gäller då om transaktionen skall betraktas som köp eller som gåva. Som framgår av regeringsrådet Paulssons yttrande har RR tydligen intagit ståndpunkten att fångets huvudsakliga innebörd skall vara avgörande för om detta skall anses ha karaktär av köp eller gåva och detta oavsett om överlåtelsen i det enskilda fallet av avtalsparterna betecknats som det ena eller andra. De två regeringsråd som i det här återgivna rättsfallet anfört skiljaktig mening har tydligen velat tillmäta den omständigheten att överlåtelsen betecknats som köp betydelse för bedömningen, i vart fall gäller detta enligt den av regeringsrådet Björne uttalade meningen.

Förlustutjämning. Fråga om aktierna i förlustbolaget ägts av samma aktieägare under hela kvalifikationstiden.

Besvär av aktiebolaget K angående eftertaxering för 1972.

I 8 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst stadgas bl a följande: Om aktierna i aktiebolag vid ingången av förluståret eller utgången av det beskattningsår, för vilket taxering skall ske, till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt — direkt eller genom förmedling av juridisk person — innehades av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, må vid sagda taxering förlustavdrag ej medgivas med mindre samtliga eller så gott som samtliga aktier vid nämnda båda tillfällen ägdes eller på angivet sätt innehades av samma fysiska person eller personer.

Aktiebolaget K med säte i Kristinehamn redovisade i sin självdeklaration 1971 underskott i verksamheten för 1970. Aktierna ägdes av tre personer.

Aktieägarna i K träffade den 29 okt 1969 avtal med Aktiebolaget Stockholms P om försäljning av samtliga aktier i bolaget. Även Stockholms P ägdes av ett fåtal fysiska personer. Rörande avtalet må här redovisas följande, hämtat från KR:s nedan intagna dom i målet. Enligt avtalet skulle Stockholms P överta samtliga aktier i bolaget per den 15 febr 1970. Avtalet innehöll de grunder enligt vilka köpeskillingen skulle beräknas. Vid denna beräkning skulle bokslutet per den 31 dec 1969 läggas till grund. Bokslutet skulle vara färdigställt senast den 15 febr 1970, då aktierna skulle övertas och första köpeskillingen betalas. Enligt ett tilläggsavtal, som också var dagtecknat den 29 okt 1969, ”garanterade” säljarna att de inte skulle vidta några åtgärder för att frånhända K tillgångar eller eljest försämra K:s ställning ”från och med balansvärderingsdagen den 31 dec 1969”

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:12

till tillträdesdagen. Vidare garanterade säljarna att ”nuvarande styrelseledamoten och styrelsesuppleanten” i K skulle begära att bli entledigade från sina uppdrag senast på tillträdesdagen. Slutligen lovade Stockholm P att den avgående styrelsen skulle beviljas ansvarsfrihet, om denna tillstyrktes av revisorerna. — I målet uppkom alltså fråga om den reella äganderätten till aktierna i K övergått till de nya ägarna redan vid årsskiftet 1969/70.

I sin självdeklaration 1972 yrkade K förlustavdrag för underskott enligt 1971 års deklaration med 102 961 kr vid taxeringen till statlig inkomstskatt och med 105 995 kr vid taxeringen till kommunal inkomstskatt.

TN medgav förlustavdrag.

Vederbörande TI yrkade hos LSR att K skulle eftertaxeras till statlig och kommunal inkomstskatt. Han anförde: Vid företagen taxeringsrevision hade framkommit att äganderätten till aktierna i bolaget under förluståret övergått från tre personer, Gösta A, Torsten J och Bengt J, till Stockholms P, vars aktier då ägdes av Rune O med familj och av Rune O:s föräldrar. Sådana omständigheter förelåg att det yrkade förlustavdraget inte bort medges på grund av bestämmelserna i 8 § förlustutjämningsförordningen (1960:63). Upplysning om de ändrade ägandeförhållandena hade inte lämnats i deklarationen. Förutsättningar för eftertaxering fick därför anses föreligga.

TI yrkade därjämte att bolaget skulle påföras skattetillägg på ett underlag motsvarande de belopp som skulle eftertaxeras.

Bolaget bestred yrkandena och anförde bl a. Förhandlingar om förvärv av aktierna i K inleddes med Stockholms P sedan detta företag utlokaliserat sin verksamhet 1965 från Stockolm och efter några år funnit sig vara intresserat av att förvärva en kartongindustri. Slutligt avtal träffades den 29 okt 1969. Med hänsyn till osäkerheten beträffande värderingen av en bolaget tillhörig fastighet, hyresrätter m m fastställdes en preliminär köpeskilling på 834 000 kr, som skulle justeras med hänsyn till bolagets bokslut den 31 dec 1969. Sådan justering skedde också och den slutliga aktielikviden blev 875 000 kr. Avtalet hade visserligen i vissa avseenden varit villkorat, t ex i fråga om köpeskillingens storlek, finansieringsfrågor o d, men i ett avseende definitivt, vilket tyvärr ej framgått av avtalet: Stockholms P skulle övertaga och övertog även driften av bolaget den 1 jan 1970. Representanter för Stockholms P hade deltagit i lagerinventeringen den 31 dec 1969. Vid årsskiftet hade även företagsledningen övertagits av Stockholms P vilket kunde verifieras av reseräkningar o d i bokföringen.

LSR biföll på angivna skäl. TI:s yrkanden.

Bolaget överklagade hos KR i Gbg, som lämnade besvären utan bifall.

KR anförde — efter att ha lämnat den redogörelse för innehållet i avtalet den 29 okt 1969 som redovisats inledningsvis — följande: Tvisten i målet avser K:s rätt till avdrag från inkomsten under beskattningsåret 1971 för förlust som uppkommit under beskattningsåret 1970. Avdragsrätten regleras i 8 § förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid i taxering för av inkomst. Stockholms P ägde samtliga aktier i K vid utgången av år 1971. Om Stockholms P var ägare till — eller på därmed jämförligt sätt innehade — aktierna i K även vid förlustårets ingång den 1 jan 1970, får förlust under 1970 dras av från vinst under 1971. — Syftet med bestämmelserna i 8 § förlustutjämningsförordningen är enligt förarbetena till lagstiftningen att i görligaste mån förhindra

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:12

att likvidations- eller konkursmässiga företag går i handeln eller utbjuds till nya aktieägare som avser att börja eller till företaget överföra en vinstbringande verksamhet. Avgörande för avdragsrätten bör därför vara att samma aktieägare kunnat utöva det inflytande som följer av aktieinnehavet under hela förluståret och under hela det beskattningsår då förlusten dras av. Enligt avtalet skulle den av säljarna tillsatta styrelsen leda K:s verksamhet till den 15 febr 1970, då aktierna skulle överlämnas till Stockholms P och den gamla styrelsen avgå. Stockholms P har alltså inte kunnat utöva det inflytande över K:s verksamhet som tillkommer aktieägare under hela förluståret. Vid sådant förhållande kan det yrkade förlustavdraget ej medges. — KR fastställde även det påförda skattetillägget.

Bolaget K gick vidare till RR.

RR yttrade: Enligt avtalet den 29 okt 1969 angående överlåtelse av aktierna i K skulle överlåtelsen ske per den 15 febr 1970. Med hänsyn till avtalets nämnda lydelse och övriga avtalsvillkor måste äganderätten till aktierna anses ha övergått till köparen först på den i avtalet angivna tillträdesdagen den 15 febr 1970. Sådana omständigheter föreligger ej att köparen ändock kan anses ha innehaft aktierna på ett med ägande jämförligt sätt redan vid ingången av 1970. Bestämmelserna i 8 § förlustutjämningslagen utgör därför hinder mot det av bolaget yrkade avdraget för förlust under 1970. — Genom bolagets underlåtenhet att upplysa om att aktierna bytt ägare får bolaget anses ha lämnat oriktigt meddelande i sin självdeklaration. Förutsättningar att åsätta eftertaxering föreligger därför. — Skäl att efterge skattetillägget kan ej anses föreligga. — RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 3.2; dom 20.2.1981.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:12