Peter Melz

När föreligger utdelning skatterättsligt?

Synpunkter mot bakgrund av RÅ 2007 not. 161

Regeringsrätten har i en rad domar bedömt om utdelning från aktiebolag förelegat skatterättsligt. Nya gränser sattes genom avgörandet i RÅ 2004 ref. 1 där Regeringsrätten i plenum ansåg att en förmögenhetsöverföring från ett aktiebolag skall beskattas som utdelning hos aktieägarna när förmögenhetsöverföringen sker till ett annat aktiebolag med samma ägare.

I kommentarer till domen har bl.a. diskuterats om domen innebär att även förmögenhetsöverföringar till vissa andra subjekt medför utdelningsbeskattning. Särskilt har då uppmärksammats RÅ 1990 ref. 114 där förmögenhetsöverföringen gjordes från ett aktiebolag till en stiftelse, och där Regeringsrätten ansåg att beskattning som för utdelning inte skulle ske. I en dom den 6 november 2007 (mål nr 189-07) har Regeringsrätten i en liknande situation, med förmögenhetsöverföring till en stiftelse, ansett att utdelningsbeskattning skall ske.

I artikeln diskuterar jag när utdelning skall anses föreligga skatterättsligt vid förmögenhetsöverföringar såsom i RÅ 2004 ref. 1 och 2007 års dom. Först görs en översikt över praxis om utdelningsbeskattning varefter 2007 års dom behandlas närmare, som utgångspunkt för en diskussion om avgränsningen av utdelningsbeskattningen i liknande fall. Som ett led i diskussionen av den skatterättsliga avgränsningen diskuteras vilken anknytning till bolagsrättsliga regler som föreligger. Avslutningsvis lämnas en översikt över möjliga och icke möjliga vägar att överföra obeskattade värden till allmännyttiga organisationer.[1]

1 Inledning

1. I artikeln diskuteras vilka förmögenhetsöverföringar[2] från aktiebolag som klassificeras som utdelning vid beskattningen. Artikeln begränsas till den typ av situation som föreligger i RÅ 2007 not. 161, men först görs en mer allmän genomgång av avgränsningen av utdelning skatterättsligt.

2. De värden som skapas i ett aktiebolag beskattas när de tillförs ägare, anställda, långivare m.fl., som utdelning, lön, ränta m.m. Mellan dessa kategorier finns

[1] Jag tackar för värdefulla kommentarer som jag fått på en tidigare version av artikeln. Kommentarer har erhållits från mina kollegor vid skatterättsavdelningen, juridiska institutionen och Centre for Commercial Law, Stockholms universitet och från Jan Andersson, Per Danielsson, Svante Johansson, Roger Persson Österman, Per Thorell, Lennart Tottie och Anders Walander.

[2] I Regeringsrättens domar används termen förmögenhetsöverföring. Jag tycker att termen värdeöverföring är mer träffande, men jag följer Regeringsrättens terminologi i artikeln. Vid behandling av de aktiebolagsrättsliga reglerna används värdeöverföring som är ABL:s terminologi.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:13

gränsdragningsproblem, men de behandlas inte här. Det som skall behandlas är förmögenhetsöverföringar, dvs. transaktioner där aktiebolaget inte erhåller ett motvärde i form av arbetsprestation etc.

3. Utdelning skall tas upp som intäkt vid beskattningen. Det framgår närmast av 42 kap. 1 § IL men även av 15 kap. 1 § IL. Vad som är utdelning skatterättsligt definieras inte i IL. Det finns en skillnad mellan vad som är utdelning skatterättsligt och vad som är vinstutdelning enligt ABL, som behandlas nedan i avsnitt 3. När termen utdelning används nedan åsyftas det skatterättsliga begreppet.

I skatterättslig praxis finns en rad rättsfall där olika, mer eller mindre direkta, överföringar av värden till aktieägaren bedömts vara utdelning. Några exempel skall lämnas.

I RÅ 1935 ref. 20 ansågs utdelning föreligga vid en försäljning från ett aktiebolag till huvudaktieägaren till ett pris under marknadsvärdet, vilket åtminstone idag är självklart. En mer komplex förmögenhetsöverföring förelåg i RÅ 1988 ref. 85.[3] En fordran som ett aktiebolag hade på ett handelsbolag efterskänktes. Aktieägarna, som även var bolagsmän i handelsbolaget, beskattades för utdelning från aktiebolaget. Avgörande för Regeringsrättens bedömning var att aktieägarna i sin egenskap av handelsbolagsmän befriades från betalningsansvar för den efterskänkta skulden. Fallet är en illustration av hur förmögenhetsöverföringar ansetts föreligga även i mer komplexa situationer. Ytterligare ett sådant exempel är RÅ 1998 ref. 9 där Regeringsrätten i linje med den bolagsrättsliga s.k. Suecia-principen ansåg att en som lån betecknad transaktion var utdelning när aktieägaren/låntagaren saknade återbetalningsförmåga.

Återbetalning av ett villkorat aktieägaretillskott kan bolagsrättsligt ta sig formen av en vanlig vinstutdelning.[4] I skatterättslig praxis har återbetalningen dock inte beskattats som utdelning; se exempelvis RÅ85 1:10.[5] Det är således en avvikelse från bolagsrätten.

4. En typ av förmögenhetsöverföring som varit omdiskuterad, är förmögenhetsöverföringar från ett aktiebolag till ett annat aktiebolag med samma ägare. I RÅ 1992 ref. 56 (Sipano) ansåg Regeringsrätten i plenum att en sådan förmögenhetsöverföring inte var utdelning för aktieägarna. I ett senare rättsfall, RÅ 2004 ref. 1, ansåg Regeringsrätten i plenum däremot att utdelning förelåg i en i princip likadan situation.[6]

I RÅ 2007 not. 161, som diskuteras nedan, var situationen likartad men inte likadan som i RÅ 2004 ref. 1. Förmögenhetsöverföringen skulle i 2007 års fall göras till en stiftelse som aktieägaren kan antas inte ha haft något ekonomiskt utbyte av. En möjlig slutsats är att varje förmögenhetsöverföring kan beskattas som utdelning oavsett vem som mottar den.

---

[3] Se även RÅ 1987 ref. 51 där utdelning ansågs föreligga när ett aktiebolag till underpris sålde fastigheter till ett av aktieägaren ägt kommanditbolag.

[4] Se exempelvis Lindskog, Om kapitaltillskott, JT1992/93 s. 827, som dock inte vill formulera sig så.

[5] I ett tidigare rättsfall RÅ83 1:42 beskattades utbetalningen som utdelning. Det fallet ses nu som ett specialfall.

[6] Jag har kommenterat RÅ 2004 ref. 1 utförligt i en artikel i Vänbok till Per Anclow, 2004 s. 223 ff. Då artikeln kan vara svåråtkomlig på normal väg hänvisas till http://www.juridicum.su.se/user/peme/Anclow.pdf

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:13

5. Det framgår inte klart av Regeringsrättens praxis om avgränsningen av utdelning skatterättsligt anses vara lika med vad som bedöms som vinstutdelning *bolagsrättsligt* eller om det är en därifrån mer eller mindre självständig bedömning. I många domar finns inte alls hänvisningar till bolagsrätten. I några finns hänvisningar men det framgår inte klart vilken anknytning som avses utom möjligen i ett fall med klara hänvisningar till bolagsrättslig utdelningsbedömning.

2 RÅ 2007 not. 161

1. Rättsfrågan i 2007 års dom kom upp till prövning genom en ansökan om förhandsbesked från den fysiske personen A och AB X. A var ägare[7] till AB X, som bedrev värdepappersrörelse. Avsikten var att AB X skulle göra en donation till en nybildad stiftelse som var undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 3–6 §§ IL. Kontanter, näringsbetingade aktier och icke näringsbetingade aktier skulle överföras till stiftelsen.[8]

2. Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställdes av Regeringsrätten som angav att den delade Skatterättsnämndens bedömning. I förhandsbeskedet bedömdes dels eventuell uttagsbeskattning av AB X, dels eventuell utdelningsbeskattning av A.

Vad gäller *uttagsbeskattning* konstaterades att enligt praxis kan en överföring av kontanta medel inte i sig föranleda någon uttagsbeskattning (RÅ 2000 not. 86) och inte heller skulle en underprisöverlåtelse av näringsbetingade aktier beskattas. Däremot skulle överlåtelsen av icke näringsbetingade aktier medföra uttagsbeskattning av AB X eftersom undantag från uttagsbeskattningen enligt 23 kap. IL inte var tillämpligt då stiftelser enligt 23 kap. 14 § andra stycket IL inte får vara förvärvare i en underprisöverlåtelse.

Så långt var förhandsbeskedet väntat. Den mer oklara rättsfrågan var *utdelningsbeskattningen* mot bakgrund av RÅ 1990 ref. 114 respektive RÅ 2004 ref. 1. I Skatterättsnämnden ansåg Skatteverket, med hänvisning till förstnämnda fall, att A inte skulle utdelningsbeskattas. Skatterättsnämnden och Regeringsrätten hade dock en annan uppfattning:

> ”Frågan är om rättsläget har förändrats genom det system för beskattning av underprisöverlåtelser som infördes år 1998, och som numera finns i 22 och 23 kap. IL, och den praxis som utbildats på området (RÅ 2004 ref. 1). Enligt Regeringsrätten skall en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Överlåtelsen skall därför föranleda utdelningsbeskattning om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse (jfr 23 kap. 11 § IL).
>
> Härav får anses följa att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till en stiftelse och som inte är en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL skall leda till att ägarna i aktiebolaget utdelningsbeskattas. Det innebär i förevarande fall att bolagets överföring till stiftelsen utan ersättning av ifrågavarande aktier medför att A som ägare till bolaget ska utdelningsbeskattas. Någon anledning att inte behandla överföringen av kontanter på motsvarande sätt föreligger inte.”

[7] Skrivningen i domen tyder på att A var ensam ägare.

[8] Aktierna förvaltades vid sidan om värdepappersrörelsen och förutsattes inte vara lagertillgångar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:13

Även i detta led anser jag att domslutet är materiellt riktigt. Som framgår nedan anser jag dock att förhållandet till bolagsrätten borde kommenterats samt att skälen för ställningstagandet kunde ha utvecklats.[9] Det senare för att ge vägledning till avgränsningen av tillämpningsområdet för den använda normen.

3 Efter vilka regler avgränsas utdelning skatterättsligt?

1. I IL anges i 42 kap. 1 § att utdelningar tas upp som intäkt. Bestämmelsen gäller inkomstslaget kapital. I inkomstslaget näringsverksamhet är utdelningar intäkter utan särskild bestämmelse. Det finns sedan för båda inkomstslagen en rad särskilda bestämmelser som anger att utdelning skall anses föreligga i en viss situation eller att utdelning är undantagen från beskattning i en annan viss situation. För enkelhetens skull inriktas behandlingen nedan på utdelningar till fysiska personer, dvs. beskattning i inkomstslaget kapital. Vad som behandlas är vidare bara grunddefinitionen på utdelning inte de särskilda bestämmelserna, annat än jämförelsevis.

2. Regeringsrätten börjar i RÅ 2004 ref. 1 sin bedömning av om förmögenhetsöverföringen är utdelning med en hänvisning till 42 kap. 1 § IL och ett konstaterande att det inte finns någon allmän definition i IL av vad som behandlas som utdelning. Om man i IL använder en term som har en etablerad användning inom civilrätten så brukar det normalt anses innebära att begreppsinnebörden får sökas i civilrätten. Det skulle i detta fall vara begreppet vinstutdelning enligt aktiebolagslagen (ABL). Om det är så i rättsfallet är dock inte klart.

Rättspraxis innehåller både exempel på ställningstaganden utan någon referens till bolagsrätten (RÅ 1988 ref. 85, RÅ 1992 ref. 56 och RÅ 2007 not. 161) och med referenser, allmänna eller mer precisa. RÅ 1998 ref. 9 är ett exempel på mer precisa referenser. RÅ 2004 ref. 1 tillhör kategorin med mer allmänna referenser. I domen anges att även om den skatterättsliga bestämmelsen i 42 kap. 1 § IL ”i första hand tar sikte på vid bolagsstämma beslutad utdelning hänförs till utdelning även förmåner som en aktieägare på annat sätt får på grund av aktieinnehav (s.k. förtäckt utdelning).” Hänvisningen till bolagsstämmobeslut är en referens till bolagsrätten. Även hänvisningen till förtäckt utdelning kan referera till bolagsrätten. Det går dock inte att därav dra slutsatsen att en fullständig anknytning avses. Strikt sett var ställningstagandet en avvikelse från ordalydelsen på definitionen av vinstutdelning i 12 kap. i 1975 års ABL.

I RÅ 2007 not. 161 har en förmögenhetsöverföring som inte är vinstutdelning enligt 18 kap. i 2005 års ABL ansetts vara skattepliktig utdelning. Även RÅ85 1:10 (förhandsbesked), om återbetalning av villkorat aktieägartillskott, kan ses som en skatterättslig avvikelse från bolagsrätten. I domskälen konstateras (lika med rättsnämndens motivering) att uppfattningen i doktrinen var att återbetalning måste normalt ske i form av vinstutdelning enligt ABL, men att en förutsättning för beskattning var att utbetalningen var avkastning på i bolaget investerat kapital. Av detta skäl behandlades utbetalningen inte som utdelning utan som återbetalning av lån.

[9] Jfr den åsikt jag uttryckt om RÅ 1990 ref. 114 i SN 1992, Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster, s. 476.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:13

Sammanfattningsvis kan sägas att det i praxis finns anknytningar till bolagsrätten men även många större eller mindre avvikelser. Det får således anses att en generell anknytning inte finns. Det går inte att avögra om detta är ett medvetet ställningstagande eller ej.

I nästa avsnitt skall diskuteras vilken skillnaden är mellan utdelning i skatterättslig praxis och vinstutdelning enligt ABL samt om detta är ett problem som bör åtgärdas.

4 Utdelning enligt IL respektive ABL

Reglerna om vinstutdelning/värdeöverföring i ABL har som huvudsyfte att se till att aktiebolagets bundna egna kapital inte förminskas genom vinstutdelningar och andra värdeöverföringar. Vid beskattningen är syftet att som beskattningsbar inkomst ta upp värden som förs ut ur aktiebolaget genom aktieägarens dispositioner. Oftast sammanfaller dessa principiella avgränsningar, men inte alltid. Vad som skall behandlas i detta avsnitt är avgränsningarna mer strikt i lag och rättstillämpning.

4.1 1975 års ABL och RÅ 2004 ref. 1

1975 års ABL innehöll i 12 kap. regler om vinstutdelning m.m. Reglerna angav bl.a. vad som var olovlig vinstutdelning. Ordalydelsen innebar en snäv definition av olovlig vinstutdelning genom att reglerna avsåg ”utbetalning till aktieägarna”. Strikt sett kunde man därför inte anse att en sidleds värdeöverföring, såsom i RÅ 2004 ref. 1, var en vinstutdelning enligt 12 kap. ABL. Högsta domstolen angav i NJA 1997 s. 418 följande om detta (se även NJA 1995 s. 742 för ett liknande uttalande):

> ”Den omständigheten att ... (12 kap. 1 och 2 §§ ABL, min anm.) enligt sina lydelser avser utbetalningar till aktieägare har inte ansetts hindra att bestämmelserna, som skall medverka till att skydda aktiebolagets borgenärer, tillämpas analogt även på utbetalningar som görs till annan än aktieägare. Att det vid tillkomsten av aktiebolagslagen förväntades att så skulle komma att ske, framgår av uttalanden i lagens förarbeten (prop. 1975:103 s. 476).”

Mot bakgrund härav torde man kunna säga att Regeringsrättens behandling i RÅ 2004 ref.1 av motsvarande förmögenhetsöverföring som utdelning åtminstone inte direkt avviker från den bolagsrättsliga behandlingen. Det hade dock ändå, eller kanske just därför, varit motiverat att Regeringsrätten nämnt NJA 1997 s. 418 och bedömt om den domen hade någon betydelse för Regeringsrättens ställningstagande.

4.2 2005 års ABL och RÅ 2007 not. 161

1. När Regeringsrätten avgjorde förhandsbeskedet den 6 november 2007 hade en ny aktiebolagslag trätt i kraft. I denna har reglerna för värdeöverföring, som den nya beteckningen lyder, getts en mer generell och tydlig utformning. Å andra sidan har begreppet vinstutdelning fått en mer inskränkt innebörd.[10]

[10] Skillnaden mot 12 kap. i 1975 års ABL är kanske inte så stor. Nu är det dock klart att begreppet vinstutdelning har en innebörd som är mindre än alla värdeöverföringar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:13

2. *Värdeöverföringar* behandlas i 17 kap. i 2005 års ABL. I 17 kap. 1 § ABL definieras värdeöverföringar på följande vis:

> "Med värdeöverföring avses i denna lag
> 1. vinstutdelning,
> 2. förvärv av egna aktier, dock inte förvärv enligt 19 kap. 5 §,
> 3. minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna, och
> 4. annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget."[11]

Vinstutdelning är således bara en av fyra former av värdeöverföring. Vinstutdelning definieras i 18 kap. 1 § ABL såsom en värdeöverföring som beslutas på bolagsstämma.

I 17 kap. regleras främst vad som är lovlig värdeöverföring. Värdeöverföringar är som huvudregel lovliga om de inte inkräktar på bolagets bundna kapital samt sker i de former som anges i 2 §: vinstutdelning, förvärv av egna aktier, minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna, och gåva som avses i 5 §.

Det som enligt praxis utgör utdelning skatterättsligt är således väsentligt mycket mer än vad som är vinstutdelning enligt 18 kap. ABL. Exempelvis är värdeöverföringar genom underprisöverlåtelser ofta inte en vinstutdelning beslutad på bolagsstämma.

3. Som ovan angetts, anser jag att det redan i RÅ 2004 ref. 1 hade varit motiverat att bättre förklara sambandet mellan bestämmelsen i 42 kap. 1 § IL om utdelning och vinstutdelningsbegreppet i ABL. När nu i 2005 års ABL vinstutdelning har en mer precis och inskränkt definition framstår det som ännu mer angeläget.

Det som i skatterättslig praxis, exempelvis 2007 års dom, beskattats som utdelning överensstämmer närmast med vad som definieras som värdeöverföring enligt 17 kap. 1 § ABL, medan vinstutdelning enligt 18 kap. 1 § ABL endast omfattar på bolagsstämma beslutad utdelning.

Frågan blir då på vilken grund Regeringsrätten i 2007 års dom har ansett att förmögenhetsöverföringen skulle beskattas som utdelning trots att den sannolikt inte var en vinstutdelning. Domen ger som sagt ingen ledning i frågan. Det korta svaret är att man antagligen helt enkelt inte ansett att någon anknytning till bolagsrätten föreligger.

Anledningen skulle vara att en långvarig utveckling i skatterättslig praxis i huvudsak skett utan explicit hänvisning till ABL:s regler om utdelning. Det skatterättsliga utdelningsbegreppet har därför kanske uppfattats som i viss mån autonomt från ABL:s vinstutdelningsbegrepp. Uppenbarligen tillämpas det åtminstone idag medvetet eller omedvetet utan anknytning till reglerna i 2005 års ABL om vinstutdelning. Rättstillämpningen är så stadgad att det är liten sannolikhet för en ändring härav.

4. Det finns anledning att överväga en ändring av lagstiftningen. En rättstillämpning som innebär att begreppet utdelning i skatterätten ges en annan innebörd

[11] Om överföring av tillgångar i samband med fusion eller delning av aktiebolag och om utskiftning vid likvidation finns särskilda bestämmelser i 23–25 kap. ABL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:13

än begreppet vinstutdelning enligt ABL kan leda till missförstånd. Det stämmer vidare inte med vad som allmänt gäller om begreppsanvändning vid inkomstbeskattningen. Regeringsrätten brukar i allmänhet markera att i avsaknad av särskilda skatterättsliga regler (definitioner) så skall den civilrättsliga innebörden av en term läggas till grund för beskattningen, dvs. begreppet i IL ges en civilrättslig innebörd.

Konsekvens och tydlighet motiverar således att de bestämmelser i IL som behandlar utdelning ändras och anpassas till ABL. Det är nu kanske inte helt enkelt. Närmast till hands är att anknyta till vad som är värdeöverföring enligt 17 kap. 1 § 1 och 4 ABL. Det kan dock leda till att utdelningsbeskattningen får en för vid omfattning; jfr nedan avsnitt 5 samt praxis om återbetalning av villkorade aktieägartillskott. Att anknyta till vinstutdelning enligt 18 kap. 1 § ABL ger å andra sidan en för snäv avgränsning. Många förmögenhetsöverföringar som idag behandlas som utdelning skatterättsligt skulle falla utanför det begreppet. De torde i och för sig även fortsatt kunna beskattas som intäkt enligt 42 kap. 1 § IL som gäller ”andra inkomster på grund av innehav av tillgångar”.[12] Det skulle dock skapa osäkerhet i rättstillämpningen om vad som gällde, till dess ny praxis utvecklats. Vidare måste övervägas vilken terminologi som bäst fångar upp utländska motsvarigheter.

Det torde därför krävas en mer omfattande lagändring, och det är tveksamt om det anses tillräckligt motiverat att genomföra en sådan. Det är ju materiellt inte något fel på den skatterättsliga rättstillämpning som finns, utan det är primärt den förvirring som kan uppstå genom skild innebörd av två så närliggande termer som utdelning/vinstutdelning.[13]

4.3 Exkurs; förtäckta värdeöverföringar enligt ABL

Som ovan framhållits är en värdeöverföring lovlig enligt 17 kap. ABL om den a) sker i de *former* som anges i 2 § och b) inte enligt 3 § *inkräktar på bundet kapital* m.m. Det första kravet innebär att bestämmelserna i 18 kap. om formerna för vinstutdelning skall ha iakttagits eller någon annan av de former som anges 2 §.

Det som med gammal terminologi kallas förtäckt utdelning är således inte lovlig värdeöverföring eftersom en förtäckt utdelning inte beslutas öppet på stämma. Skatterättsliga underprisöverlåtelser sker ofta utan stämmobeslut, och de är då inte lovliga värdeöverföringar. Detta är överraskande, särskilt med NJA 1995 s. 742 (brutto-/nettometoden) i minnet. I förarbetena till ABL uttalas dock följande:

> ”En allmän aktiebolagsrättslig princip är att regler, som uteslutande är uppställda till aktieägarnas skydd, kan frångås om samtliga aktieägare samtycker till det. Det innebär att värdeöverföringar från bolaget till en aktieägare i dag kan vara giltiga även om de inte har beslutats i de former som lagen anger. Enligt vår mening bör denna princip gälla även i fortsättningen. Vi anser emellertid, till skillnad från kommittén, inte att det är nödvändigt eller lämpligt att ta in den i lagen.”[14]

[12] En beskattning av förmögenhetsöverföringar enligt detta lagrum har inte diskuterats som alternativ till utdelningsbeskattning i de ovan behandlade rättsfallen.

[13] Någon läsare kanske hävdar att förvirringen uppstått först genom att jag i denna artikel lyft fram problemet.

[14] Prop. 2004/05:85 s. 373. Jfr s. 395.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:13

Uttalandet innebär att förtäckta värdeöverföringar kan vara lovliga, även om formkravet i 17 kap. ABL inte är uppfyllt, om samtliga aktieägare samtyckt och värdeöverföringen inte inkräktar på bundet eget kapital m.m. För en skatterättare känns det kanske inte helt tillfredsställande att lagregler sätts ur spel av allmänna aktiebolagsrättsliga principer.[15] Det finns olika uppfattningar bland aktiebolagsrättens tillämpare om det lämpliga med en lagreglering. Det är dock allmänt accepterat att även med den nuvarande ordningen kan, som ovan angivits, värdeöverföringar vara lovliga även om inte formkraven för vinstutdelning iakttagits. Det överensstämmer även med tillämpningen av 1975 års ABL; se ovan avsnitt 4.1. Genom 2005 års ABL är det dock tydligare att dessa värdeöverföringar inte omfattas av lagens begrepp vinstutdelning. Mer allmänt talat kan nog vinstutdelning av bolagsrättare ändå användas som beteckning på en bredare kategori av värdeöverföringar, liksom utdelning används i skatterätten utan en mer precis avgränsning.

5 Utdelningsbeskattningens gränser

1. Motiveringen i RÅ 2007 not. 161, liksom i RÅ 2004 ref. 1, ger liten eller ingen ledning för avgränsningen av beskattningen utanför kärnområdet. Av RÅ 2004 ref. 1 framgår att värdeöverföringar från ett aktiebolag kan utgöra skattemässig utdelning för aktieägarna när överföringen sker till ett annat aktiebolag med samma ägare. 2007 års dom visar att utdelning även föreligger när förmögenhetsöverföring sker till ett subjekt som aktieägarna inte har andel i (stiftelsen).

I 2007 års dom anges att en ”förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till en stiftelse och som inte är en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL skall leda till att ägarna i aktiebolaget utdelningsbeskattas.” Intrycket är att varje förmögenhetsöverföring i princip är skattepliktig utdelning, som sedan kan undantas från beskattning på grund av bestämmelser i 23 kap. IL etc. I övrigt kan inte några begränsningar utläsas.

Jag anser att det hade varit önskvärt om motiveringarna, särskilt i 2007 års avgörande hade gett mer vägledning i avgränsningshänseende. Det är i och för sig knappast möjligt eller önskvärt att lämna vägledning till alla likartade situationer då man i domskäl bör vara försiktig med att ”spekulera” om hur beskattningen skulle ske i andra situationer än den bedömda (obiter dictum). Däremot kunde man ha angett några principiella skäl för varför förmögenhetsöverföringen ansågs vara inkomst för aktieägaren. Det hade kunnat ge vägledning till bedömningen av andra situationer.

Det är angeläget i en rad olika situationer att bättre kunna bedöma om utdelningsbeskattning kan aktualiseras. Här begränsar jag mig till att dels ta upp några principiella utgångspunkter, dels kort ange några situationer som kan anses vara besvärliga gränsfall.

2. Rättsfallen bygger självklart på en generell norm om när utdelning föreligger skatterättsligt även om normen inte angetts i motiveringarna. Det står uttolkaren fritt att försöka ange en generell norm, eller mindre ambitiöst några

[15] Skatterätten tycks på många punkter vara mer legalistisk är associationsrätten. Beskattningens tvångskaraktär är naturligtvis ett gott skäl till detta. Förutsebarhetsskäl borde dock ofta motivera liknande krav på användning av lagform inom associationsrätten. Det anser jag exempelvis borde ha gällt i detta fall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:13

principiella utgångspunkter för bedömningen av när utdelning skatterättsligt föreligger.

Även i förarbetena och litteratur är det svårt att hitta uttalanden om *principiella gränser* för utdelningsbeskattningen.[16] Exempelvis anger GRS I, 1977, s. 502 f., inledningsvis i kommentaren till 38 § kommunalskattelagen (motsvarigheten till 42 kap. 1 § IL) endast att utdelning på svenska aktier förutsätts regelmässigt ske i förhållande till aktieägarens innehav av aktier, och gör en hänvisning till 73 § i 1944 års ABL. Senare anges om s.k. förtäckt utdelning att denna utan uttrycklig författningsbestämmelse enligt praxis jämställts med utdelning i vanlig ordning.

Man får därför i allt väsentligt utgå från rättspraxis när man söker ange principiella utgångspunkter. Man kan anta att utgångspunkten i åtminstone 2007 års dom är att alla förmögenhetsöverföringar från ett aktiebolag sker på aktieägarnas vägnar, och således kan vara utdelning skatterättsligt. Regeringsrätten kan dock ändå, även om den inte uttalat något om det, anse att denna utgångspunkt under vissa omständigheter kan modifieras så att utdelningsbeskattning är utesluten.

Enligt min uppfattning bör beskattning av inkomst från aktiebolag begränsas till de fall där det kan antas att aktieägaren *disponerat* över inkomsten genom förmögenhetsöverföringen.[17] En sådan disposition kan ske på många olika sätt.

3. Det är främst några olika omständigheter som bör påverka bedömningen av olika situationer. [18] En första fråga är när en förmögenhetsöverföring kan anses föreligga, vilket ofta beror på hur man bedömer motprestationens värde i en transaktion. En andra fråga är vem som beslutat om förmögenhetsöverföringen och en tredje fråga är förvärvarens relation till aktieägaren. I vissa fall kan frågan om utdelningsbeskattning avgöras på grundval av vad som gäller för endast en av dessa omständigheter, men i andra fall måste flera av omständigheterna tas i samlat beaktande.

4. Betalning av vad som är aktiebolagets *driftskostnader* får presumeras inte vara en förmögenhetsöverföring. Exempelvis anger Regeringsrätten i RÅ 2000 ref. 31 I, se nedan, ”att det i fråga om ett aktiebolag föreligger en klar presumtion för att dess utgifter uppfyller det i 20 § första stycket KL uppställda villkoret för avdragsrätt. Endast i det undantagsfallet att det framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande kan avdrag vägras med hänvisning till detta lagrum.” Driftskostnader är utgifter

[16] Jag har inte ansett det motiverat att systematiskt genomsöka alla möjligen relevanta källor. Jag antar att man kan utgå ifrån att någon tyngre källa inte bör ha utlämnats i redovisningen av källor under Regeringsrättens domar.

En systematisk genomgång av frågan finns i Persson Österman, Öppen och förtäckt utdelning i två perspektiv, Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 361–378. Flera av de frågor som behandlas här behandlas även i Persson Östermans artikel. Jag gör här bara en generell hänvisning till denna intressanta artikel.

[17] Se Melz, Vänbok till Per Anclow, s. 233.

I RÅ 2007 ref. 5 har en förmögenhetsöverföring från en ideell förening till en annan förening eller en stiftelse inte ansetts som utdelning för medlemmen. Motiveringen var bl.a. att ett medlemskap inte kan ses som en tillgång. Av rättsfallet kan därför inte några avgörande slutsatser dras för den här aktuella situationen.

[18] Jag har behandlat frågan något mer generellt i artikeln Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster, SN 1992 s. 463 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:13

för att förvärva och bibehålla inkomster; 16 kap. 1 § IL. En kostnad behöver inte resultera i intäkter som täcker kostnaden, och strikt sett föreligger då en förmögenhetsöverföring. Utbetalningen kan ändå ha ett sådant samband med verksamheten att den är en driftskostnad. En sådan kostnad kan i ett större perspektiv motiveras av att den skulle kunna ha betalt sig eller att den gynnar verksamheten i stort. Den kan anses affärsmässigt motiverad; jfr 22 kap. 3 § IL. Den avgörande skiljelinjen bör primärt vara om kostnaden motiveras utifrån aktiebolagets verksamhet eller aktieägarens utanför aktiebolaget liggande intressen. I det förra fallet bör inte skatterättsligt utdelning för aktieägaren kunna anses föreligga.

I driftskostnadernas gränsområde finns bedömnings- och bevisproblem där även de ovan nämnda övriga aspekterna om beslutsfattare och mottagare, kan ha relevans. Endast några typfall skall anges.

5. I RÅ 2000 ref. 31 I ansågs ett *sponsringsbidrag* inte vara avdragsgillt.[19] Regeringsrätten angav bl.a. följande:

> "... sponsring träffas av förbudet mot avdrag för gåvor om mottagaren inte tillhandahåller någon direkt motprestation ... Den omständligheten att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill och därigenom kan vara kommersiellt motiverad innebär således inte i sig att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva".

Trots presumtionen att betalning som sker på aktiebolagets vägnar är en driftskostnad, medförde avsaknaden av en tillräcklig motprestation att avdragsförbudet för gåva tog över. Bedömningen kan ifrågasättas,[20] men måste anses gälla vid rättstillämpningen. Strikt sett torde då en förmögenhetsöverföring få anses föreligga, men det finns skäl som mer eller mindre starkt kan anföras mot en utdelningsklassificering. Det bör således beaktas om aktieägarna har deltagit i beslutsfattandet och om det kan antas primärt vara deras eller aktiebolagets intressen som avgjort valet av vem som sponsras. Detta går att diskutera långt mer utförligt, men här får det räcka att ange dessa utgångspunkter.

Slutligen skall noteras att Regeringsrätten i RÅ 2003 ref. 31 inte har angett att utdelning förelåg. Det går dock härav inte att utesluta att man kan ha ansett att utdelning förelåg.

6. Ett annat speciellt fall är bidrag till *forskning*. Avdragsrätt i aktiebolaget kan föreligga enligt bestämmelsen i 16 kap. 9 § IL, även om bidraget inte utgör kostnad enligt den grundläggande kostnadsbestämmelsen i 16 kap. 1 § IL. Det finns nog fall där motprestationen vid en strikt marknadsvärdering inte kan anses vara i nivå med forskningsbidragets storlek.[21]

Enligt min uppfattning bör även i detta fall gälla en presumtion att bidraget är en driftskostnad bestämd utifrån aktiebolagets och inte aktieägarnas intressen. Syftet med bestämmelsen i 16 kap. 9 § IL, att möjliggöra avdrag även vid en lägre sambandsnivå, skulle förfelas om utdelningsbeskattning skulle ske. Det är därför rimligt att lagstiftarens ställningstagande till avdragsrätten även får betydelse vid bedömning av utdelningsbeskattningen.

---

[19] Se Bjuvberg, Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen, SN 2007 s. 101 ff.
[20] Se exempelvis Melz och Silfverberg, Festskrift till Nils Mattsson, 2005 s. 258 ff.
[21] Jfr Melz och Silfverberg, En minnesskrift till Juridiska Fakulteten 1907–2007, 2007 s. 349 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:13

7. Det finns fler situationer och de behandlade frågorna kan utvecklas väsentligt mer, men i denna artikel får det räcka med det sagda.

6 Kort om domskälen i RÅ 2007 not. 161

I 2007 års dom angav Regeringsrätten att den fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked och att den gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Det är vanligt att Regeringsrätten inte skriver egna domskäl utan delar Skatterättsnämndens bedömning. Instämmer man i den materiella bedömningen av frågan så finns det väl oftast inte heller anledning för Regeringsrätten att skriva egna skäl. Jag anser även att Skatterättsnämndens motiveringar oftast är väl genomarbetade och kvalitativt bra. Det bör dock ihågkommas att Skatterättsnämnden inte är en prejudikatinstans och att det kan påverka motiveringarnas omfattning och karaktär. Skatterättsnämnden beslutar dessutom bara förhandsbeskedets beslut, medan motiveringen författas av ordföranden.[22]

Jag har uppfattningen att Regeringsrätten nog oftare borde skriva egna domskäl. Även om man initialt inte ser anledning att avvika från Skatterättsnämndens motivering, så kan en egen domskrivning visa på utvecklingsmöjligheter av motiveringen.[23]

7 Slutligen en annan synvinkel

1. I RÅ 2007 not. 161 skulle aktiebolaget göra en förmögenhetsöverföring som delvis inte var beskattad. Gåvornas storlek ökar förstås om de kan omfatta inkomster för vilka ännu inte skatteplikt inträtt och antagligen ökar detta även benägenheten att ge gåvor.[24]

Som grundläggande princip får anses gälla att avdragsrätt för gåvor inte föreligger,[25] 9 kap. 2 § IL, och att det bör innebära att potentiellt skattepliktiga inkomster inte borde kunna överföras till skattebefriade subjekt. I sistnämnda hänseende finns dock inte en konsekvent reglering.

Obeskattade värden i en näringsverksamhet kan inte överföras utan beskattning,[26] vilket 2007 års dom visar. Värden i inkomstslaget kapital kan däremot överföras. Det har alltid varit klart vad gäller tillgångar som stigit i värde och där en potentiellt skattepliktig kapitalvinst föreligger. En ren gåva utlöser inte beskattning, eftersom regler om uttagsbeskattning inte finns i inkomstslaget kapital.[27]

---

[22] Såvitt jag vet, av egen erfarenhet från min tid som ledamot och av uppgifter från andra ledamöter, så uppvisas som huvudregel inte motiveringarna för nämnden innan förhandsbeskedet expedieras. I mer komplicerade ärenden sker det dock.

[23] Den engelska modellen att varje domare i princip skriver ett förslag till motivering, är förstås den mest avancerade modellen. Det är dock knappast realistiskt för svenskt vidkommande annat än möjligen i mycket viktiga mål.

[24] Det kan noteras att möjligheten att skänka utdelningsrätter, strax nedan, inte utnyttjas i så stor utsträckning. Enligt DN 15 februari 2008 skänktes 1 procent av utdelningen bort. En kampanj skall dock ändra detta; se www.aktiegavan.se

[25] Ändrade regler har dock aviserats.

[26] Jag bortser nu från möjliga kringgåenden.

[27] Med reservation för några speciella överlåtelser där uttagsbeskattning kan ske enligt 53 kap. eller 57 kap. 23 a § IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:13

En annan möjlighet är att *skänka bort utdelning*, vilket fick uppmärksamhet genom förhandsbeskeden RÅ 2006 ref. 45.[28] I ansökan anförde A bl.a. att han ägde aktier i börsnoterade svenska avstämningsbolag. Han avsåg att – före bolagsstämmobeslut om utdelning – till en begränsat skattskyldig stiftelse ge bort rätten till framtida utdelning på aktierna. Regeringsrätten fann att enligt 42 kap. 12 § IL skall utdelning tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. En aktieägare kan inte beskattas med stöd av denna bestämmelse när, som i detta fall, det vid nämnda tillfälle står klart att aktieägaren gett bort sin rätt till utdelning.

Såsom 42 kap. 12 § IL är formulerad var utgången rätt given, om man fann att det är civilrättsligt möjligt att ge bort utdelningsrätten på detta sätt. Skatterättsnämnden angav att det av bestämmelserna i bl.a. 3 kap. 12 § ABL fick anses följa att det är "civilrättsligt möjligt att i vissa fall, t.ex. genom gåva, skilja rätten till utdelning från äganderätten till en aktie i ett avstämningsbolag". Regeringsrätten yttrade sig inte om detta, men måste rimligen ha haft samma inställning.[29]

2. Man kan fråga sig vad skillnaden är mellan förfarandena i RÅ 2006 ref. 45 och RÅ 2007 not. 161. I 2006 ref. 45 har gåvan lämnats innan den blivit disponibel för aktieägaren. En förutsättning för förfarandet är att det civilrättsligt går att avskilja utdelningsrätten vid denna tidpunkt. I 2007 års fall torde inte aktieägaren ha gett bort någon rätt till utdelning till stiftelsen, utan det var aktiebolaget som fattade beslutet om överlåtelsen.

Frågan är därför om inte utdelningsbeskattningen ofta kan undvikas även i situationer av det slag som prövades i 2007 års fall om gåvan bara läggs upp annorlunda. Det får väl prövas i ett nytt förhandsbesked.

3. Sammanfattningsvis visar ovanstående genomgång att det finns möjligheter att till bl.a. allmännyttiga organisationer överföra obeskattad inkomst i form av väntad utdelning eller orealiserad värdestegring på kapitaltillgångar, men att motsvarande inte gäller för tillgångar i näringsverksamhet.[30] I övriga fall gäller att gåvan normalt får ske ur beskattad inkomst.

Även om det inte finns avdragsrätt för gåvor så finns det i förstnämnda situation möjlighet att åstadkomma liknande skatteeffekter. När nu regler om avdragsrätt för gåvor skall utredas finns kanske möjligheter att öka likheten i behandlingen av givare med olika tillgångspositioner.

Peter Melz är professor i finansrätt vid juridiska institutionen, Stockholms universitet.

[28] Samma utgång redan i RÅ 1955 Fi 382–386.

[29] Det kan diskuteras om det endast är frågan om ett avtal mellan aktieägaren och den utdelningsberättigade eller om det kan ha verkan även mot aktiebolaget. Det skall dock inte diskuteras här.

[30] Åtminstone inte utan mer avancerade förfaranden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:13