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 10 1984 - Årg. 14

Regeringsrättens dom den 5 september 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1984:24

Utkom från trycket den 26 november 1984

1) Räntor på lån för förvärv av aktier som avyttrats under beskattningsåret har hänförts till inkomstslaget kapital. 2) En person överlåter aktier till ett eget aktieförvaltande aktiebolag för ett pris som understiger både hans anskaffningskostnad och aktiernas marknadsvärde. Transaktionen har ansetts inte medföra någon realisationsförlust

1 Ansökningen

1) A gjorde korttidsaffärer med aktier, som i vart fall delvis förvärvats med lånat kapital. Endast undantagsvis innehade A aktierna under så lång tid att han uppbar utdelning. På grund av skattereformen hade det för A blivit av betydelse i vilket inkomstslag han hade rätt att dra av ränta för det upplånade kapitalet. A frågade (fråga 1) om räntekostnaderna skulle dras av i sin helhet i inkomstslaget kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet eller om den del av räntekostnaderna som hänförde sig till under året avyttrade aktier skulle dras av i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet och återstoden i inkomstslaget kapital.
2) A övervägde att bilda ett av honom helägt aktiebolag, som skulle bedriva aktieförvaltning, och att till bolaget överlåta aktier som förvärvats av honom för 200 000 kr för ett pris av 100 000 kr. Skälet till att priset skulle sättas under anskaffningsvärdet var att A ville skapa en reserv i bolaget för att möta eventuella svängningar i aktiekurserna. Nämnden kunde utgå från att aktiernas marknadsvärde vid avyttringstillfället uppgick till minst 200 000 kr. A frågade (fråga 2) om han var berättigad till avdrag för den sålunda uppkomna realisationsförlusten om 100 000 kr eller om förfarandet stred mot lagen (1980:865) mot skatteflykt.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

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

Fråga 1

Enligt 36 § kommunalskattelagen (KL) får från bruttointäkten av tillfällig förvärvsverksamhet avdrag göras för ränta på upplånade medel som använts i sådan förvärvsverksamhet. I punkt 1 av anvisningarna till den nämnda paragrafen finns vissa bestämmelser om beräkning av realisationsvinst. Andra stycket lyder: "Vid vinstberäkningen får den skattskyldige göra avdrag för förvaltningskostnader och räntor som har utbetalats

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:00

under beskattningsåret, om dessa inte bör hänföras till annan förvärvskälla". (Punkten har erhållit sin nuvarande lydelse genom lagen 1983:311. Denna lydelse skall tillämpas första gången vid 1985 års taxering. I det hänseende som citatet hänför sig till innebar den nya lydelsen ingen ändring i sak.)

Enligt 39 § 1 mom KL och punkt 1 av anvisningarna till paragrafen får vid beräkning av inkomst av kapital avdrag göras för skuldränta "som inte skall dras av från intäkterna av andra förvärvskällor".

Den föreliggande frågan gäller väsentligen om räntor på lån för förvärv av aktier som avyttrats under beskattningsåret skall hänföras till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet eller kapital. De redovisade bestämmelserna i KL ger inte någon entydig ledning för bedömningen av frågan. I förarbetena till KL har emellertid en problemställning med nära anknytning till den i ärendet tagits upp av departementschefen i specialmotiveringen till 35 § (prop 1927:102 s 402). Departementschefen uttrycker där som sin uppfattning att löpande utgifter för egendom som sålts under beskattningsåret bör dras av från den förvärvskälla som avkastningen är att hänföra till. Uttalandet får antas omfatta även utgiftsräntor. Enligt detta skulle alltså avdraget göras i inkomstslaget kapital.

Uttalandet av departementschefen kan som antytts inte anses jävas av bestämmelserna i KL. Någon annan anledning att inte uppfatta det som ett uttryck för gällande rätt föreligger såvitt nämnden kan finna inte.

Nämnden svarar att avdrag för räntekostnaderna får göras endast i inkomstslaget kapital.

Fråga 2

A överväger att överlåta aktier till ett eget bolag mot ett vederlag av 100 000 kr. Hans anskaffningskostnad är 200 000 kr. Frågan gäller om han vid ett genomförande av transaktionen får göra avdrag för realisationsförlust med mellanskillnaden 100 000 kr.

Nämnden anser att den övervägda överlåtelsen i skattehänseende utgör en kombination av en avyttring och ett tillskott till bolaget. Därvid omfattas en andel av de överlåtna aktierna som motsvarar ett marknadsvärde på 100 000 kr av avyttringen och resterande andel av tillskottet. Med detta synsätt uppkommer inte någon realisationsförlust.

Nämnden svarar nej på frågan.

Suppleanten Arvidson var skiljaktig beträffande svaret på fråga 1 och anförde:

> Den verksamhet varom i ärendet är fråga skall hänföras till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. De räntor som hänför sig till denna förvärvsverksamhet är enligt min mening avdragsgilla — enligt 36 § KL. I likhet med majoriteten finner jag att uppdelning av gäldränta icke kan göras efter den skattskyldiges fria val, utan räntan måste hänföras till sådan förvärvskälla vari upplånat kapital nedlagts.
>
> Till närmare utveckling av sin mening anförde Arvidson:
>
> Det är fast rättspraxis att handel med värdepapper, som inte åsyftar att gå allmänheten tillhanda, utan hänför sig till den skattskyldiges privata ekonomi, är att hänföra till inkomstslaget

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:00

tillfällig förvärvsverksamhet, även om verksamheten bedrivs varaktigt och i vinstsyfte. Om en skattskyldig själv företar omfattande köp och försäljningar med eget eller upplånat kapital, anses sålunda detta inte dokumentera rörelse.

Enligt 36 § KL får från bruttointäkten av tillfällig förvärvsverksamhet avdrag göras för omkostnader, bl a för ränta å upplånade medel, som använts i sådan förvärvsverksamhet. Majoriteten har kommit till att gäldränta som hänför sig till *privata aktieaffärer* skall hänföras till inkomstslaget kapital. Anledningen till att jag inte kan ansluta mig till denna uppfattning är följande.

Vid beräkningen av inkomst av kapital får avdrag göras för all gäldränta, som inte skall dras av från intäkterna av andra förvärvskällor. Som redan nämnts synes lagstiftaren ha utgått från att när det gäller tillfällig förvärvsverksamhet något hinder inte möter mot att anse upplånat kapital jämte låneränta vara att hänföra till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Fastän något entydigt prejudikat inte föreligger i denna problematik, finns dock ett rättsfall som i sammanhanget har ett visst intresse. Enligt 2 § lagen om statlig inkomstskatt skall till tillfällig förvärvsverksamhet hänföras bl a restituerad kommunalskatt för vilken avdrag åtnjutits vid tidigare års taxeringar. I ett referatmål (RÅ 1934 ref 53) förelåg fråga *hur* ett industriföretag skulle deklarera *ränta* på restituerade kommunalutskylder. Bolaget hade deklarerat intäkten som hänförlig till förvärvskällan kapital, men regeringsrätten ansåg att redovisning skulle ske i förvärvskällan rörelse. Att inkomsten inte beskattades som inkomst av kapital motiverades med att skatten erlagts å vinst i rörelsen, varför de återbetalade medlen fick betraktas som till denna förvärvskälla hänförligt kapital enligt 28 § anv p 2 KL. Det synes enligt min mening vara en princip, som i möjligaste mån bör upprätthållas, att gäldränta skall hänföras till samma inkomstslag som det, vari intäkt redovisas.

I sammanhanget kan även erinras om ett äldre rättsfall, RÅ 1965 not Fi 398, där utgången visserligen kan diskuteras såsom stridande mot numera vedertagen praxis — vederbörande hade i stor omfattning som privatperson gjort förlustbringande aktiespekulationer, men det oaktat ansågs rörelse föreligga. Att gäldräntorna då hänfördes till samma inkomstslag som intäkterna, dvs rörelse, ligger i sakens natur. Även om praxis numera inte längre anser rörelse föreligga vid privat aktiehandel, är det dock stötande för rättskänslan att hänföra gäldränta för sådan ekonomisk verksamhet till annat inkomstslag än det vari upplånat kapital nedlagts och resultat vid avyttringen redovisas.

Ledamöterna Blomqvist, Brissman och Enslöw samt suppleanten Sandström var skiljaktiga beträffande svaret på fråga 2 och anförde:

Vi anser att den övervägda överlåtelsen i dess helhet utgör en avyttring i skattehänseende. Ett genomförande av transaktionen medför därför enligt vår uppfattning att en realisationsförlust

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:00

uppkommer som är avdragsgill enligt reglerna i KL.

I fråga om tillämpligheten av lagen mot skatteflykt gör vi följande bedömning. Genom att en överlåtelse leder till en avdragsgill realisationsförlust för A trots att aktierna blir kvar i hans — nu indirekta — ägo uppkommer en skattefördmån för honom. Denna är inte oväsentlig. Förmånen får anses utgöra det huvudsakliga skälet för en överlåtelse. Det får anses strida mot grunderna för reglerna om avdrag för realisationsförlust att avdrag medges för en förlust till följd av den övervägda överlåtelsen. Därmed är lagen mot skatteflykt tillämplig.

Enligt vår uppfattning hade svaret på fråga 2 bort utformas med utgångspunkt i det anförda.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att fråga 1 skulle besvaras så att vid realisationsvinstberäkningen avdrag för räntekostnader skulle få göras under inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet samt fråga 2 så att avdrag för realisationsförlust skulle få göras och att lagen mot skatteflykt inte skulle tillämpas.

Den 5 september 1984 beslöt regeringsrätten (Ericsson, Petrén, Brodén, Delin, Voss) följande dom.

Fråga 1

Bestämmelserna i punkt 1 anvisningarna till 36 § KL innehåller bl a att den skattskyldige vid beräkning av realisationsvinst får göra avdrag för förvaltningskostnader och räntor som har utbetalats under beskattningsåret, om dessa inte bör hänföras till annan förvärvskälla. Denna föreskrift har i sak haft samma innehåll sedan tillkomsten av KL. I prop 1927:102 avseende nämnda lag (s 402) vände sig departementschefen mot ett förslag av inkomstskattesakkunniga, vilket skulle medföra bl a att utdelning på aktier skulle hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, om aktierna avyttrats under beskattningsåret, men i annat fall till intäkt av kapital. Departementschefen anslöt sig i stället till ett uttalande av kommunalskattekommittén, enligt vilket inkomst som härflutit från det realiserade föremålet under den tid det varit i den skattskyldiges hand skulle redovisas och beskattas under den förvärvskälla dit den naturligen var att räkna. Motsvarande gällde enligt departementschefen i fråga om utgifter för den avyttrade egendomen. I den mån det var fråga om löpande utgifter borde de, yttrade han vidare, avdragas från den förvärvskälla, till vilken avkastningen var att hänföra.

Bestämmelserna om ränteavdrag vid realisationsvinstberäkning får med hänsyn till det anförda anses innebära att i fråga om aktier avdraget skall göras i den förvärvskälla dit avkastning av aktier skall hänföras. Utdelning på aktier i svenska bolag är enligt 38 § 1 mom KL — bortsett från rörelsefallen — hänförlig till intäkt av kapital. Ränta på lån som upptas i syfte att förvärva aktier bör därför också hänföras till förvärvskällan kapital. Denna ståndpunkt har stöd i praxis (RÅ 1954 ref 9). Principen får anses gälla även om förvärvet av aktierna sker uteslutande i syfte att göra realisationsvinst och oberoende av om utdelning på aktierna uppburits.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:00

Fråga 2

Den avsedda transaktionen innebär att A bildar ett av honom helägt aktiebolag, vars verksamhet skall bestå i aktieförvaltning, och att han till bolaget överlåter aktier som han förvärvat för 200 000 kr och vilkas marknadsvärde vid överlåtelsen skall antagas vara minst samma belopp. I vederlag för överlåtelsen skall bolaget erlägga 100 000 kr, dvs ett belopp som väsentligt kommer att understiga aktiernas marknadsvärde. Skälet härtill är att A vill skapa en reserv i bolaget för att möta eventuella svängningar i aktiekurserna.

Vid dessa förhållanden kan transaktionen inte anses medföra någon realisationsförlust för A.

Regeringsrätten lämnar på grund av det anförda besvären utan bifall.

Regeringsråden Ericsson och Petrén var skiljaktiga beträffande svaret på fråga 2 och anförde:

> Fråga 2 avser situationen att A försäljer aktier med ett marknadsvärde av 200 000 kr eller mera, vilka han förvärvat för 200 000 kr, till ett av honom helägt aktiebolag för ett pris av 100 000 kr. A:s fråga är om han genom försäljningen gör en avdragsgill realisationsförlust om 100 000 kr. Rörande syftet med transaktionen upplyser A att han ämnar övergå till att driva sina aktieaffärer i aktiebolags form och att han vill ge det blivande aktiebolaget en solid bas genom att låta det förvärva dessa aktier till ett pris under marknadsvärdet.
>
> A anser transaktionen skola skatterättsligt bedömas som en försäljning i enlighet med avtalet efter sitt formella innehåll. Riksskatteverket, som finner lagen mot skatteflykt icke vara tillämplig, har ansett transaktionerna skola innefatta dels en försäljning som omfattar en del av aktierna till ett marknadsvärde av 100 000 kr dels ett tillskott till aktiebolaget omfattande övriga aktier.
>
> Enligt praxis torde försäljning av aktier till ett mera markant underpris regelmässigt anses som ett blandat fång (se även 37 § 1 mom lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt). En uppdelning av aktierna på olika fång torde därför böra ske vid den skatterättsliga bedömning av den i fråga 2 skisserade transaktionen. Huruvida någon avdragsgill realisationsförlust därvid uppkommer för A i anledning av den planerade aktieöverlåtelsen och i jakande fall storleken därav blir beroende av de närmare omständigheterna vid transaktionen. Bl a erfordras upplysningar om slaget och antalet aktier som överlåts, A:s innehavstid, kursvärdena m m. Även upplysningar om aktiebolaget synes erforderliga.
>
> Vid angivna förhållanden saknas förutsättningar för att meddela förhandsbesked beträffande fråga 2. Vi undanröjer därför förhandsbeskedet i denna delen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:00

RSV/FB Dt
1984:25

Utkom från trycket
den 28 januari 1985

Regeringsrättens dom den 29 oktober 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Frågan om en skattskyldig får göra avsättning för framtida garantiutgifter enligt den s k utredningsregeln skall prövas med hänsyn till den samlade verksamheten inom förvärvskällan

1 Ansökningen

X AB begärde förhandsbesked av innebörd att bolaget fick göra avdrag för större avsättningar för framtida garantiutgifter för produkten S än som följer av huvudregeln i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. Till stöd för sin begäran hade bolaget gett in utredning beträffande de beräknade garantiriskerna för produkten i fråga.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 25 november 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Enslöw, Brissman, Sandström, Arvidson, Hallgren, Toftered) följande förhandsbesked.

X AB arbetar inom det ... (utelämnat) ... området. Verksamheten är uppdelad på fyra produktområden, nämligen P, Q, R och S. För verksamhetsåret 1980/81 uppgick omsättningen till ... (utelämnat) ...milj kr. Härav belöpte ... (utelämnat) ... milj kr eller 14 % på S-divisionen.

Bestämmelserna i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen om avdrag för framtida garantiutgifter innehåller en huvudregel och en alternativregel — utredningsregeln. Huvudregeln utgår från de faktiska utgifterna till följd av garantiförpliktelser under beskattningsåret. Innebörden av utredningsregeln är att avdrag får åtnjutas med ett skäligt belopp om den skattskyldige visar att ett betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt huvudregeln är påkallat till följd av att någon eller flera av vissa särskilda omständigheter som anges i lagrummet föreligger.

Bolaget har lagt upp sin argumentation från den tysta utgångspunkten att frågan huruvida utredningsregeln är tillämplig får bedömas utifrån förhållandena för någon viss gren av en skattskyldigs verksamhet, i bolagets fall verksamheten inom S-divisionen. Någon direkt föreskrift som stöder eller motsäger denna utgångspunkt finns inte. Enligt nämndens uppfattning får emellertid av bestämmelsernas allmänna utformning den slutsatsen dras att frågan om utredningsregelns tillämplighet skall bedömas med hänsyn till den skattskyldiges samlade verksamhet inom förvärvskällan i fråga. Ett studium av förarbetena till bestämmelserna ger också vid handen att detta synsätt underförståtts vid övervägandena där.

Nämnden intar alltså ståndpunkten att bedömningen av om bolaget får tillämpa utredningsregeln skall ske med hänsyn till bolagets samlade verksamhet. Vid en sådan bedömning finner nämnden att bolaget inte har visat att det har rätt att tillämpa utredningsregeln. Nämnden besvarar ansökningen i enlighet härmed.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:00

3 Regeringsrätten

RSV/FB Dt 1985:25

I besvär hos regeringsrätten yrkade X AB att regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet i enlighet med framställningen hos riksskatteverket.

I en dom den 29 oktober 1984 ändrade regeringsrätten (Wieslander, Brodén, Palm, Bouvin) inte förhandsbeskedet.

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

Ett aktiebolag skulle tillföra en aktieägaren tillhörig byggnad vissa byggnads- och industritillbehör. Då tillbehören skulle förbli bolagets egendom har skattepliktig inkomst inte ansetts uppkomma för aktieägaren genom åtgärden

RSV/FB Dt 1984:26

Utkom från trycket den 1 februari 1985

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

A hade bekostat uppförandet av en byggnadsstomme på en av honom ägd fastighet. Byggnadsstommen skulle han hyra ut på marknadsmässiga villkor till det av honom helägda X AB. Bolaget skulle därvid betala de tillbehör som behövdes för bolagets rörelse. Kostnaderna för tillbehören uppgick till ca 4,5 Mkr, varav ca 2 Mkr avsåg byggnadstillbehör enligt 2 kap 2 § jordabalken och ca 2,5 Mkr industritillbehör enligt 2 kap 3 § jordabalken. Vid hyreskontraktets upphörande skulle A erlägga marknadsmässig ersättning till bolaget för byggnadstillbehören. Beträffande industritillbehören skulle sådan ersättning erläggas om bolaget inte valde att ta bort tillbehören. A begärde svar på frågorna om han skulle anses ha åtnjutit någon skattepliktig inkomst om X AB tillförde byggnaden a) byggnadstillbehör och b) industritillbehör.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

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

Det som förekommit i ärendet utvisar att äganderätten till de byggnads- och industritillbehör som X AB avser att tillföra den A tillhöriga byggnaden skall tillkomma bolaget. På grund härav och då grund också i övrigt saknas för att beskatta A för bolagets anskaffning av tillbehören, besvarar nämnden de ställda frågorna nekande.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten hemställde taxeringsintendenten i första hand att A skulle beskattas för belopp motsvarande vad bolaget bestred för byggnadens uppförande, även om däri ingick sådant som kunde hänföras till byggnadstillbehör enligt 2 kap 2 § jordabalken. Delfråga a) borde således enligt taxeringsintendenten besvaras jakande med motivering att ekonomisk samhörighet rådde mellan A och bolaget. Beträffande delfråga b) borde A enligt taxeringsintendenten inte beskattas om bolaget tillförde byggnaden industritillbehör, vilket såvitt handlingarna utvisade endast gällde lagerhyllor för 125 000 kr. I andra hand hemställ-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:00

RSV/FB Dt 1984:26

de taxeringsintendenten, såvitt avsåg delfråga a), att A i vart fall skulle beskattas för belopp överskjutande vad som inte var att hänföra till byggnadstillbehör enligt 2 kap 2 § jordabalken.

Den 28 september 1984 beslöt regeringsrätten (Nordlund, Reuterswärd, Hilding, Björne, Tottie) följande dom.

Om X AB tillför byggnaden byggnadstillbehör eller industritillbehör enligt 2 kap 2 och 3 §§ jordabalken kommer den tillförda egendomen alltjämt att ägas av bolaget. Någon skattepliktig inkomst kan härvid inte anses uppkomma för A oaktat han äger alla aktierna i bolaget.

På grund härav besvarar regeringsrätten — som inte tar ställning till karaktären av de byggnadsåtgärder till en sammanlagd kostnad av 4,5 miljoner kronor som redovisats i ansökningen — båda de av sökanden ställda frågorna nekande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:00