

Meddelanden från Riksskatteverket

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

Serie I ang. direkt skatt

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

Nr 3 1983 - Årg. 13

Regeringsrättens dom den 2 november 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Livränta, som utgår som dellikvid vid fastighetsförsäljning, har förklarats utgöra A-inkomst för mottagaren. Vid förmögenhetsberäkningen av egendomsivräntans kapitalvärde har avdrag för framtida skatteskulder ej medgivits

**RSV/FB Dt
1983:4**

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

D hade sålt tre fastigheter till AB X för sammanlagt 225 000 kr. Av köpeskillingen skulle 100 000 kr erläggas kontant och resterande belopp i form av s k egendomsivränta under 12 år. D önskade förhandsbesked i bl a följande frågor.

- 1) Blir livräntebeloppen föremål för beskattning allteftersom de utfaller?
- 2) Är de utfallande livräntebeloppen A- eller B-inkomst?
- 3) Blir livräntan föremål för förmögenhetsbeskattning? Efter vilka grunder sker i så fall kapitaliseringen och hur avräknas den framtida skatteskulden?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 7 maj 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Nilsson, Sandström, Hallgren, Wahlborg) följande förhandsbesked.

Fråga 1

Om del av vederlaget för de av sökanden sålda fastigheterna erhålles genom årliga betalningar under 12 år på det sätt som har avtalats enligt det ingivna köpekontraktet, får betalningarna i beskattningshänseende anses utgöra sådana med periodiska understöd jämförliga periodiska intäkter som avses i 31 § andra stycket kommunalskattelagen (KL). Nämnden förklarar därför att sökanden skall beskattas för betalningarna allteftersom de i enlighet med köpekontraktets villkor blir för henne tillgängliga för lyftning. Skattskyldighet föreligger dock endast i den mån utgivaren enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL har rätt till avdrag för vad som utgivits.

RSV/FB Dt Fråga 2
1983:4

Nämnden förklarar att det årliga livräntebeloppet utgör B-inkomst för sökanden enligt 9 § 3 mom andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Fråga 3

Enligt vad som framgår av 3 § 1 mom g) lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt jämfört med 2 mom av samma paragraf skall rätten till egendomslivräntan tas upp bland tillgångarna vid förmögenhetsberäkningen för sökanden. Kapitalvärdet av egendomslivräntan skall — enligt 4 § åttonde stycket samma lag — uppskattas efter det belopp varmed livräntan utgått under beskattningsåret och enligt den vid nämnda lag fogade tabellen II. Rätt till avdrag för ej debiterade framtida skatteskulder föreligger inte. Nämnden besvarar frågan enligt det sagda.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade D att det årliga livräntebeloppet skulle förklaras utgöra A-inkomst samt att vid förmögenhetsberäkningen av livräntans kapitalvärde avdrag skulle medges för ej debiterade framtida skatteskulder.

Den 2 november 1982 beslöt regeringsrätten (Nordlund, Hellner, Wahlgren, Engblom, Tottie) följande dom.

De belopp, som enligt ingivet köpekontrakt skall erläggas genom årliga betalningar under 12 år, får anses utgöra sådan annorledes än på grund av försäkring utgående livränta, som enligt 31 § andra stycket KL likställs med inkomst av tjänst. Sådan livränta hänföres enligt 9 § 3 mom andra stycket lagen om statlig inkomstskatt till A-inkomst.

På grund härav förklarar regeringsrätten att det årligen utbetalade livräntebeloppet skall utgöra A-inkomst.

I likhet med riksskatteverket finner regeringsrätten att vid förmögenhetsberäkningen av livräntans kapitalvärde hänsyn inte får tas till framtida skatteskulder.

Regeringsrätten ändrar det överklagade förhandsbeskedet i enlighet med det anförda.

Regeringsrättens dom den 26 oktober 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Ett av ett bolag förvärvat markområde, för vilket faststälts byggnadsplan för fritidsbebyggelse, har i visst fall inte ansetts förvärvat för att ingå i yrkesmässig markförsäljning. En försäljning av marken, som omfattade tre registerfastigheter och enligt byggnadsplanen innehöll 25 ännu ej avstyckade fritidstomter, har därför bedömts enligt reglerna för s k enkel tomtrörelse. Vid beräkningen av antalet sålda byggnadstomter har — innan avstyckning skett i enlighet med byggnadsplanen — avseende inte fästs vid den i byggnadsplanen gjorda tomtindelningen

**RSV/FB Dt
1983:5**

1 Ansökningen

I ansökningen anförde AB X bl a följande.

Bolagets huvudsakliga tillgång består av ett fritidsområde, som omfattar fastigheterna S 1:1, 1:2 och 1:3, vilka tillsammans innehåller ca 40 000 m². Området är beläget vid en sjö.

För området finns en år 1965 fastställd byggnadsplan för fritidsbebyggelse, innehållande sammanlagt 27 fritidstomter. Ingen av dessa är under 1 000 kvm. Endast två tomter är avstyckade, av dem ligger f d mangårdsbyggnad med ladugård på den ena, där gäller speciell byggnadsrätt. I övrigt omfattar byggnadsrätten enligt planen friliggande enplans fritidshus med en maximal byggnadsyta av 60 kvm. I ett fall — där tomten är avsedd för kiosk och servering — är tillåten byggnadsrätt utsträckt till 130 kvm. Byggnadsplanen innehåller dessutom område för bollplan och lekplan samt en större parkeringsplats, avsedd att även betjäna badplatsen. Parkeringsplatsen är kostnadsfritt upplåten till kommunen.

I sjön finns utbyggda bryggor för bad och båtar. Gammal grävd brunn med god vattentillgång finns, dessutom en djupborrad brunn över 100 m djup. Huvudledningar för vatten är framdragna på hela området, ledningarna ligger på frostfritt djup. Serviceledningar — ej frostfritt — finns fram till varje hus. Köksavlopp med infiltration i mark. Multrum till 12 hus samt till kiosken och f d mangårdsbyggnaden.

14 tomter är bebyggda, 4 är utarrenderade, mangårdsbyggnad finns på en tomt, kvar finns alltså 8 st som varken är bebyggda eller utarrenderade. De bebyggda tomterna är uthyrda. Bolagets intäkter består av hyresinkomsterna. Enligt byggnadsplanen

**RSV/FB Dt
1983:5**

finns det således möjlighet att bilda 27 självständiga fastigheter av de nu existerande fastigheterna.

Med ett undantag har bolaget ägt fastigheterna sedan mitten av 1960-talet. Bolaget har hittills icke sålt någon eller några fastigheter eller avstyckningar från dessa. Bolaget har ej heller bedrivit någon byggnadsverksamhet. Enligt bolagsordningen är ändamålet med bolagets verksamhet att "bedriva uthyrning av tomtmark och fritidsstugor".

Då det är av synnerlig vikt för bolaget önskar bolaget svar på följande frågor:

- 1 Om bolaget säljer hela fastighetsbeståndet till en och samma köpare kommer köpeskillingen då att beskattas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet?
- 2 Om bolaget först genomför fastighetsbildningarna och därefter successivt i den takt som efterfrågan uppstår säljer fastigheterna till olika köpare kommer därvidlag köpeskillingarna att beskattas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet?

Av en begärd komplettering framgick bl a att AB X hade köpt fastigheten S 1:1 år 1968 och S 1:2 och 1:3 år 1975 och att de sistnämnda fastigheterna hade bildats genom avstyckning i enlighet med byggnadsplanen från S 1:1. Bolaget hade låtit uppföra de flesta av byggnaderna på fastigheterna. Vidare upplystes att uthyrningen skedde veckovis varje år och att den från 1965 hade skett i stort sett endast under sommartid. Ströstiggar, badmintonplan, lekplats, huvudledningar och serviceledningar hade anlagts av bolaget.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 4 september 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Brissman, Gustafson, Nilsson, Heimer, Hallgren) följande förhandsbesked.

Enligt punkt 2 första stycket anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen (KL) skall tomtrörelse — sk kvalificerad tomtrörelse — anses föreligga, när någon driver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomter) från en fastighet, som uppenbarligen har förvärvats för att ingå i en yrkesmässig markförsäljning, såsom när en fastighet köps av ett tomtbolag eller liknande eller när förvärvet har gällt mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse.

Den nyss nämnda bestämmelsens sista led (såsom när...) måste anses som en exemplifiering av situationer vari det vanligen på goda grunder kan bedömas som uppenbart att marken har förvärvats för att ingå i en yrkesmässig markförsäljning, men där i enskilda fall med hänsyn till särskilda omständigheter den motsatta bedömningen kan komma i fråga.

Samtliga fastigheter var vid AB X:s förvärv enligt en fastställd byggnadsplan avsedda för fritidsbebyggelse. Den omständigheten att marken

vid förvärven var planlagd för bebyggelse talar mycket starkt för att bolaget genom försäljningen skall anses driva en kvalificerad tomtrörelse. Bolaget har emellertid upplyst att fastigheterna har förvärvats för uthyrning av tomtmark och för fritidsrörelse och att en sådan verksamhet i enlighet med bolagsordningen har bedrivits på fastigheterna. Trots att fastigheterna vid bolagets förvärv enligt den fastställda byggnadsplanen var avsedda för fritidsbebyggelse, kan det med hänsyn till det sagda inte anses uppenbart att fastigheterna har förvärvats under sådana omständigheter att en kvalificerad tomtrörelse skall anses föreligga vid en försäljning. Nämnden finner därför att frågan huruvida de tilltänkta försäljningarna skall anses ingå i en av bolaget bedriven tomtrörelse skall bedömas enligt bestämmelserna i punkt 2 andra stycket anvisningarna till 27 § KL.

Vid denna bedömning finner nämnden, med hänsyn till att tomtindelning för att rättsligen bilda fastigheter inte kan fastställas inom ett område för byggnadsplan, att var och en av fastigheterna S 1:1, 1:2 och 1:3 vid en försäljning till en och samme köpare får ses som en enhet. Således skall vid en beräkning av antalet sålda byggnadstomter hänsyn inte tas till den indelning av fastigheten S 1:1, som grundkartan till byggnadsplanen innehåller. Nämnden förklarar därför att vinsten vid en försäljning på det sätt som anges i den under 1 ställda frågan är att hänföra till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Om bolaget låter verkställa avstyckningar är varje avstyckad fastighet att anse som en byggnadstomt. På grund av det sagda förklarar nämnden att en försäljning enligt det i ansökningen under 2 angivna alternativet skall — under förutsättning att försäljningarna sker under tio kalenderår — behandlas enligt reglerna för beskattning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet vad avser fjorton byggnadstomter och att reglerna för beskattning av inkomst av rörelse blir tillämpliga i och med avyttringen av den femtonde tomten.

Ledamoten Enslöv var skiljaktig och anförde:

Av handlingarna framgår att byggnadsplan med 27 tomter för fritidsändamål fastställts för ifrågavarande fastigheter redan år 1965. Det synes därför uppenbart att bolagets förvärv av fastigheterna år 1968 och 1975 skett i syfte att exploatera marken. I bolagets balansräkningar har värdet av densamma upptagits under rubriken "tomtmark". Av de 27 tomterna har hittills endast två avstyckats. Enligt min mening bör en försäljning beskattas som inkomst av rörelse enligt anvisningarna till 27 § p 2 första stycket KL oavsett om bolaget säljer hela fastighetsbeståndet på en gång till en och samma köpare eller om tomterna försäljes successivt sedan samtliga fastighetsbildningar genomförts. Jag anser därför att båda frågorna bör besvaras nekande.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten i första hand att regeringsrätten skulle förklara att bolaget vid en försäljning av fastig-

**RSV/FB Dt
1983:5**

heterna skulle anses bedriva kvalificerad tomtrörelse och att de framställda frågorna därför skulle besvaras nekande. I andra hand yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten skulle förklara att fastigheten S 1:1 skulle anses omfatta tjugofem byggnadstomter även innan fastighetsbildning hade skett och att frågan under 1 skulle besvaras på det sättet att den del av köpeskillingen som beräknades belöpa på fjorton byggnadstomter skulle hänföras till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och resterande del till inkomst av rörelse.

Den 26 oktober 1982 beslöt regeringsrätten (Simonsson, Nordlund, Hellner, Wahlgren, Engblom) följande dom.

I likhet med riksskatteverket finner regeringsrätten att frågan huruvida de planerade fastighetsförsäljningarna skall anses ingå i en av sökandebolaget bedriven tomtrörelse skall bedömas enligt bestämmelserna i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 27 § KL.

Om fastigheterna säljs till en och samme köpare innan avstyckning skett i enlighet med den fastställda byggnadsplanen är var och en av de tre registerfastigheterna att anse som en enhet. Köpeskillingen vid en försäljning enligt det i ansökningen under 1 angivna alternativet är därför att hänföra till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Försäljningar på sätt anges i den under 2 framställda frågan skall — under förutsättning att försäljningarna sker under tio kalenderår — behandlas enligt reglerna för beskattning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet såvitt avser fjorton byggnadstomter och enligt reglerna för beskattning av inkomst av rörelse i och med försäljningen av den femtonde tomten.

På grund av det anförda lämnar regeringsrätten besvären utan bifall.

Regeringsrättens dom den 9 december 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

En person hade tagit upp ett lån mot en "förskottsrenta" på ca 90 % av lånebeloppet. Transaktionen har bedömts som en skenrättshandling. Personen har därför ansetts inte vara berättigad till avdrag för hela "räntan"

**RSV/FB Dt
1983:6**

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

I samband med A:s försäljning av vissa aktier kan den till 1982 års taxering uppkomna skattepliktiga realisationsvinster beräknas till 1 767 040 kr (4 800 000 - 382 400 = 4 417 600; 40 % därav = 1 767 040).

Övriga inkomster under 1981 kan beräknas till 244 500 kr (tjänst) och 68 800 kr (kapital netto) medan allmänna avdrag hittills beräknas till 25 500 kr avseende pensionsförsäkringspremie.

A har för avsikt att med upplånade medel inköpa 10 000 premieobligationer av 1976 års lån och att inneha dessa fram till inlösningsstillfället år 1986.

För att gardera sig mot ändringarna i ränteläget och för att undgå kursförluster vid tvångsförsäljning vid en ev uppsägning av lånet alternativt nödgas framtida ytterligare säkerhet — utöver premieobligationer å nominellt 200 000 kr — vid kursnedgång önskar A ingå avtal med Y AB vilket företaget, mot säkerhet i angivna premieobligationer förklarar sig villigt att ge ett lån med garanterad löptid och till fast ränta om 15,75 % t o m 15/1 1986.

Såsom villkor för lånet gäller att ränta för hela löptiden skall erläggas i förskott.

Vi anhåller härmed att riksskatteverket måtte uttala i förhandsbesked att den under 1981 i förskott erlagda räntan i sin helhet utgör avdragsgill utgift under inkomst av kapital för A samt att lag mot skatteflykt inte kan komma att tillämpas vid bedömningen av ingånget låneavtal mellan A och Y AB.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 29 januari 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Hermanson, Blomqvist, Enslöv, Vester) följande förhandsbesked.

A har genom sitt ombud i ärendet uppgett att han den 14 augusti 1981 hade tecknat ett avtal med Y AB om ett lån på 1 890 000 kr, att lånets förfallodag är den 30 april 1987, att lånebeloppet hade ställts till A:s förfogande genom insättning på ett konto i SE-banken den 18 augusti 1981, att enligt villkor på lånereversen ränta för lånets hela löptid, 1 697 574:38 kr, skulle erläggas i förskott senast den 20 augusti 1981, att han den sistnämnda dagen hade betalt ränta med andra medel än de

**RSV/FB Dt
1983:6**

som hade satts in på kontot på SE-banken och att A — om han inte får ett förhandsbesked av den innebörden att den förskottsvis betalda räntan är avdragsgill — hade rätt att säga upp lånet, varvid inbetald men ej upplupen ränta skulle betalas tillbaka till A vid lånets lösande efter räntesatsen 15,75 % per år.

Nämnden gör följande bedömning av transaktionernas verkliga innebörd.

Genom att A i nära samband med att han får beloppet 1 890 000 kr från Y AB betalar 1 697 574:38 kr till samma bolag kommer transaktionen mellan A och bolaget att medföra att — oavsett vilka medel A tar i anspråk för inbetalningen till bolaget — endast ett belopp av ytterligare (1 890 000 ./. 1 697 574:38 =) 192 425:62 (10,18 % av 1 890 000) kommer att ställas till A:s förfogande. Enligt nämndens mening kan detta inte anses innebära att A till ett belopp om 1 890 000 kr har fått en sådan kredit som i beskattningshänseende bör behandlas som ett lån. Ett "lån" som inte tillgodoser ett kapitalbehov utan uppenbarligen bara syftar till att eliminera skatten på en realisationsvinst är inget verkligt lån. Transaktionen bör bedömas som en skenrättshandling och det av A erlagda beloppet om 1 697 574:38 kr kan inte ens i huvudsak anses utgöra ränta. Nämnden förklarar därför att A inte är berättigad till avdrag för hela det belopp, 1 697 574:38 kr, som ansökningen avser.

På grund av det sagda faller frågan huruvida lagen (1980:865) mot skatteflykt är tillämplig på det i ansökningen angivna förfarandet.

Ledamöterna Nilsson, Hallgren och Toftered anmälde skiljaktig mening och anförde:

Genom riksdagsbeslut med tillämplighet på ränteutbetalningar som skett efter den 12 november 1981 har avdragsrätten för förskottsbetalda räntekostnader begränsats. Nu ifrågavarande räntebelopp har erlagts före nämnda dag. Vi förklarar därför att A är berättigad till avdrag för hela det med ansökningen avsedda beloppet 1 697 574:38 kr.

Vad gäller frågan om skatteflyktslagets tillämpbarhet måste den företagna lånetransaktionen ses som en självständig rätts-handling, som inte kan sammankopplas med vare sig lånebehov eller avsedd användning av upplånade medel. Även om förfarandet med förskottsbetalning är ett utslag av skatteplanering innebär det inte, att skattebestämmelse kringgås. Vi förklarar därför att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig på det i ansökningen angivna förfarandet.

Biträdande skattedirektören Wennerholm anmälde skiljaktig mening och anförde:

Två dagar efter det att A uppburit beloppet 1 890 000 kr från Y AB betalar han bolaget ett såsom ränta betecknat belopp om 1 697 574 kr. Sedd för sig kan betalningsgången mellan A och bolaget knappast sägas innebära annat än att bolaget ställer ett belopp om 192 425 kr såsom kredit till A:s förfogande. Emellertid finner jag det svårt att se denna transaktion isolerad.

Enligt förutsättningarna har A skrivit på en lånerevers på

1 890 000 kr. Han har uppburit lånevalutan och använt medlen för att inköpa obligationer. A:s åtgärder innebär att han ökar sin förmögenhet med värdet på de inköpta obligationerna. Denna förmögenhetsökning balanseras emellertid i princip av det från bolaget uppburna beloppet, 1 890 000 kr, som således måste behandlas såsom en A:s skuld. Att A under sådana förhållanden, på sätt skett i lånereversen, accepterar en ränta efter 15,75 % per år för lånetiden och betalar en sådan ränta, måste, trots koncentrationen av ränteutbetalningstidpunkt, ses som en formellt korrekt transaktion. Såvitt jag kan finna är också varje enskilt led i A:s åtgärder formellt korrekt både vid tillämpning av kommunalskattelagen och ur civilrättslig synvinkel. Att A vidtagit åtgärderna för att minimera sin skatt saknar givetvis i och för sig betydelse.

Frågan är då om åtgärderna sammantagna kan anses som rena skatteplaneringsåtgärder eller om de strider mot lagen mot skatteflykt. Enbart den omständigheten att ett förfarande är inriktat på att uppnå en skatteförmån gör inte lagen tillämplig. Vid en prövning av lagens tillämplighet skall först fastställas vilket ekonomiskt resultat som — bortsett från beskattningen — har uppnåtts. Det ekonomiska resultat som A har uppnått är, såsom ovan funnits, att han blivit ägare till de i ärendet åsyftade obligationerna. Frågan är då om det av A använda sättet för att finansiera detta köp framstår som en omväg i förhållande till något annat förfarande som bedöms ligga närmast till hands. Det måste alltså först fastställas om det funnits åtminstone en annan handlingsväg som framstår som den närmast till hands liggande vägen. Med det närmast till hands liggande förfarandet förstås det som för en utomstående betraktare i det enskilda fallet skulle vara det normala handlingssättet för att uppnå resultatet i fråga. Bedömningen måste i detta fall grunda sig på A:s totala ekonomiska situation, främst hans förmögenhet och hans likviditetssituation. Det underlag som A givit i dessa hänseenden är något knapphändigt. Med hänsyn till den koppling som han i ansökningen gjort till sin försäljning av aktier för 4 417 600 kr kan ett kontantköp av obligationerna vara det närmast till hands liggande förfarandet. Bl a den omständigheten att A har möjlighet att betala en ränta av ungefär samma storleksordning talar för att denna väg är möjlig. Under sådana förhållanden måste det ses som en omväg att i stället uppta ett lån och för detta utge förskottsränta. Skulle aktieförsäljningen inte ha tillfört A likvida medel i en sådan omfattning att kontantköp är möjligt och han i övrigt saknat likvida medel måste det närmast till hands liggande förfarandet vara att han upptagit ett sådant lån som tillfört honom så mycket likvida medel som möjligt. Valet står då mellan ett traditionellt lån mot löpande räntebetalningar och ett lån mot en förskottsränta eller efterskottsränta.

För en utomstående måste det — om man bortser från be-

**RSV/FB Dt
1983:6**

**RSV/FB Dt
1983:6**

skattningen — framstå som främmande att den som skall lånefinansiera ett köp väljer en låneform som endast tillför honom cirka 10 % av det belopp han behöver för köpet. Det kan föerinras om att departementschefen i prop 1980/81:17, s 24, framhåller att om det i något enstaka fall finns två vägar som kan sägas ligga lika nära till hands, detta självfallet inte hindrar att klausulen tillämpas om övriga förutsättningar härför är uppfyllda.

Om A vid 1982 års taxering skulle medges avdrag från den skattepliktiga realisationsvinsten på aktieförsäljningen för det underskott som skulle uppkomma med anledning av förskotts-räntan skulle han få en icke oväsentlig skatteförmån. Att förmånen varit det avgörande skälet för förfarandet framgår av att transaktionen, vid ett för A negativt förhandsbesked, skall återgå.

Före kommunalskattelagens tillkomst saknades uttryckliga bestämmelser i fråga om till vilket beskattningsår en intäkt eller en kostnad var att hänföra. I praxis torde — vare sig fråga varit om intäkt av rörelse eller ej — frågan i regel ha lösts på det sättet, att intäkten hänfördes till det beskattningsår, under vilket den kunde anses ha intjänats, och inte till det år, då intäkten influtit. I fråga om det beskattningsår, till vilket en omkostnad var att hänföra, gällde i motsvarande delar detsamma (Kuylenstierna-Waller-Geijer-Lundevall, Skattelagarna, utg 1929, s 281). För bl a förvärvskällan kapital infördes med kommunalskattelagen kontantprincipen. Detta skedde av såväl principiella som praktiska skäl (1921 års kommunalskattekommitté, SOU 1924:53 s 472). De av kommunalskattekommittén men också av departementschefen (prop 1927:102 s 412) angivna skälen visar klart att den nya bestämmelsen byggde på skatteförmågeprincipen. Skatteförmåga fick den skattskyldige då intäkten influtit och han alltså kunde disponera den. Däremot kan man inte i förarbetena hämta stöd för en allmän resultatregleringsrätt. Av kontantprincipen följer emellertid i och för sig en rätt att i betydande omfattning överenskomma om tidpunkt för utbetalning av en intäkt och därmed beskattningstidpunkt för intäkten. Detsamma gäller möjligheten att göra betalningar vid ett för den skattskyldige lämpligt tillfälle och därmed göra avdrag för motsvarande beskattningsperiod (se t ex RN 1961 nr 1:9 och RSV/FB Dt 1981:31 II). Att denna rätt inte sträcker sig så långt som till en total resultatregleringsrätt framgår redan av den praxis som finns från tiden före tillkomsten av lagen mot skatteflykt. Detta har bl a varit fallet då kontantprincipen gällt för den ena parten under det att bokföringsmässiga grunder tillämpats för den andra och då parterna inte haft intressen som balanserat varandra. (Se RÅ 1934 fi not 45, RÅ 1953 ref 51 och RÅ 1953 fi not 1812).

De i ansökningen angivna lånevillkoren är på de punkter som skattechefen i sitt yttrande visat så extrema att de inte skulle ha

avtalats på rent kreditmässiga grunder. Den omständigheten att lånebeloppen inte använts som betalningsmedel för räntan saknar självständig betydelse. Lånevillkoren kan inte antas ha tillkommit av andra skäl än en önskan från A att kringgå principerna om beskattningsårets slutenhet genom att utnyttja reglerna i 41 § kommunalskattelagen på ett sätt som inte har stöd i vare sig denna bestämmelses allmänna uppbyggnad eller ändamålet med den, nämligen som en ren resultatreglering. En taxering på grundval av förfarandet skulle därför klart strida mot grunderna för denna bestämmelse. Jag finner därför att lagen mot skatteflykt är tillämplig på det i ansökningen beskrivna förfarandet.

**RSV/FB Dt
1983:6**

Ledamoten Vester tillade att han, för den händelse han inte funnit att förfarandet skulle bedömas såsom nämnden gjort, skulle ha funnit lagen mot skatteflykt tillämplig.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att regeringsrätten, med ändring av riksskatteverkets beslut, skulle förklara att det av honom 1981 erlagda räntebeloppet, 1 697 574 kr, skulle utgöra avdragsgill omkostnad i inkomstkällan kapital vid 1982 års taxering samt att lagen mot skatteflykt inte var tillämplig.

I en dom den 9 december 1982 gjorde regeringsrätten (Cars, Ericsson, Wahlgren, Engblom, Widmark) ej ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 2 november 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

En anläggning för sprutmålning av containers har ansetts inte i sin helhet utgöra en maskin i avskrivningshänseende

**RSV/FB Dt
1983:7**

1 Ansökningen

Ett aktiebolag hemställde om förhandsbesked om att en anläggning för sprutmålning skulle anses utgöra en maskin i avskrivningshänseende. I ansökningen anförde bolaget bl a följande.

Bolaget har under räkenskapsåret 1/9 1980 – 31/8 1981 uppfört en anläggning för sprutmålning av bolagets produkter, som i huvudsak utgöres av containers. Sprutmålningsanläggningen är utformad som ett specialhus – sprutbox – helt konstruerat för sitt ändamål. Boxens utvändiga mått är 30 x 10,08 x 6,2 m och invändiga mått är 30 x 6,9 x 5,5 m. Väggar och tak är uppförda enligt sk kassettsystem. Travers eller truck kan ej komma till användning i boxen. All transport genom boxen är spårbunden för specialbyggda vagnar. Boxen är ej utrustad med fönster. Golven upptages av en grop, 27,2 x 2,0 x 1,8 m. Gropen

**RSV/FB Dt
1983:7**

omges på varje sida av kanaler, 0,6 m breda, vari utsugningsfilter m m förvaras. Utefter ena långsidan i boxen finns utrymmen för 2 personer samt för maskiner, färglager m m, allt enligt gällande lagbestämmelser.

Som stöd för uppfattningen att anläggningen skall anses utgöra en maskin hänvisar vi till rättsfallet RSV Dt 1976:19 avseende virkestorkanläggning. Karaktären av den anläggningen sammanfaller enligt vår bedömning i allt väsentligt med den, som åberopas i vår framställning.

Huvuddelen av den uppförda anläggningen bestod av två målningshallar. Målningen utfördes manuellt av två personer.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

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

Nämnden finner att anläggningen visserligen specialkonstruerats för sitt industriella ändamål, men att den inte i sin helhet endast brukas som maskin. På grund härav förklarar nämnden att bolaget inte får dra av hela utgiften för anläggningen enligt de för inventarier gällande reglerna.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade bolaget att anläggningen i sin helhet skulle betraktas som en maskin i avskrivningshänseende.

I en dom den 2 november 1982 gjorde regeringsrätten (Petrén, Hultqvist, Björne, Brink, Voss) ej ändring i förhandsbeskedet.