

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie I ang. direkt skatt

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

Nr 4 1983 – Årg. 13

Regeringsrättens dom den 25 november 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

En person utförde skogsarbete åt ett företag med hjälp av en av honom ägd skogsmaskin. Ersättning för arbetet utgick i form av dels lön, dels maskinersättning. Verksamheten har ansetts utgöra en rörelse och en försäljning av maskinen en affärshändelse i rörelsen

**RSV/FB Dt
1983:8**

1 Ansökningen

I ansökningen anförde C bl a följande.

Sedan 1968 har jag varit anställd åt X AB. 1974 inköpte jag själv en skogsmaskin, en sk processor, vilken används i tjänsten. Under hela anställningstiden har jag inte utfört uppdrag åt någon annan.

Förutom avtalsenlig lön har X AB utbetalt särskild maskinersättning till mig. Såväl lönen som maskinersättningen har av mig redovisats på rörelseblanketter. Emellertid har egenavgifter inte erlagts då X AB såväl beträffande lönedelen som maskinersättningen av Riksförsäkringsverket betraktats som arbetsgivare. På skogsmaskinen har jag tillgodoförts värdeminskningssavdrag. Det skattemässiga restvärdet är nu 0 kronor.

Jag avser att under 1981 avyttra processorn. Fråga har därvid uppkommit om skatteeffekterna av den planerade avyttringen.

Med anledning härav får jag anhålla om förhandsbesked på nedan nämnda frågor.

I Skall den ovan angivna försäljningen av processorn redovisas såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet?

II Om svaret på fråga I är nekande synes vid försäljningen uppkommen vinst böra redovisas som inkomst av rörelse. Är det i sådant fall fråga om A- eller B-inkomst?

Processorn inköptes år 1974 för 579 000 kr. Den avskrevs enligt plan under åren 1974 – 1977 och därefter räkenskapsenligt. Den var helt avskriven. Redovisningen av verksamheten skedde kontantmässigt utom så till vida att avdrag yrkades för värdeminskning av processorn. Maskinersättningen beräknades, enligt avtal mellan X AB och C, i form av ackord. Under år 1980 utgick lön med ca 66 000 kr och maskinersättning med ca 480 000 kr. X AB innehöll preliminär skatt och erlade socialförsäkrings- och arbetsgivaravgifter för C. Bolaget bestämde såväl arbetsuppgifter som tid och plats för deras utförande. Vinsten vid försäljningen beräknades till minst 40 000 kr.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 9 oktober 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Blom-

RSV/FB Dt
1983:8

qvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Wihlborg) följande förhandsbesked.

För att C:s frågor skall kunna besvaras måste först avgöras om hans verksamhet såvitt avser processorn är hänförlig till förvärvskällan tjänst eller rörelse. För att denna skall hänföras till rörelse talar enligt nämndens mening främst följande omständigheter. C är för verksamheten bokföringsskyldig och har också redovisat dess resultat i huvudsak efter bokföringsmässiga grunder. Det för verksamheten investerade kapitalet är betydande. C uppstår särskild maskinersättning med belopp som vida överstiger det såsom lön betecknade beloppet. Det har vidare avtalats att processorn vid C:s utelämnande skall stå till X AB:s förfogande. C är, såvitt framgår av handlingarna, ansvarig för processorns funktionsduglighet och står den affärsmässiga risken. Mot dessa omständigheter kan följande skäl anföras, som talar för att verksamheten bör hänföras till tjänst. C har sedan år 1968 varit anställd hos X AB. Alltsedan år 1974, då han köpte processorn, har denna uteslutande använts i arbete för X AB och utan anlåtande av anställd arbetskraft. X AB har vid utbetalning av ersättningarna gjort skatteavdrag och betalat arbetsgivaravgifter som om ersättningen avsett tjänsteinkomst.

Vid en samlad bedömning finner nämnden att C:s verksamhet är upplagd så att han skall vara intresserad av verksamhetens ekonomiska resultat och att verksamheten utmärks av en sådan självständighet som gör att den bör anses såsom rörelse. Nämnden förklarar därför att intäkten vid en försäljning av processorn skall beskattas enligt bestämmelserna för inkomst av rörelse samt att intäkten är att hänföra till A-inkomst.

Vice ordföranden Hermanson anmälde skiljaktig mening och anförde: Föredragandens promemoria i ärendet innehåller bl a följande.

I det fall som nämnden nu har att ta ställning till kan särskilt följande omständigheter nämnas.

- 1) C har varit anställd hos X AB sedan 1968
- 2) arbetet har avsett körningar med egen sk processor
- 3) körningarna har enbart utförts för X AB:s räkning
- 4) utan anlåtande av anställd arbetskraft
- 5) X AB har utbetalt ersättningen för arbetet som lön samt även verkställt skatteavdrag
- 6) arbetsgivaravgifter och egenavgifter har erlagts av X AB (Riksförsäkringsverket har ansett X AB som arbetsgivare och således C som arbetstagare)
- 7) C har redovisat lön och maskinersättning på rörelseblanketter samt yrkat och erhållit värdeminskingsavdrag för processorn
- 8) processorn är en mycket stor maskinell utrustning
- 9) arbetet har inte varit säsongbetonat utan avsett heltid.

Stora svårigheter föreligger vid bedömningen av de uppräknade omständigheternas vikt. Omständigheter som tillmäts relativt stor betydelse för tjänsteförhållande (Ds Fi 1976:4 s 21) är att den arbetspresterande parten dels tidigare varit anställd hos uppdragsgivaren dels underkastad dennes ledning och kontroll

i fråga om tid, plats och sätt för arbetets utförande. Stor vikt för att egen verksamhet bedrivs tillmäts de omständigheterna att den arbetspresterande parten har egen dyrbar utrustning, har flera uppdragstagare eller egna anställda.

**RSV/FB Dt
1983:8**

Vid en samlad bedömning anser jag att övervägande skäl talar för att C är att anse som arbetstagare och att erhållen ersättning är att hänföra till inkomst av tjänst. Försäljningen av maskinen bör därför redovisas enligt reglerna för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Jag instämmer i föredragandens bedömning. Särskild vikt fäster jag vid att C har varit anställd ganska länge hos X AB och har behandlats som löntagare. Ett kanske inte helt avgörande men i vart fall tungt vägande skäl för utgången i rättsfallet RÅ 1976 ref 159 (RRK R 76 1:119) synes ha varit att domänverket inte drog skatt på ersättningen till virkeskörning och därmed inte uppfattade honom som anställd.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade C att eventuell vinst vid försäljning av ifrågavarande processor skulle redovisas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Den 25 november 1982 beslöt regeringsrätten (Cars, Nordlund, Petré, Wahlgren, Voss) följande dom.

C har utfört skogsarbete åt X AB, sedan 1974 med hjälp av en av honom ägd skogsmaskin, en s k processor. Ersättning för arbetet har för 1980 utgått i form av dels fast lön om cirka 66 000 kr, dels maskinersättning om cirka 480 000 kr. Sistnämnda ersättning har beräknats på grundval av omfattningen av det arbete C utfört. Som inkomst av verksamheten har han i sin självdeklaration upptagit det efter bokföringsmässiga grunder framräknade överskottet. Detta har redovisats i förvärvskällan tjänst.

C:s verksamhet är baserad på ett dyrbart inventarium. Kostnader sammanhängande med skogsmaskinen ingår i verksamhetens omslutning med avsevärt större belopp än vad som utgör ersättningen för C:s eget arbete. Med hänsyn härtill och med beaktande av vad som anges i överklagade beslutet får C:s verksamhet anses icke utförd i anställning utan vara rörelse.

En försäljning av skogsmaskinen blir således en affärshändelse i den av C drivna rörelsen baserad på skogsmaskinen. Regeringsrätten lämnar C:s besvär utan bifall.

Regeringsrättens dom den 24 november 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Fråga om tillämpningen av punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen i fall då bostadsrättsförening övertagit föreningsmedlemmarnas låneskulder. — Bokslutet till grund för taxeringen låg i tiden före bestämmelsens ikraftträdande

**RSV/FB Dt
1983:9**

RSV/FB Dt
1983:9

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

Åren 1966 – 1968 nybebyggdes fastigheten K i Stockholm. Fastigheten blev under denna period uppdelad i 61 st ideella andelar med individuell lagfart för ägarna. Anskaffningskostnaderna för tomt och nybyggnad uppgick till ca 17,5 milj kr och finansierades genom ägarnas insatser på tillhoppa 6 milj kr och deras upptagande av lån på tillhoppa 11,5 milj kr.

Den förmedlande banken önskade emellertid inte få 61 st olika låntagare till samma lån. Förvaltaren bildade därför ett bolag, AB X, som hade till enda uppgift, att upptaga och fördela lån till delägarna i fastigheten. Fastighetsdelägarna och de senare bostadsrättshavarna har inte något ägareintresse i AB X.

AB X upptog hos ett kreditinstitut två st lån på tillsammans 11,5 milj kr. Till säkerhet för lånen pantförskrev fastighetsdelägarna inteckningar fastställda med bästa rätt i respektive ideella andel av fastigheten.

År 1977 ombildades kollektivet till en bostadsrättsförening. Därvid försålde fastighetsdelägarna sina ideella andelar till föreningen, som numera har lagfart på samtliga andelar av fastigheten. Fastighetsägarnas lån hos AB X omändrades så, att per den 1-12-1980 har bostadsrättsföreningen en låneskuld på 6,1 milj kr och bostadsrättshavarna genom skuldebrev från var och en av dem tillhoppa en låneskuld på ca 5,2 milj kr. Till säkerhet för lånen har bostadsrättsföreningen pantförskrivit inteckningar med bästa rätt i fastigheten på tillhoppa 11,5 milj kr och bostadsrättshavarna har pantförskrivit sina bostadsrätter.

AB X, som är ett s k 5 000 kronors bolag, har under 1980 överlåtitt all sin verksamhet till Y AB. Detta senare bolag har övertagit betalningsansvaret för lånen hos kreditinstitutet och övertagit fordringarna på bostadsrättsföreningen och fordringarna på de 61 st bostadsrättshavarna.

Vid inlåningen från kreditinstitutet var räntan på AB X:s lån ursprungligen ca 6 %, men har numera efter omsättning av lånen fastställts till 10 %.

Vid sin utlåning har AB X beviljat lånet till bostadsrättsföreningen löpande med 5 % ränta och mot säkerhet av inteckningar på tillhoppa 11,5 milj kr. Bostadsrättshavarna, som pantförskrivit sina bostadsrätter till säkerhet för sina skuldförbindelser, har beviljats lånen löpande med 17,25 % ränta.

Den utredning vi gjort i samband med övertagandet av betalningsansvaret för lånen hos kreditinstitutet och övertagandet av fordringarna på bostadsrättsföreningen och dess bostadsrättshavare har givit vid handen, att bostadsrättshavarnas lån är sådana, att räntekostnaderna för dem är skattemässigt avdragsgilla enligt nuvarande bestämmelser. Osäkerhet har emellertid uppkommit, huruvida skillnaden i räntesatserna för lånen till föreningen respektive lånen till bostadsrättshavarna kan påverka beräkningarna av de belopp respektive bostadsrättshavare numera är skyldig att redovisa i sin självdeklaration som in-

komst av kapital för bostadsbeskattning.

Med anledning av den uppkomna osäkerheten beträffande beräkningarna och därmed för uppgiftslämnandet, anhåller vi om förhandsbesked i följande fråga.

Är bostadsrättsföreningens kapitalskuld till oss sådan, att den får avdragas från taxeringsvärdet för föreningens fastighet vid beräkningen av substansvärdet på sätt sägs i 38 § kommunal-skattelagen (KL).

Det antecknades att extra föreningsstämma i bostadsrättsföreningen den 10 december 1980 beslutat godkänna ett vid stämman framlagt förslag till omfördelning av bostadsrättsföreningens och bostadsrättshavarnas skulder till Y AB. Omfördelningen innebar att föreningens låneskulder ökades med ca 3,3 milj kr till 6,1 milj kr och att samtidigt bostadsrättshavarnas sammanlagda låneskulder minskades med ca 3,3 milj kr till ca 5,2 milj kr. Därvid skulle kapitalinsatserna i föreningen, som uppgick till 14,5 milj kr, minskas med det belopp som motsvarade de av föreningen övertagna lånen eller till ca 11,2 milj kr. Efter omfördelningen av lånen skulle ränta på föreningens skuld utgå med 5 % och bostadsrättshavarna skulle på sin kvarstående skuld erlagga ränta med 17,25 %. Ändringarna skulle genomföras per den 1 december 1980.

Det antecknades vidare att som villkor för omfördelningen av lånen hade föreskrivits att riksskatteverket i förhandsbesked skulle godkänna föreningens ökade låneskuld vid den substansvärdeberäkning som låg till grund för inkomstbeskattningen av bostadsrättsföreningens medlemmar för värdet av bostadsrätten.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 27 november 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Hermanson, Blomqvist, Enslöw, Gustafson, Hallgren, Toftered) följande förhandsbesked.

Enligt punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 38 § KL skall medlem av bostadsrättsförening som i denna sin egenskap har bostad i föreningens fastighet, med visst undantag som här inte är aktuellt, som skattepliktig intäkt av kapital ta upp ett belopp som motsvarar viss procent (intäktsprocent) av den del av hans andel i föreningens behållna förmögenhet som överstiger visst belopp (frigränsen). Andelens värde skall därvid beräknas med utgångspunkt i taxeringsvärdet på föreningens fastighet året före taxeringsåret och med hänsyn till föreningens övriga tillgångar och skulder enligt bokslut för det senaste räkenskapsår som avslutats, såvitt avser den för 1981 års taxering gällande lydelsen av det ovan angivna stadgandet, före taxeringsårets ingång.

Genom lagstiftning (SFS 1980:1054), som trätt i kraft den 1 januari 1981 och som tillämpas första gången vid 1982 års taxering, har intäktsprocenten och frigränsen ändrats samtidigt som för beräkningen av andelens värde den ändringen genomförts att hänsyn skall tas till föreningens övriga tillgångar och skulder enligt bokslutet för det senaste räkenskapsår som avslutats före den 1 juli året före taxeringsåret. I

**RSV/FB Dt
1983:9**

**RSV/FB Dt
1983:9**

övergångsbestämmelserna till ifrågavarande lagändring har dock i sistnämnda hänseende föreskrivits att hänsyn får tas till nämnda bokslut redan vid 1981 års taxering. I samband med dessa ändringar har vidare — med tillämpning från 1982 års taxering — i det nu aktuella stadgandet även införts ett tillägg av den innebörden att det vid beräkningen av värdet av bostadsrättshavarens andel skall bortses från skuld som föreningen ådragit sig på sådana villkor och under sådana omständigheter att skulden bör likställas med inbetalningen av insats eller därmed jämförligt eget kapital.

Nämnden finner med hänsyn till omständigheterna i ärendet att den skuld som bostadsrättsföreningen ådragit sig genom att överta del av medlemmarnas lån får anses likställd med inbetalning av insats eller därmed jämförligt eget kapital på det sätt som numera anges i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 38 § KL. Vid beräkningen till grund för inkomstbeskattningen av värdet av sökandens andel i föreningens behållna förmögenhet skall vid 1982 års taxering således bortses från den del av föreningens skuld som motsvarar de från medlemmarna övertagna lånen.

Till den del ansökningen kan anses avse 1981 års taxering finner nämnden att hinder inte kan anses föreligga att beakta den skuld som föreningen på det i ärendet angivna sättet ådragit sig.

Nämnden besvarar den i ansökningen ställda frågan i enlighet härmed.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att den skuld som bostadsrättsföreningen ådragit sig genom att överta lån från medlemmarna är avdragsgill vid beräkningen av föreningens behållna förmögenhet i enlighet med de från och med 1982 års taxering gällande bestämmelserna i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 38 § KL. A ifrågasatte i regeringsrätten vidare om de nya bestämmelserna fick tillämpas på en lånetransaktion som vidtagits före deras tillkomst.

Den 24 november 1982 beslöt regeringsrätten (Petrén, Hellner, Brink, Tottie) följande dom.

Det lån om drygt 11 milj kr, för vilket numera Y AB svarar i förhållande till det långivande kreditinstitutet, var vid tidpunkten för de nu aktuella åtgärderna fördelat mellan bostadsrättsföreningen och föreningsmedlemmarna på sådant sätt att, i avrundade tal, föreningen gentemot Y AB svarade för 3 milj kr och medlemmarna för 8 milj kr. De förändringar i lånebild som i samförstånd mellan föreningen, medlemmarna och Y AB vidtogs i december 1980 innebar att föreningens skuld ökade genom att ytterligare drygt 3 milj kr av det sammanlagda lånebeloppet övertogs av föreningen. Det sätt på vilket de löpande förpliktelsorna för de båda lånedelarna bestämdes medförde emellertid, enligt vad som framgår av protokollet från den extra föreningsstämmen den 10 december 1980, att vad såväl föreningen som medlemmarna i fortsättningen skulle utge till Y AB i ränta och amortering inte avvek från vad de erlagt före omregleringen av lånet. De åtgärder som vidtogs innebar således — förutom ändring av tillämpad räntefot — huvudsak-

ligen att en del av lånets kapitalbelopp fördes över till föreningen från medlemmarna och att dessas grundavgifter till föreningen i motsvarande mån minskades i föreningens räkenskaper. Vid sådant förhållande är skuldökningen som föreningen ådragit sig att likställa med inbetald insats eller därmed jämförligt eget kapital.

**RSV/FB Dt
1983:9**

Riksskatteverket har i fråga om 1981 års taxering, i vilken del talan mot förhandsbeskedet ej fullföljts, funnit att skuldökningen skall beaktas vid beräkandet av värdet av föreningens behållna förmögenhet, såvitt denna skall läggas till grund för bestämmande av medlems skattepliktiga intäkt av kapital på sätt anges i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 38 § KL. Vid detta års taxering skulle, enligt anvisningarnas då gällande lydelse, beaktas föreningens skulder enligt bokslutet för det senaste räkenskapsår som avslutats före taxeringsårets ingång.

Såvitt avser 1982 års taxering har i nyssnämnda anvisningspunkt genom lagen (1980:1054) om ändring i KL (1928:370), som trätt i kraft den 1 januari 1981, den ändringen vidtagits att till grund för beräkningen skall läggas föreningens bokslut för det senaste räkenskapsår som avslutats före den 1 juli året före taxeringsåret. Dessutom har gjorts ett tillägg, enligt vilket vid beräkningen skall bortses från skuld som föreningen har ådragit sig på sådana villkor eller under sådana omständigheter att skulden bör likställas med inbetalning av insats eller därmed jämförligt eget kapital.

Föremål för regeringsrättens prövning är frågan om den skuldökning, som föreningen ådragit sig i december 1980, är sådan att den jämlikt anvisningarnas vid 1982 års taxering gällande lydelse ej skall beaktas vid beräkandet av föreningens behållna förmögenhet och medlems på grundval därav bestämda intäkt av kapital. Skuldökningen har påverkat föreningens bokslut för räkenskapsåret 1980 uppgjort per den 31 december 1980.

Vid denna prövning är att beakta att enligt 2 kap 10 § andra stycket regeringsformen skatt ej får uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatten. Vid 1982 års taxering utgör föreningens bokslut per den 31 december 1980 den omständighet som, såvitt nu är i fråga, utlöser skatt för föreningsmedlem. Då denna tidpunkt ligger före tiden för ikraftträdandet den 1 januari 1981 av den tillagda bestämmelsen om bortseende från vissa skulder, skall denna bestämmelse ej tillämpas i förevarande fall.

A äger därför vid beräkande av värdet av sin andel i föreningens behållna förmögenhet vid 1982 års taxering beakta den skuldökning som föreningen ådragit sig i förhållande till Y AB i december 1980.

Regeringsrätten ändrar riksskatteverkets förhandsbesked i enlighet med det anförda.

Regeringsrättens dom den 22 februari 1983 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Ett aktiebolag hade lämnat ett s k villkorligt aktieägar-tillskott till ett dotterbolag, Y AB. Aktierna i Y AB hade därefter sålts till ett annat aktiebolag, X AB. En återbetalning ur redovisade vinstmedel av tillskottet har

**RSV/FB Dt
1983:10**

RSV/FB Dt
1983:10

ansetts utgöra skattepliktig utdelning för X AB. — Avdrag har förklarats inte få göras för den resterande delen av tillskottet vid en taxering till utskiftningsskatt av Y AB p g a en upplösning av detta bolag

1 Ansökningen

I ansökningen anförde två aktiebolag, X AB och Y AB, bl a följande.

X AB driver byggnadsrörelse förenad med fastighetsförvaltning. X AB förvärvade 1980-03-21 samtliga aktier (= 50 st à nom 100 kr) i Y AB från Z AB för 2 800 000 kr. Y AB:s huvudsakliga tillgång var en fastighet. Denna fastighet har under räkenskapsåret 1979/80 sålts för 4 000 000 kr enligt köpeavtal daterat 1980-04-25 och 1980-03-24. Y AB är efter fastighetsförsäljningen ett vilande bolag.

Det tidigare moderbolaget Z AB lämnade under räkenskapsåret 1978/79 till Y AB ett aktieägartillskott med beskattade medel om 4 500 000 kr med förbehåll om rätt till återbetalning ur framtida vinstmedel. Y AB har under räkenskapsåret 1979/80 redovisat en vinst om 3 404 781 kr.

Y AB skulle avvecklas. Dessförinnan skulle beloppet 3 404 781 kr betalas ut till X AB som en delåterbetalning av aktieägartillskottet från Z AB. Bolagen frågade, såvitt nu har intresse, om denna betalning skulle utgöra skattepliktig intäkt för X AB och om den resterande delen av aktieägartillskottet, 1 095 219 kr (4 500 000 – 3 404 781), skulle behandlas som en avgående post vid en taxering till utskiftningsskatt av Y AB.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 29 januari 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Enslöw, Nilsson, Heimer, Vester, Hallgren, Toftered) följande förhandsbesked.

Z AB fick genom sitt aktieägartillskott med villkor om återbetalning ur framtida vinstmedel till Y AB en fordran på 4 500 000 kr på det senare bolaget. Omvänt fick Y AB en skuld på motsvarande belopp till Z AB. Såvitt framgår av handlingarna överlät Z AB denna fordringsrätt till X AB vid överlåtelsen av aktierna i Y AB. X AB har således såvitt nu kan bedömas en fordran på 4 500 000 kr på Y AB.

Om Y AB, som har angetts i ansökningen, betalar denna skuld innan bolagets tillgångar skiftas ut skall bolaget behandla återbetalningen av det villkorliga aktieägartillskottet som en återbetalning av en skuld till ett belopp motsvarande bolagets vinstmedel. Vad som därefter återstår av bolagets tillgångar skall taxeras till utskiftningsskatt. Y AB har därvid inte rätt till avdrag för det som inte har kunnat återbetalas av det villkorliga aktieägartillskottet.

Återbetalningen av det villkorliga aktieägartillskottet utgör inte en skattepliktig intäkt för X AB i vidare mån än som följer av 35 § 4 mom kommunalskattelagen.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att utbetal-

ningen på 3 404 781 kr från Y AB skulle betraktas som en för X AB skattepliktig utdelning.

Den 22 februari 1983 beslöt regeringsrätten (Wieslander, Nordlund, Wahlgren, Engblom) följande dom.

Ansökningen om förhandsbesked avser inte frågan om skattekonsekvenserna vid utbetalning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden.

Om Y AB (dotterbolaget), innan bolagets tillgångar utskiftas, till X AB (moderbolaget) av redovisade vinstmedel återbetalar 3 404 781 kr av det villkorliga aktieägartillskottet, är återbetalningen att betrakta som sådan vinstutdelning som avses i 12 kap 1 § aktiebolagslagen. Moderbolagets innehav av aktier i dotterbolaget utgör lagertillgång i moderbolagets rörelse. Det återbetalade beloppet utgör därför skattepliktig intäkt för moderbolaget.

Vad som efter återbetalningen återstår av dotterbolagets tillgångar skall taxeras till utskiftningskatt. Vid denna taxering får avdrag inte göras för det belopp som inte har återbetalats av det villkorliga aktieägartillskottet.

Regeringsrätten ändrar riksskatteverkets förhandsbesked i enlighet med det anförda.

Regeringsrådet Brink var skiljaktig och anförde:

Av handlingarna i målet framgår följande. Genom det aktieägartillskott från Z AB som Y AB erhöll under räkenskapsåret 1978/79 ökades bolagets egna fria kapital med 4 500 000 kr. Hela kapitalökningen användes för att i bokslutet för räkenskapsåret skriva ned det bokförda värdet på mark och byggnader på bolagets fastighet och på markanläggningar. I balansräkningen redovisades tillskottet såsom skuld "inom linjen" under rubriken Ansvarsförbindelser med angivande av att det lämnats med förbehåll om rätt till återbetalning ur framtida vinstmedel. Sedan X AB den 21 mars 1980 av Z AB förvärvat samtliga aktier i Y AB sålde detta bolag sin fastighet för 4 000 000 kr enligt köpeavtal den 24 mars och den 25 april 1980. På grund av fastighetsförsäljningen redovisade bolaget för räkenskapsåret 1979/80 en vinst som uppgick till 3 404 781 kr.

Om Y AB på grund av förbehållet då aktieägartillskottet lämnades betalar ut vinstmedlen till X AB såsom nuvarande ägare av aktierna i bolaget innan tillgångarna skiftas ut, blir utbetalningen att hänföra till vinstutdelning enligt aktiebolagslagen (12 kap 1 § första stycket aktiebolagslagen). För X AB, vars aktier i Y AB utgör lagertillgång, är det utbetalade beloppet skattepliktig intäkt.

Efter det att vinstmedel har betalats ut i enlighet med det anförda skall vad som återstår av tillgångarna i Y AB taxeras till utskiftningskatt. Eftersom aktieägartillskottet civilrättsligt inte utgjort skuld för bolaget och — såvitt handlingarna utvisar — ej heller bokförts som sådan äger detta vid taxeringen avräkna det belopp av tillskottet som inte har kunnat betalas tillbaka ur vinstmedlen.

Jag ändrar RSVs förhandsbesked i enlighet med det anförda.

RSV/FB Dt
1983:11

Regeringsrättens dom den 30 december 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Enligt avtal mellan ett aktiebolag och dess huvuddelägare A, tillika bolagets VD sedan år 1947, skulle bolaget till denne årligen direktutbetala pension som översteg hans lön från bolaget. Utbetalningarna har med hänsyn till A:s långa anställningstid jämte övriga omständigheter i ärendet ansetts i sin helhet utgöra avdragsgilla omkostnader i bolagets rörelse och således inte till någon del förtäckt utdelning

1 Ansökningen

I ansökningen anförde AB X bl a följande.

Bolagets huvudaktieägare (80 %) och verkställande direktör, A, född 1913, har beslutat att pensionera sig och därmed lämna sin befattning som verkställande direktör i bolaget. Nämnade befattning har han innehaft sedan bolagets bildande år 1947. Han avser dock att tills vidare kvarstå med oförändrat ägareintresse i bolaget. Resterande 20 % av aktierna ägs av A:s barn.

Bolagets lönesättning till huvudaktieägaren — som denne givetvis personligen kunnat påverka — har präglats av återhållsamhet. Under vissa år, då bolagets årsresultat varit dåliga, har lönen satts mycket låg och även under vinstår har lönen hållits nere för att därigenom kvarhålla erforderliga likvida resurser i verksamheten. Årslönerna från bolaget till A har under de senaste åren varit följande.

1977	1978	1979	1980
73 500	84 000	77 000	108 000

A har under samtliga år åtnjutit förmånen av fri bil (fn prisklass III). Årslönen för år 1981 beräknas något överstiga 1980 års motsvarande lön.

Bolaget har ej erlagt andra sociala avgifter för A än de lagstadgade, vilket innebär att han såsom pensionär inte uppbär någon kompletterande pension från SPP eller liknande försäkringsinstitut.

Bolaget avser nu att utfästa livsvarig kompletterande pension till A med belopp, som med beaktande av ovan angivna omständigheter, skall vara avdragsgillt hos bolaget. Med hänsyn till omständigheterna har bolaget ansett sig böra utfästa en pension som grundas på en marknadsmässig lön för att A inte skall bli lidande av den återhållsamhet som präglat löneuttagen under hans aktiva år. Bolaget anser att en aktuell marknadsmässig årslön för bolagets VD bör utgöra ungefär 300 000 kr och avser därför utfästa en livsvarig pension till A uppgående till 120 000 kr per år relaterat till basbeloppet i september månad 1981. En sådan utfästelse har godtagits av bolagets styrelse, dock

**RSV/FB Dt
1983:11**

under förutsättning av att pensionen utgör avdragsgill kostnad i bolagets rörelse.

Bolagets årsredovisning bifogas. Av densamma framgår att bolaget har en mindre pensionsutfästelse till A. Under år 1980 utbetalades på grundval av denna utfästelse ett *årsbelopp* om 3 600 kr. Den ovannämnda planerade nya utfästelsen skall inkludera även nyssnämnd äldre utfästelse.

Med anledning av vad som ovan anförts önskar bolaget erhålla riksskatteverkets förhandsbesked i följande fråga.

Fråga

Erhåller bolaget avdrag i sin rörelse för pensionsutbetalning till A med belopp som ovan nämnts, dvs för en månatlig pension om 10 000 kr, indexreglerad efter basbeloppet med utgångspunkt från september 1981?

Till förtydligande av frågeställningen skall noteras att densamma inte omfattar rätten att göra skuldreservering för det kapitaliserade värdet av pensionsutfästelsen utan endast rätten att belasta rörelsens kostnader årligen med beloppet för utgående pension.

Bolaget hade därefter kommit in med följande kompletterande följdfrågor:

1. Om svaret på ovanstående fråga är nej — vilket är då det högsta skattemässigt avdragsgilla pensionsbelopp som med hänsyn till omständigheterna bolaget kan utbetala till A? Kommer mellanskillnadsbeloppet att vid taxeringen bli betraktat som förtäckt aktieutdelning till A eller till hans efterlevande under den tid pensionsmottagaren är huvudaktieägare i bolaget?
2. Påverkas den skattemässiga bedömningen av bolagets avdragsrätt om A avyttrar sina aktier i bolaget till
 - a) sina barn eller
 - b) utomstående person?

I ärendet hade också upplysts att bolagets pensionsstiftelse den 16 maj 1957 skriftligen utfäst att, i den mån stiftelsens medel därtill förslog, betala ut en årlig pension till A med 7 200 kr årligen fr o m 60 års ålder samt vid hans frånfälle en familjepension till hans efterlevande med 3 000 kr per år. Den i ärendet aktuella utfästelsen från bolaget enligt styrelsebeslut den 25 september 1981 § 6 hade följande innehåll:

Avgående VD, A, som lämnar sin tjänst i bolaget den 30 september 1981, hade begärt att bolaget till honom utfäster livsvarig pension att utgå med Kr 10 000 per kalendermånad fr o m oktober månad 1981. Pensionen skall regleras efter basbeloppet med utgångspunkt från basbeloppet i oktober 1981 (17 300 kr). I anslutning härtill begärdes utfästelse om efterlevandepension till maken, B, samt till efterlevande omyndigt barn att utgå med totalt 60 % av egenpensionen till efterlevande maka och barn

RSV/FB Dt
1983:11

och med 40 % av egenpensionen till efterlevande omyndigt barn sedan båda makarna avlidit och efter i övrigt samma normer som egenpensionen. Utbetalningar till efterlevande omyndigt barn skall upphöra när mottagaren uppnått 25 års ålder.

Styrelsen beslöt att utfästa pension till A på ovan nämnda villkor under den ovillkorliga förutsättningen att bolaget jämlikt 29 § KL erhåller skattemässigt avdrag för utbetald pension.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 4 juni 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, ordf, Blomqvist, Enslöw, Sandström) följande förhandsbesked.

A, som är född 1917, äger 80 % av aktierna i AB X. Han har sedan 1947 haft befattning som verkställande direktör i bolaget. Enligt utfästelse 1981 skall han från bolaget såsom pension från oktober månad 1981 uppbära 10 000 kr per månad, vilken pension skall regleras efter basbeloppet med utgångspunkt i basbeloppet i oktober 1981. Han kommer också att erhålla allmän pension i form av folkpension och allmän tilläggspension (ATP).

Pension från arbetsgivare är att anse som uppskjuten lön. Genom lagstiftning år 1975 med vissa ändringar under senare år har möjligheten att trygga en utfäst pension med obeskattade medel begränsats mot vad som gällde tidigare. En huvudprincip i de nya bestämmelserna är att den utfästa pensionen, som tryggas på detta sätt, skall på visst sätt vara relaterad till den anställdes lön och i princip även till den tid som den anställda haft anställning.

För anställd gäller vidare att han genom pensionsförsäkring själv kan med obeskattade medel bygga upp ett visst begränsat pensionsskydd. Saknar han pensionsrätt i anställning och inte är sk beroende arbetstagare medges han emellertid väsentligt högre avdragsrätt för premier för pensionsförsäkring än en beroende arbetstagare. Avdragsrätten är dock på visst sätt relaterad till hans lön.

Aktieägare som arbetat i sitt bolag men under anställningstiden inte byggt upp ett betryggande pensionsskydd kan vid avyttring av aktierna i bolaget efter särskild prövning medges rätt till avdrag för premie för pensionsförsäkring för att erhålla ett godtagbart pensionsskydd. I princip bestäms härvid högsta avdragsbeloppet med utgångspunkt i den lön som aktieägaren tagit ut från bolaget under aktiv verksamhetstid. Enligt nämndens mening bör i linje med de genom 1975 års lagstiftning införda ovan angivna begränsningarna av möjligheterna att trygga en utfäst pension och att få avdrag för premier för pensionsförsäkring även en direkt utbetald pension från aktiebolag till sk beroende arbetstagare och hans efterlevande ha en viss rimlig relation till tidigare uppburen lön. Med utgångspunkt häri och under de angivna förutsättningarna får det belopp, som bolaget enligt den i samband med A:s avgång år 1981 gjorda utfästelsen betalar ut till honom, anses som avdragsgill pension endast intill ett belopp som tillsammans med uppburen allmän pension motsvarar A:s slutlön omräknad med hänsyn till penningvärdeförändringen. Vad som därutöver betalas ut till honom är i detta fall att anse som förtäckt utdelning på grund av hans aktieinnehav.

Det förhållande att A överlåter sina aktier i bolaget till sina barn föranleder inte att bolaget är berättigat till avdrag för större del av det till A utgivna beloppet än som angivits i föregående stycke.

Överlåter däremot A sina aktier i bolaget till utomstående person äger bolaget i förvärvskällan rörelse rätt till avdrag för hela det till A utgivna beloppet enligt 29 § 1 mom tredje ledet KL. Nämnden besvarar ansökningen i enlighet härmed.

Ledamöterna Brissman, Gustafson, Nilsson och Hallgren var skiljaktiga och anförde:

AB X driver rörelse. Bolagets huvudaktieägare A, som varit dess verkställande direktör sedan 1947, har enligt ansökan begränsat sina löneuttag från bolaget för att stärka dess ställning. I gengäld skall han efter sin avgång ur tjänst få en pension som är större än lönen varit.

Enligt vår mening har 1975 års lagstiftning om ändrade beskattningsregler för pensionsförsäkringar m m inte ett vidare syfte än att begränsa möjligheterna att med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen trygga pensionslöften. Något stöd för en allmän skärpning av dubbelbeskattningen av aktiebolags inkomst kan vi inte finna, ej heller för en begränsning av avdragsrätten för löpande betalningar avseende kostnader i rörelsen. Vid sådant förhållande saknas anledning att till någon del behandla A:s pension (uppskjutna lön) som förtäckt utdelning eller att på annan grund vägra avdrag. Vi anser sålunda att nämnden bort förklara att bolaget äger rätt till avdrag för enligt avtalet utbetald pension.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade bolaget att hela den till A utgående pensionen enligt bolagets utfästelse skulle utgöra avdragsgill kostnad i bolagets rörelse.

Den 30 december 1982 beslöt regeringsrätten (Cars, Lidbeck, Ericsson, Wahlgren) följande dom.

De årliga belopp som bolaget avser att utbetala till A sedan han lämnat sin anställning i bolaget grundar sig på ett avtal mellan bolaget och A. De utfästa beloppen överstiger inte vad som med hänsyn till A:s anställningstid i bolaget, ca 35 år, ställning som bolagets verkställande direktör och omständigheterna i övrigt får anses som pension. Med hänsyn till det anförda är utbetalningarna avdragsgilla omkostnader i bolagets rörelse.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda. Regeringsrådet Wahlgren anförde till utveckling av sin mening:

Den i målet uppkomna frågan gäller huruvida belopp, som utbetalas till A enligt en av bolaget gjord utfästelse om pension till honom i samband med hans avgång 1981, skall till viss del — nämligen med vad som överstiger A:s indexreglerade slutlön jämte av honom uppburen allmän pension — anses som förtäckt utdelning till A i egenskap av huvudaktieägare.

Begreppet förtäckt utdelning saknar skatterättslig reglering men har sedan länge utbildats genom praxis vid taxering av

**RSV/FB Dt
1983:11**

familjeföretag som drivs i aktiebolagsform. Den rättstillämpning varigenom sålunda belopp, som under namn av lön, tantiem, pension m m, utbetalas till aktieägare med bestämmande inflytande eller denne närstående person, under vissa omständigheter betraktas som vinstdisposition hänger samman med reglerna om dubbelbeskattning av aktiebolag. Genom 1976 års lagstiftning om beskattning av s k fåmansföretag samt deras ägare och företagsledare har reglerats vissa fall som är nära besläktade med fallen av förtäckt utdelning (se SFS 1976:85), dock inte den fråga som är aktuell i förevarande situation.

Den praxis som föreligger beträffande förtäckt utdelning ger ingen närmare ledning såvitt avser kriterierna härför. Det är emellertid tydligt att det måste röra sig om utbetalningar som sannolikt inte skulle ha gjorts till annan än aktieägaren eller någon denne närstående. Man måste med andra ord närmare undersöka alla de omständigheter som är av betydelse för betalningsprestationen.

I praxis iakttas återhållsamhet med att betrakta utbetalningar till sådan aktieägare som på heltid varit verksam i sitt företag som förtäckt utdelning. Något reellt krav på dubbelbeskattning för vissa delar av t ex lönen till aktieägaren uppställs inte.

Beträffande pensioner kan frågan sägas ha kommit i ett nytt läge genom 1975 års lagstiftning på tjänstepensionsområdet. Lagstiftningen avsåg visserligen inte direktutbetalningar av pensionsbelopp från arbetsgivare — för sådana utbetalningar gjordes sålunda ingen principiell inskränkning vare sig i kvalitativt eller kvantitativt hänseende — men man kan vid rättstillämpningen numera enligt min mening inte undgå att ta intryck av de överväganden som bar upp 1975 års lagstiftning. Därigenom fastlades nämligen de ramar — även beloppsmässigt sett — inom vilka arbetsgivare skattefritt fick trygga arbetstagares pension. Huvudprincipen var att avdragsramen skulle omfatta endast sådant tryggande som kunde anses tillgodose ett verkligt pensioneringssyfte. Därvid användes som mått bl a den s k ITP-planen, dvs industritjänstemännens pensionsplan. Även andra pensionsplaner och arrangemang med motsvarande förmåner godtogs emellertid som underlag för avdragsrätt. Härjämte meddelades sedermera en s k alternativregel för avdragsrätt avseende sådan tjänstepension som inte grundades på pensionsplan eller eljest kunde inordnas i det övriga avdragssystemet.

Beträffande samtliga på arbetsmarknaden förekommande pensionsplaner och pensionsbestämmelser torde — om man bortser från just familjeföretagares eget pensionsarrangemang — det förhålla sig så att pensionsrätten är knuten till den faktiskt erhållna lönen. Någon möjlighet att så att säga växla ut lön mot pension torde sålunda inte föreligga. Annorlunda kan förhållandet vara för familjeföretagare. Deras pension kan tänkas vara bestämd med tanke på att de låtit delar av lönen stå inne i

företaget. De genom 1975 års lagstiftning angivna riktlinjerna för bestämningen av vad som skall anses som pension när det gäller att bestämma rätten till avdrag för tryggnads härav kan inte i och för sig anses ha den vida innebörden att pensionsarrangemang utanför pensionsplaner och liknande bestämmelser underkänns som pensioner även när det gäller att bestämma rätten till direktavdrag. Något sådant har riksskatteverkets rättsnämnd inte heller avsett med sitt förhandsbesked.

RSV/FB Dt
1983:11

Frågan blir då om pensionsarrangemang utanför pensionsplaner o dyl skall kunna underkännas på grund av att det avser aktieägare med bestämmande inflytande. Av vad redan nämnts framgår att just i sådant fall det torde förekomma att pensionen inte relaterats till faktiskt utbetald lön av t ex likviditetsskäl. Man kan knappast här ta ledning av pensionsplaner o dyl i annat hänseende än när det gäller den absoluta storleken av pensionsförmånerna, sedda i relation till företagets storlek, företagarens arbetsinsatser, hans tjänstetid och andra sådana omständigheter.

I förevarande fall framgår av handlingarna att A varit verkställande direktör i bolaget sedan 1947, att medeltalet anställda i bolaget under 1980 varit 36 personer, att omsättningen då uppgått till nära 9 milj kr, samt att tillgångarna i företaget samma år uppgått till nära 5 milj kr. Även om den till A utfästa pensionen måste anses som relativt hög i förhållande till såväl företagets storlek, den till honom utgående allmänna pensionen och den av honom tidigare uttagna lönen är förhållandena inte sådana att i det utfästa beloppet kan anses ingå förtäckt utdelning.

Det anförda ger vid handen att bolaget bör erhålla avdrag för det belopp som nämnts i dess ansökan om förhandsbesked.

Regeringsrättens dom den 13 oktober 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

De nya bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen (KL) som införts genom lagen (1981:295) om ändring i KL har inte ansetts tillämpliga på byggnadsföretags fastighetsförvärv som skett år 1975

RSV/FB Dt
1983:12

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

X AB bedriver byggnads- och entreprenadrörelse. Förutom av byggnads- och entreprenadrörelsen, som utgör den dominerande delen, består X AB:s verksamhet av förvaltning av fastigheter och värdepapper (huvudsakligen aktier i dotterföretag).

X AB överväger för närvarande bland annat uppförandet av en byggnad avsedd att helt användas som kontor i den egna byggnads- och entreprenadrörelsen. Det definitiva beslutet om igångsättandet av byggnationen har dock ännu inte fattats och

RSV/FB Dt
1983:12

detta främst på grund av vissa oklarheter beträffande den framtida skattemässiga behandlingen av fastigheten.

Rättsläget i dag på den aktuella punkten synes vara förhållandevis klart. Sålunda torde ingen tvekan råda om att en förråds- eller kontorsfastighet, som uppförs för den egna verksamheten av någon som bedriver byggnadsrörelse, skattemässigt utgör omsättningstillgång i rörelsen. Att fastigheten civilrättsligt är att rubricera som anläggningstillgång i rörelsen saknar därvid helt betydelse.

I framtiden kommer dock enligt nyligen beslutad lagstiftning (SFS 1981:295, prop 1980/81:68, SkU 1980/81:47) företagens egna driftsfastigheter att också i skattehänseende bli att hänföra till anläggningstillgångar. En följd av detta blir bl a att även byggföretagen ges möjlighet att använda investeringsfondssystemet för att finansiera investeringar i de egna driftsfastigheterna, vilket i dag inte är möjligt med hänsyn till att fonden inte får användas för investeringar i fastigheter som utgör lagertillgångar. En annan konsekvens av de nya reglerna är att dessa driftsfastigheter då inte heller får värderas enligt de regler som gäller för omsättningsfastigheter, vilka regler för nu intas i KL i stället för att som tidigare utformas genom anvisningar av RSV. Framtida försäljning av fastigheterna torde också komma att behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst.

Olika handlingsalternativ står ännu öppna för bolaget såväl när det gäller tidpunkten för den aktuella byggnationen som när det gäller den fysiska placeringen av byggnaden i fråga. Ett av alternativen som för närvarande diskuteras är att uppföra byggnaden på en obebyggd tomt som bolaget redan i dag äger. Med hänsyn till den tidpunkt när de nya reglerna i KL skall börja tillämpas avses arbetena påbörjas den 1 januari 1983 och också vara slutförda samma år. Den aktuella fastigheten, K, förvärvades för år 1975. På fastigheterna fanns byggnader som sedermera rivits. Med hänsyn till bolagets verksamhet torde ingen tvekan råda om att denna fastighet nu är att hänföra till omsättningstillgång i byggnadsrörelsen. Fråga uppstår då vad som i skattehänseende skall gälla beträffande denna fastighet när och om den aktuella kontorsbyggnaden uppförts.

Enligt de berörda ändringarna i KL, vilka träder i kraft den 1 juli 1981 och tillämpas första gången vid 1984 års taxering, skall bl a fastighet som förvärvats för stadigvarande användning i rörelsen av någon som bedriver byggnadsrörelse inte anses utgöra omsättningstillgång (punkten 3 av anvisningarna till 27 § KL). Om X AB, som har kalenderår som räkenskapsår, den 1 januari 1983 förvärvar en obebyggd fastighet och på denna uppför den aktuella byggnaden torde enligt bolagets tolkning av de aktuella bestämmelserna ingen tvekan råda om att fastigheten *inte* utgör omsättningstillgång i rörelsen. Vad som skall gälla i det fall byggnaden uppförs på fastighet (dvs marken) som redan är att hänföra till omsättningstillgång i rörelsen är däremot oklart. Innan bolaget definitivt tar ställning till det

aktuella projektet är det av synnerlig vikt för bolaget att klarhet skapas på denna punkt. Bolaget hemställer därför om förhandsbesked i följande frågor.

1. Äger bolaget vid 1984 års taxering att i enlighet med punkten 3 tredje stycket av anvisningarna till 41 § KL i dess lydelse enligt SFS 1981:295 värdera fastigheten till 85 % av anskaffningsvärdet beräknat på sätt som anges i punkten 3 av anvisningarna till 22 § KL?
2. Om svaret på fråga 1 är nekande hemställes om besked om fastigheten vid 1984 års taxering får värderas till 85 % av kostnaden för anskaffandet av marken?
Ett ytterligare alternativ som diskuteras innebär att bolaget tämligen omgående påbörjar de aktuella byggnadsarbetena. Uppförandet av byggnaden skulle i enlighet med detta alternativ påbörjas efter den 1 juli 1981, dvs efter det att den nya lagstiftningen trätt i kraft, och vara avslutat under 1982. Även i detta fall uppstår frågan vilken karaktär fastigheten kommer att få i framtiden. Bolaget hemställer därför om förhandsbesked också i följande hänseenden.
3. Om bolaget under år 1982 uppför den aktuella kontors- och förrådsbyggnaden på fastigheten K, äger bolaget därvid vid 1984 års taxering i enlighet med punkten 3 tredje stycket av anvisningarna till 41 § KL i dess lydelse enligt SFS 1981:295 värdera fastigheten till 85 % av anskaffningsvärdet för fastigheten beräknat på sätt som anges i punkten 3 av anvisningarna till 22 § KL?
4. Om svaret på fråga 3 är nekande hemställes om besked om fastigheten, under samma förutsättningar som angivits under fråga 3, vid 1984 års taxering får värderas till 85 % av kostnaden för anskaffandet av marken?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 19 februari 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Rosén, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Hallgren) följande förhandsbesked.

Av handlingarna framgår att fastigheten K, som anskaffats av sökandebolaget år 1975, utgör omsättningstillgång i rörelse för bolaget. Att uppföra en byggnad på mark som man själv äger kan inte anses utgöra sådant förvärv av fastighet som avses i den av bolaget åberopade bestämmelsen i punkt 3 andra stycket anvisningarna till 27 § KL. Byggnaden kan därför inte i detta fall bedömas på annat sätt än marken och inte heller kan bebyggandet förändra fastighetens skattemässiga karaktär. Fastigheten i fråga kommer således att utgöra omsättningstillgång i rörelse för bolaget vid 1984 års taxering, oavsett om den under år 1982 eller 1983 bebyggs med en kontorsbyggnad för den egna rörelsen. Nämnden besvarar i enlighet härmed frågorna 1 och 3 i ansökningsjakande.

Med hänsyn till svaret på frågorna 1 och 3 erfordras inte något svar på frågorna 2 och 4.

RSV/FB Dt
1983:12

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten fullföljde bolaget sin talan.

Den 13 oktober 1982 beslöt regeringsrätten (Reuterswärd, Ericsson, Mueller, Widmark) följande dom.

Genom lagen (1981:295) om ändring i KL införs regler om att under vissa förutsättningar skattemässigt behandla fastighet i bl a byggnadsrörelse som anläggningstillgång. Enligt tidigare lagstiftning utgör fastighet i en byggnadsrörelse alltid omsättningstillgång. Fastigheten K kan således behandlas som en anläggningstillgång endast om lagändringen 1981:295 är tillämplig på fastigheten.

Enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 27 § KL i dess lydelse enligt lagändringen utgör fastighet, som "förvärvas" genom bl a köp omsättningstillgång hos fastighetsägaren om denne bedriver byggnadsrörelse. Denna regel gäller emellertid, såvitt nu är ifråga, enligt andra stycket a) samma anvisningspunkt ej om "fastigheten uppenbarligen har förvärvats för stadigvarande användning" i rörelse som fastighetsägaren bedriver. För dessa nya föreskrifter i anvisningspunkten 3 gäller enligt övergångsbestämmelserna endast att de träder i kraft den 1 juli 1981 och att de skall tillämpas första gången vid 1984 års taxering.

Varken i lagändringen 1981:295 eller i annan lagstiftning finns någon föreskrift som gör det möjligt att i ett fall av det slag som avses i detta mål låta en fastighet som har karaktär av omsättningstillgång i en fastighetsägares byggnadsrörelse övergå till att vara en anläggningstillgång i samma rörelse.

Mot bakgrund av vad som redovisats i de två närmast föregående styckena kan de nya föreskrifterna i anvisningspunkten 3 inte anses tillämpliga på ifrågavarande fastighetsförvärv som skett år 1975.

Den omständigheten att bolaget efter ikraftträdandet av lagändringen bebygger fastigheten innefattar inte något förvärv av fastighet och saknar därför betydelse för frågans bedömning.

På anförda skäl lämnar regeringsrätten besvären utan bifall.

Regeringsrådet Hilding var skiljaktig och gjorde ej ändring i riksskatteverkets förhandsbesked.

Regeringsrättens dom den 25 mars 1983 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt
1983:13

En person som avsåg att hyra en villafastighet ämnade för hyrestiden ta på sig solidariskt betalningsansvar med fastighetsägarna för de lån som belastade fastigheten. Hyresgästens betalning av räntor på lånen har förklarats utgöra ej avdragsgilla levnadskostnader

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande.

Jag avser att hyra en villafastighet under två års tid. Ägarna till fastigheten skall under ifrågavarande tvåårsperiod tjänstgöra utomlands.

**RSV/FB Dt
1983:13**

Hysesavtalet kan utformas på olika sätt. Ett alternativ som vi överväger är att jag med långgivarens medgivande inträder som solidariskt betalningsansvarig för de lån som belastar fastigheten och dessutom betalar låneräntorna. Det skulle alltså enligt avtalet åvila mig att svara för de räntebetalningar — liksom också för de amorteringar — som förfaller till betalning under hyrestiden. Amorteringsbeloppen skulle därvid avräknas från hyran.

Om förevarande hyresavtal kommer till stånd skall jag således i egenskap av hyresgäst erlagga hyra, ränta, amortering (avräknas mot hyran) och driftkostnader. Enligt en grov uppskattning skulle beloppen i mitt fall kunna bli följande:

hyra	13 500 kr
amortering	10 500 kr (avräknas mot hyran)
ränta (netto)	15 000 kr
driftkostnader	8 500 kr

För att den diskuterade hyreskonstruktionen skall vara av intresse för mig fordras att de räntebelopp jag kommer att erlagga blir avdragsgilla. Avgörande för mitt ställningstagande är således den skattemässiga bedömningen. Ett förhandsbesked är därför av synnerlig vikt för mig.

Mot bakgrund av det anförda hemställer jag om förhandsbesked i följande frågor.

1. Utgör av mig erlagda räntebelopp hänförliga till de i fastigheten nedlagda lånen för mig avdragsgill kostnad?
2. Om svaret på fråga 1 är jakande, i vilket inkomstslag skall kostnaden redovisas vid mina taxeringar?

I det åberopade förslaget till hyresavtal hade bl a följande bestämmelser intagits.

12 b § Under detta avtals giltighetstid ansvarar hyresvärd och hyresgäst solidariskt för de lån som belastar fastigheten. Ifrågavarande lån framgår av 12 a §. Det åligger vidare hyresgästen att, vad gäller dessa lån, svara för betalning av de räntor och amorteringar, som förfaller till betalning under hyrestiden. Hyresgästen får därvid dra av räntekostnaderna i sin deklaration under inkomst av kapital, medan det på vanligt sätt åligger hyresvärden att i sin deklaration redovisa fastigheten under inkomst av en- eller tvåfamiljsfastighet. Det belopp som hyresgästen erlägger för amorteringar får avräknas hyran.

12 c § För att detta avtal skall träda i kraft, måste samtliga långgivare godkänna hyresgästen som betalningsansvarig för ifrågavarande lån.

Av handlingarna i ärendet framgick vidare att den sammanlagda

**RSV/FB Dt
1983:13**

lånesumman uppgick till ca 230 000 kr och att något avtal ej förelåg avseende slutligt betalningsansvar för den händelse A skulle tvingas infria skulden. I avtalen med bankerna skulle A:s betalningsansvar begränsas till hyrestiden.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

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

Nämnden finner att A:s utbetalningar med anledning av övertagandet av räntebetalningarna för lån i hyresvärdarnas fastighet är att jämställa med hyreskostnader för sökanden och därför utgör ej avdragsgilla privata levnadskostnader.

Nämnden svarar därför nekande på fråga 1 varefter fråga 2 förfaller.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att räntebetalningarna skulle anses utgöra avdragsgill kostnad i inkomstslaget kapital.

I en dom den 25 mars 1983 gjorde regeringsrätten (Nordlund, Petrén, Hultqvist, Widmark) ej ändring i förhandsbeskedet.

Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet

Rapport
av OECD:s kommitté för skattefrågor

1977

Översättning av
JAN FRANCKE, YNGVE HALLIN, HILLEL SKURNIK

Pris 250 kr inklusive moms, därtill kommer porto. Boken rekvideras hos

TIDSKRIFTEN SKATTENYTT

Box 5, 793 01 LEKSAND
Telefon 0247/104 30