

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • Ansv. utgivare: Regeringsrådet Sigvard Berglöf

Serie I ang. direkt skatt

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

Nr 4 1985 – Årg. 15

Ändrade principer för riksskatteverkets publicering av förhandsbesked. Information avseende publikationsserierna RSV/FB Dt, RSV/FB Im och RSV/FB Ip

Utkom från trycket
den 19 juli 1985

Referat av domar av regeringsrätten med anledning av överklagade förhandsbesked (fhb-domar).

Enligt hittills tillämpade principer har någon samordning inte skett med publiceringen i regeringsrättens årsbok (RÅ). Det har inneburit att många fhb-domar har refererats både i RÅ och i någon av RSV/FB-serierna.

För fhb-domar avgjorda efter 1985-01-01 tillämpas i stället följande ordning. Om en fhb-dom refereras i RÅ refereras den inte i RSV/FB-serien i fråga. I RSV/FB-serierna kommer emellertid att informeras om de fhb-domar som refereras i RÅ. Därvid återges rubriken på referatet i RÅ. Informationen kommer att lämnas dels fortlöpande på blad som läggs med utskicket men som faller utanför numreringen i serierna, dels samlat årsvis i förteckningar som ingår i serierna som det sista numret för året.

FHB-domar som inte refereras i RÅ men som RSV bedömer ändå ha ett betydande informationsvärde kommer att refereras i RSV/FB-serierna på samma sätt som hittills skett.

Lagakraftvunna förhandsbesked

Policyn när det gäller publicering av icke överklagade förhandsbesked i frågor av principiellt intresse har varit olika i rättsnämndens båda avdelningar. Förhandsbesked avseende direkt skatt har publicerats endast undantagsvis medan publiceringen av förhandsbesked avseende indirekt skatt har varit förhållandevis omfattande. Avsikten är att icke överklagade förhandsbesked avseende direkt skatt i fortsättningen skall publiceras i större utsträckning än som hittills har skett.

Regeringsrättens dom den 9 april 1985 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

En byggmästare ägde fastigheter som användes i en av honom bedriven fruktodlingsverksamhet. Fastigheterna har ansetts inte utgöra omsättningstillgångar i någon av honom bedriven rörelse

RSV/FB Dt
1985:1

1 Ansökningen

A, som bedrev byggnadsrörelse, såväl personligen som genom aktiebo-

Utkom från trycket
den 19 juli 1985

**RSV/FB Dt
1985:1**

lag, begärde förhandsbesked om hur en försäljning av de som annan fastighet taxerade fastigheterna T 1:1 och 1:2 (småhusenheten) samt jordbruksfastigheten T 1:3 skulle behandlas.

I ansökningen anfördes bl a följande.

Jag förvärvade fastigheterna år 1957 genom köp från utomstående. Egendomen var vid mitt förvärv bebyggd men har under min innehavstid undergått viss tillbyggnad. Tillbyggnaden kom till stånd år 1968. Under de första innehavsåren disponerade jag fastigheterna huvudsakligen som fritidsfastighet. Sedan 1965 har egendomen emellertid använts som min permanentbostad. Enligt min uppfattning har fastigheterna ingen anknytning till den byggnads- eller fastighetsrörelse som jag under årens lopp utövat. Däremot föreligger anknytning till en annan av mig bedriven rörelse, nämligen fruktodling. Fastigheterna är att anse som anläggningstillgång i sistnämnda verksamhet.

Jag har nyligen genom köp förvärvat en villafastighet i S-stad och avser att bosätta mig på denna fastighet omkring den 1 augusti 1983. Det är följaktligen nu aktuellt att förbereda en avyttring av fastigheterna. Vid avyttringen kommer jag att vända mig till den allmänna fastighetsmarknaden. Jag uppskattar att egendomen i dag har ett marknadsvärde av ca 2 milj kr.

Bedömningen av skattefrågan synes böra ske i belysning av sådana omständigheter som att jag varit bosatt på fastigheterna i närmare 20 år, att egendomen använts som anläggningstillgång i särskild förvärvsverksamhet med anknytning till jordbruk, att det på egendomen inte utförts annat byggnadsarbete än normalt underhåll sedan 1968 samt att egendomens värde inte vid något tillfälle under min innehavstid varit föremål för nedskrivning.

Såvitt jag förstår bör en avyttring av fastigheterna föranleda tillämpning av de vanliga reglerna om realisationsvinst i 35 och 36 §§ kommunalskattelagen. Jag anhåller att genom förhandsbesked få klarlagt om denna uppfattning är korrekt.

Av handlingarna i ärendet framgick vidare bl a följande. Den angivna tillbyggnaden 1968 skedde på fastigheten T 1:3 och avsåg en flygelbyggnad på bostadshuset på ca 120 m². Tillbyggnaden hade utförts av det av A ägda Byggnadsfirman X AB. Kostnaden för tillbyggnaden beräknades till ca 120 000 kr. På fastigheterna T 1:1 och 1:2 hade endast nödvändiga reparationer utförts och då alltid av utomstående. — Fruktodlingen hade i stort sett gått med förlust varje år och av A betraktats som en hobby. Då han 1957 köpte fastigheterna bedrevs fruktodlingen med tre heltidsanställda. Numera hade A endast en trädgårdsmästare och dennes hustru anställda. Han arrenderade nu som betesmark ut ca hälften av den mark som tidigare hade använts för fruktodling.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

RSV/FB Dt
1985:1

Den 27 januari 1984 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Rosén, ordf, Blomqvist, Vester, Enslöw, Weidling) följande förhandsbesked.

T 1:3

Av handlingarna framgår att A bedrivit byggnadsrörelse såväl personligen som genom aktiebolag. Vidare framgår att A 1968 genom ett av honom ägt bolag låtit bygga till en flygelbyggnad på 120 m² på fastighetens bostadsbyggnad till en uppskattad kostnad av 120 000 kr. Fastighetens taxerade bostadsbyggnadsvärde 1981 är 255 000 kr. Tomtmarksvärdet är 50 000 kr och jordbruks-, ekonomibygnads- och skogsbruksvärdena sammanlagt 87 000 kr.

Med hänsyn till arten och omfattningen av de 1968 utförda byggnadsarbetena får fastigheten anses då ha fått karaktär av omsättningstillgång i byggnadsrörelse för A. Den omständigheten att fastigheten är taxerad som jordbruksfastighet och att A i mindre omfattning och närmast såsom en hobby bedrivit fruktodling på fastigheten kan enligt nämndens mening inte medföra någon annan bedömning. Eftersom övergångsbestämmelserna till lagen (1981:295) om ändring i kommunalskattelagen inte gäller fastigheter som är taxerade som jordbruksfastigheter, kan dessa bestämmelser inte tillämpas på denna fastighet. Nämnden förklarar därför att en försäljning av fastigheten T 1:3 skall behandlas enligt reglerna för beskattning av inkomst av rörelse.

T 1:1 och 1:2

Enligt handlingarna har inga byggnadsarbeten utförts på dessa fastigheter av A eller hans bolag. De kan därför inte anses utgöra omsättningstillgångar i byggnadsrörelse för honom. Emellertid får med hänsyn till vad som framkommit i ärendet A vid sidan av byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning anses även bedriva handel med fastigheter. En försäljning av fastigheterna T 1:1 och 1:2 bör enligt nämndens mening ses som ett led i en sådan rörelse. Nämnden förklarar därför att även försäljningen av dessa fastigheter skall behandlas enligt reglerna för beskattning av rörelse.

Ledamöterna Gustafson och Nilsson samt suppleanten Jonsson var skiljaktiga och anförde:

Vi delar majoritetens bedömning såvitt gäller fastigheterna T 1:1 och 1:2. I fråga om fastigheten T 1:3 har vi däremot en delvis skiljaktig uppfattning.

Fastigheten T 1:3 är taxerad som jordbruksfastighet och har en areal på 21 ha. På fastigheten har bedrivits fruktodling med anställd personal. Fastigheten har inte anskaffats för att ingå i någon av sökanden direkt eller indirekt bedriven byggnadsrörelse. Däremot har sökanden genom ett av honom ägt aktiebolag utfört tillbyggnadsarbete i anslutning till fastighetens bostadsbyggnad i en sådan omfattning att denna bostadsbyggnad jämte tillhörande tomtmark måste anses utgöra omsättningstillgång.

RSV/FB Dt
1985:1

Vid en försäljning bör därför den del av köpeskillingen som belöper på bostadsbyggnaden jämte tomtmark anses som intäkt av rörelse. I övrigt bör enligt vår mening fastighetsförsäljningen behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A i första hand att jordbruksfastigheten T 1:3 inte skulle anses utgöra omsättningstillgång i av honom bedriven byggnadsrörelse. Om regeringsrätten likväl skulle finna att fastigheten utgjorde omsättningstillgång i rörelse, yrkade han i andra hand att regeringsrätten skulle förklara att fastigheten skulle utgöra anläggningstillgång fr o m den 1 januari 1983. Om inte heller detta yrkande kunde bifallas, yrkade han att endast bostadsbyggnaden jämte tomtmark skulle hänföras till omsättningstillgång i rörelse. Slutligen yrkade A att en försäljning av fastigheterna T 1:1 och 1:2 skulle behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst.

Den 9 april 1985 beslöt regeringsrätten (Nordlund, Brodén, Engblom, Werner) följande dom.

T 1:3

Av utredningen i målet framgår att A, som bedriver byggnadsrörelse i såväl enskild firma som aktiefbolagsform, år 1957 förvärvade jordbruksfastigheten T 1:3. Under innehavstiden har på fastigheten bedrivits fruktodling med anställd personal. Fr o m år 1965 till slutet av år 1983 har A utnyttjat bostadsbyggnaden på jordbruksfastigheten som permanentbostad. År 1968 uppfördes en flygelbyggnad till bostadsbyggnaden om 120 m² av A:s byggnadsbolag för en kostnad om cirka 120 000 kr. Vid 1981 års allmänna fastighetstaxering åsattes jordbruksfastigheten ett taxeringsvärde av 392 000 kr, varav bostadsbyggnadsvärde 255 000 kr, tomtmarksvärde 50 000 kr samt skogsbruks-, jordbruks- och ekonomibyggnadsvärden tillhopa 87 000 kr. Jordbruksfastigheten har under innehavstiden inte varit nedskrivet i av A bedriven rörelse.

A har om användningen av fastigheten uppgivit ytterligare. Fastigheten har inte under hans innehavstid varit avsedd för exploatering eller omsättning. Fruktodlingen har bedrivits kontinuerligt under årens lopp i varierande omfattning. Vid förvärvet och under de närmaste åren hade han tre jordbruksarbetare heltidsanställda för skötseln av odlingen jämte extra personal under högsäsong. Skörden av äpplen uppgick som mest till 110 ton. På senare år har sysselsättningen väsentligt minskat och bruttointäkterna av odlingen avsevärt gått ner. Han har numera en trädgårdsmästare och dennes hustru anställda för driften av odlingen och skötseln av själva fastigheten. Han arrenderar i dag ut cirka hälften av den mark som tidigare odlades.

Regeringsrätten gör följande bedömning. Fastigheten har förvärvats för stadigvarande användning för jordbruk. I målet har inte gjorts gällande att den år 1968 uppförda flygelbyggnaden inte är att hänföra till

för jordbruksdriften avsedda bostadsbyggnader. På fastigheten har drivits odlingsverksamhet av inte endast obetydlig omfattning. Med hänsyn härtill kan fastigheten inte till någon del anses ha samband med av A bedrivna byggnadsverksamhet och utgör således inte omsättningstillgång i sådan rörelse.

En försäljning av jordbruksfastigheten T 1:3 skall därför behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst.

T 1:1 och 1:2

Fastigheterna T 1:1 och 1:2, som är taxerade som annan fastighet, gränssar till jordbruksfastigheten T 1:3 och förvärvades av A ungefär samtidigt med sistnämnda fastighet. Den bostadsbyggnad, som finns på småhusenheten, har tidigare använts som bostad åt den på jordbruksfastigheten anställda trädgårdsmästaren men är numera inte uttyrd i avvaktan på försäljning. Fastigheterna har inte varit nedskrivna i av A bedrivna rörelse och de har inte varit föremål för annat byggnadsarbete än nödvändiga underhållsarbeten, vilka har utförts av andra än A och hans byggnadsföretag.

Utredningen i målet ger vid handen att fastigheterna T 1:1 och 1:2 använts som bostad till i fruktodlingen anställd personal. Bostadsbyggnaden på fastigheterna är närmast att betrakta som driftbyggnad med anknytning till den på jordbruksfastigheten bedrivna fruktodlingen. Fastigheterna kan därför inte anses utgöra omsättningstillgångar i någon av A bedrivna rörelse.

Även en försäljning av fastigheterna T 1:1 och 1:2 skall därför behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda.

Förhandsbesked den 4 mars 1985¹

Delägarna i ett kommanditbolag avser att vid ett och samma tillfälle sälja sina andelar i bolaget. Frågan om de med verkan vid realisationsvinstbeskattningen kan fritt fördela den totala köpeskillingen för andelarna mellan sig har besvarats nekande

**RSV/FB Dt
1985:1**

**RSV/FB Dt
1985:2**

Utkom från trycket
den 6 november 1985

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A, som var delägare i X kommanditbolag, bl a följande.

X kommanditbolag ägs av 17 kommanditdelägare, som är fysiska personer samt en komplementär som är ett aktiebolag. Kommanditdelägarna och komplementären har för avsikt att under hösten 1984 sälja sina andelar i kommanditbolaget. Försäljning skall ske till köpare som är helt fristående från säljarna. Andelarna har innehaft sedan 1981 och skall således beskattas enligt 35 § 3 mom 1 st kommunalskattelagen (KL). Under uppbyggnadsperioden har fördelning av resultaten i kommanditbolaget

¹ Ej överklagat

**RSV/FB Dt
1985:2**

delägarna emellan i stor utsträckning varit prestationsbaserad, varför det vid försäljning av andelarna förefaller rimligt att basera köpeskillingen efter principer som tillämpats tidigare. Följden av ett sådant förfarande innebär att andelarna kommer att försälas till olika belopp trots att de är bokförda till samma värde eller 100 kr. Min uppfattning är att det inte föreligger något hinder ur skattesynpunkt att fördela köpeskillingen fritt samt att realisationsvinstbeskattning skall ske enligt 35 § 3 mom 1 st KL dvs att 40 % av realisationsvinsten skall upptagas till beskattning. För att erhålla fullständig klarhet önskar jag emellertid erhålla förhandsbesked.

ANSÖKAN

Mot bakgrund av ovannämnda ansöker jag om förhandsbesked om

1. Att det inte föreligger några hinder ur skattesynpunkt att fördela köpeskillingen enligt ovan eller på det sätt som säljarna av andelarna kan komma överens om.
2. Att realisationsvinstbeskattning skall ske enligt 35 § 3 mom 1 st KL vid försäljning av kommanditbolagsandelarna dvs att avskattning skall ske efter 40 % av realisationsvinsten vid 1985 års taxering.

I ärendet uppgavs vidare följande. Någon försäljning av andelarna hade ännu inte kommit till stånd men förhandlingar pågick med en representant för de tilltänkta köparna. Andelarna skulle efter avslutade förhandlingar avyttras vid ett och samma tillfälle. En andel kunde komma att säljas för 100 kr medan en annan såldes för 20 000 kr.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 4 mars 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Melchior, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

Om de planerade försäljningarna kommer att avse andelar i kommanditbolaget och om den totala köpeskillingen fördelas mellan säljarna enligt de grunder som har angetts i ansökningsen, skall A anses ha avyttrat sin andel i bolaget för ett pris som motsvarar hans efter huvudtalet beräknade andel av den totala köpeskillingen för samtliga avyttrade andelar även om han på grund av fördelningen mellan säljarna uppbär ett större eller mindre belopp. Avyttringen skall behandlas enligt reglerna i 35 § 3 mom KL, vilket vid den i ansökningsen uppgivna innehavstiden innebär att endast 40 % av realisationsvinsten är skattepliktig.

Motivering

Vad A uppgett i ärendet kan sammanfattas enligt följande. Andelarna i kommanditbolaget skall avyttras vid ett och samma tillfälle sedan förhandlingarna mellan säljarna och en företrädare för de tilltänkta köpar-

na har avslutats. Säljarna avser att "fördela köpeskillingen" med hänsyn tagen till de prestationer som vissa säljare gjort i bolaget under "uppbyggnadsperioden" eller efter annan grund som säljarna kan komma överens om. Resultatet av fördelningen kan bli att en säljare erhåller endast 100 kr och en annan ett belopp i storleksordningen 20 000 kr.

Enligt nämndens bedömning måste det antas att samtliga andelar i bolaget har lika värde i en köparens hand och att försäljningarna av andelarna har ett sådant inbördes samband att fråga i själva verket är om en fördelning mellan säljarna av en för samtliga andelar beräknad köpeskillning. Mot denna bakgrund finner nämnden att den säljare som för sin del accepterar en lägre köpeskillning än som motsvarar hans efter huvudtalet beräknade andel av den totala köpeskillingen skall anses ha avstått från det överskjutande beloppet genom en disposition som inte skall beaktas vid realisationsvinstbeskattningen. Å andra sidan skall den säljare som uppbär mer än sin efter huvudtalet beräknade andel av den totala köpeskillingen anses ha erhållit en kompensation som inte skall räknas in i avyttringspriset för hans andel. A skall således vid realisationsvinstbeskattningen anses ha avyttrat sin andel i bolaget för ett pris motsvarande hans efter huvudtalet beräknade andel av den totala köpeskillingen även om han faktiskt uppbär ett större eller mindre belopp.

Regeringsrättens dom den 18 april 1985 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Kursförlust på utländskt lån för uppförande av byggnad utgör inte en avdragsgill kostnad enligt 25 § 1 mom kommunalskattelagen¹

**RSV/FB Dt
1985:2**

**RSV/FB Dt
1985:3**

Utkom från trycket
den 30 oktober 1985

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande.

Jag är sedan ett antal år ägare av fastigheten S i X-stad. På fastigheten finns en nyuppförd byggnad, vilken togs i bruk den 1 februari 1980. Medel för byggnadens uppförande lånades utomlands genom förmedling av en svensk bank. Sedan lånet upptogs har betydande förändringar inträffat i växelkurserna, vilket får till följd att betydande kursförluster kommer att uppstå när lånet inlöses. På grund härav är det av synnerlig vikt att jag får besked om vilka beskattningskonsekvenser som uppkommer om olika växelkurser gäller vid lånets upptagande och inlösen. Jag anhåller därför att rättsnämnden måtte meddela mig förhandsbesked i följande frågeställningar.

Den 17 december 1978 upptog jag ett lån i utlandet genom förmedling av en svensk bank. Lånet uppgick till 3 000 000 skr och är ett s k korglån. Beteckningen innebär att lånet avser upplåning av flera olika valutor enligt en sammansättning som är föreskriven i kreditavtalet. Den gemensamma beteckningen på låneenheten är Swedish Basket och i detta fall upplånades 2 691 790 Swedish Basket till en kurs av 1,1145 skr.

¹ Jfr RSV Dt 1976:55 samt RSV/FB Dt 1978:18 och 1984:2

**RSV/FB Dt
1985:3**

Sedan lånet upptogs har kursvärdet på låneenheten förändrats och uppgick den 17 december 1982, dvs fyra år efter lånets upptagande, till 1,5233 skr innebärande en låneskuld på litet mer än 4,1 miljoner skr.

De upplånade medlen användes till att uppföra en rörelsebyggnad. Lokalerna har alltsedan färdigställandet förhyrts av ett bilföretag, som bedriver verkstads-, försäljnings-, kontors- och lagerverksamhet i byggnaden.

Fastighetens intäkter och kostnader har alltsedan byggnaden uppfördes redovisats enligt bokföringsmässiga grunder med stöd av bestämmelserna i 41 § kommunalskattelagen. Inte vid något beskattningsårs utgång har bokförts kostnad på grund av kursförändringar i lånevalutan. I bokslutet den 31 december 1981 har låneskulden uppskrivits med 404 306 skr, men beloppet har inte bokförts på sådant sätt att fastighetens resultat har påverkats.

När bokföringsmässiga grunder tillämpas vid inkomstredovisningen skall inkomster och utgifter periodiseras. Fråga uppkommer då hur en lånekostnad, som har sin grund i kursförändringar på lånevalutan, skattemässigt skall behandlas. Är det tillåtet att vid varje räkenskapsårs utgång med resultatverkan justera lånen enligt gällande valutakurs?

Frågeställning

Förändringen i kursen på lånevalutan utgör enligt min mening ostridigt en kostnad som skall belasta fastigheten. Detta anser jag vara uppenbart mot bakgrund av att samtliga medel som upplånats har använts vid uppförandet av rörelsebyggnaden. När det gäller den skattemässiga behandlingen har det i ett till regeringsrätten överklagat förhandsbeskedsärende, RSV Dt 1976:55, förklarats att kursförluster på grund av upplåning utomlands skall anses vara en kostnad i inkomstslaget rörelse.

Sedan 1979 års taxering är bokföringsmässig redovisning möjlig i inkomstslaget annan fastighet. Mot bakgrund härav synes det mig naturligt att kursförändringar behandlas lika skattemässigt i inkomstslaget annan fastighet och rörelse.

Mot bakgrund av vad jag anförd önskar jag förhandsbesked i följande beskattningsfrågor.

1. Är jag vid inkomsttaxeringen berättigad till avdrag för kursförluster på ovannämnda fastighetslån i inkomstslaget annan fastighet?
2. Om lånet vid nu gällande återbetalningstidpunkt förlängs önskar jag besked i följande avseenden.
 - a) Får jag vid inkomsttaxeringen avdrag för kostnader som uppkommit på grund av att låneskulden justerats till bokslutsdagens valutakurs?

— — — — —

2 RSVs nämnd för rättsärenden

RSV/FB Dt
1985:3

Den 9 december 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, ordf, Blomqvist, Sandström), såvitt gäller ovan angivna frågor, följande förhandsbesked.

Inkomstberäkningen av fastigheten skall ske enligt reglerna för annan fastighet. Detta innebär att avdrag får göras för omkostnader enligt 25 § 1 mom kommunalskattelagen. Kursförlust på lån för förvärv av fastighet kan inte anses utgöra sådan avdragsgill omkostnad som avses i detta lagrum. Detta gäller oavsett om fastighetens intäkter och utgifter redovisas enligt kontantprincipen eller enligt bokföringsmässiga grunder. På grund härav förklarar nämnden att A inte äger rätt till avdrag vare sig för faktiskt konstaterad kursförlust vid återbetalning av lånet eller för avsättning för befarad framtida förlust.

Ledamoten Gustafson samt suppleanterna Toftered och Jonsson anmälde skiljaktig mening och anförde, såvitt nu är i fråga, följande:

Enligt vår mening är en för sökanden uppkommande kursförlust inte att anse som en kapitalförlust. Med hänsyn härtill anser vi att nämnden bort besvara fråga 1 jakande.

Vidare anser vi att nämnden, med hänsyn till att sökanden redovisar inkomsten av fastigheten enligt bokföringsmässiga grunder, såsom svar på fråga 2 bort lämna följande besked. A äger under lånets löptid tillgodoföra sig avdrag för i räkenskaperna gjord avsättning för täckande av befarad framtida förlust med belopp motsvarande högst kursförlust på grundval av kursläget på balansdagen. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning på följande beskattningsår.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att förhandsbeskedet skulle ändras så att han vid inkomsttaxeringen ägde rätt till avdrag i inkomstslaget annan fastighet för kursförluster på det ifrågavarande lånet.

Den 18 april 1985 beslöt regeringsrätten (Delin, Voss, Dahlman, Wadell) följande dom.

Vid beräkningen av inkomsten av fastigheten S får avdrag göras för alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Kursförlust på lån för uppförande av byggnad på fastigheten kan inte anses utgöra sådan avdragsgill omkostnad. Detta gäller oavsett om fastighetens intäkter redovisas enligt kontantprincipen eller enligt bokföringsmässiga grunder.

Regeringsrätten bifaller inte besvären.

Regeringsrättens dom den 2 maj 1985 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

**RSV/FB Dt
1985:4**

Utkom från trycket
den 18 oktober 1985

Realisationsförlust, som uppkommer genom att en fastighet säljs till make för underpris, har med stöd av lagen mot skatteflykt förklarats inte avdragsgill

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande,

Per den 1 juli 1983 försålde jag samtliga mina aktier i ett fåmansföretag, vilka utgjorde 25 % av företagets samtliga aktier. Aktierna förvärvades av den person som tidigare innehade 50 % av aktierna i företaget. Denna person räknas i skattehänseende som en mig icke närstående person. Likvid för denna försäljning skallerläggas den 1 mars 1984 varför beskattning för realisationsvinst kommer att ske under inkomståret 1984. En beskattningsbar realisationsvinst om ca 150 000 kr kommer därvid att redovisas.

År 1983 förvärvade jag en schablontaxerad villafastighet, fastigheten H i T kommun, från en mig icke närstående person för 300 000 kr. Med en lagfartskostnad om 4 720 kr uppgår anskaffningsvärdet till 304 720 kr. Fastigheten är enligt 1981 års fastighetstaxering taxerad till 125 000 kr varav byggnadsvärde 105 000 kr samt är belånad till ca 200 000 kr.

Jag överväger att under 1984 sälja fastigheten till min hustru för en köpeskilling om 130 000 kr. Genom denna försäljning uppkommer således en realisationsförlust om ca 175 000 kr.

Under hänvisning till ovan angivna förutsättningar hemställer jag om svar på följande frågor:

1. Anses i inkomstskattehänseende realisationsvinstgrundande avyttring föreligga beträffande försäljningen av fastigheten enligt ovan?
2. Är den realisationsförlust som sålunda uppkommer avdragsgill mot under år 1984 uppkommen realisationsvinst vid försäljningen av aktierna i fåmansföretaget?
3. Är den realisationsförlust som sålunda uppkommer även avdragsgill mot under år 1984 uppkomna realisationsvinster vid försäljning av börsnoterade aktier?
4. Kan lagen om skatteflykt anses tillämplig innebärande att uppkommen realisationsförlust vid fastighetsförsäljningen ej kan anses avdragsgill från realisationsvinst på överlåtelsen av aktierna i fåmansföretaget eller aktier i börsnoterade företag?

Av handlingarna framgick vidare bl a följande. Fastigheten var vid A:s förvärv belånad för drygt 200 000 kr. Makarna ansåg av jämlikhets-skäl att det var önskvärt att hustrun blev ägare till fastigheten H, eftersom mannen stod som ägare till makarnas bostad i Stockholm. Hustruns ekonomiska situation tillät dock inte ett förvärv av en fastighet för

300 000 kr, varför de ansåg det lämpligt att hon köpte den till ett lägre pris än hans anskaffningsvärde.

**RSV/FB Dt
1985:4**

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 25 maj 1984 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Enslöw, Vester, Gustafson, Linderberg, Alderin, Hallgren) följande förhandsbesked.

Fråga 1

Av handlingarna i ärendet framgår att vederlaget för överlåtelsen av fastigheten skall överstiga det vid överlåtelse tillfället gällande taxeringsvärdet för fastigheten. Den huvudsakliga innebörden av överlåtelsen får med hänsyn härtill anses vara försäljning. Nämnden svarar därför ja på fråga 1.

Fråga 2 och 3

Vid en tillämpning endast av bestämmelserna i kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt finner nämnden, att den realisationsförlust som uppkommer för A vid försäljning av fastigheten är en sådan förlust som får dras av mot uppkommen realisationsvinst vid aktieförsäljningar, i den utsträckning som följer av de nämnda bestämmelserna. Nämnden besvarar frågorna 2 och 3 i enlighet härmed.

Fråga 4

Enligt 2 § lagen (1980:865) mot skatteflykt skall lagen tillämpas om följande tre förhållanden är för handen.

1. Den skattskyldige skall ha företagit en rättshandling som ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för honom.
2. Skatteförmånen skall med hänsyn till omständigheterna kunna antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet.
3. En taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

A har under 1983 förvärvat fastigheten H i T kommun för 300 000 kr. A avser att sälja fastigheten under 1984 till sin hustru för 130 000 kr. Med hänsyn till den korta tidrymden mellan köpet och försäljningen av fastigheten och omständigheterna i övrigt i ärendet får det antas att A:s anskaffningskostnad för fastigheten återspeglar fastighetens marknadsvärde vid avyttringstillfället. Det tilltänkta försäljningspriset kommer således att betydligt understiga marknadsvärdet.

Medges A avdrag för realisationsförlust med utgångspunkt i angiven köpeskilling vid försäljning till hustrun erhåller han härigenom en inte oväsentlig skatteförmån.

A har uppgivit att han av jämlikhetsskäl önskar överföra fastigheten till sin hustru. Även med beaktande av de av A anförda skälen för det planerade förfarandet finner nämnden, att vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter som kommit fram i ärendet skatteförmånen kan antas utgöra det huvudsakliga skälet till förfarandet.

**RSV/FB Dt
1985:4**

Departementschefen har i prop 1982/83:84 s 13 gett uttryck för uppfattningen att det var ett absolut krav att skatteflyktsklausulen utformades så att den omfattade förfaranden som tillkommit enbart för att få inte avsedda skatteförmåner. Han hänvisade härvid till det av en expertgrupp inom företagsskatteberedningen presenterade betänkandet (SOU 1975:77) Allmän skatteflyktsklausul och anförde att den av honom förordade ordningen låg helt i linje med expertgruppens förslag. Han framhöll vidare att enligt expertgruppens motiv klausulen var avsedd att träffa bl a vissa fall där en skattskyldig genomför transaktioner utslutande i syfte att uppnå eller undvika viss beskattningseffekt, t ex tillskapar konstlade förluster för att få en avdragsrätt.

A:s tilltänkta försäljning av fastigheten till hustrun får med hänsyn till det tidigare anförda anses ske för ett pris som betydligt understiger marknadsvärdet. Det kan därför på goda grunder antas att A inte skulle göra motsvarande försäljning till en utomstående. Härtill kommer att A:s försäljning till hustrun innebär att hans dispositionsmöjligheter till fastigheten förblir i stort sett oförändrade. Genom den planerade försäljningen framkallar A en realisationsförlust som framstår som konstlad och inte kan anses motsvaras av någon faktisk förlust för honom. Enligt nämndens mening måste en taxering på grundval av förfarandet, d v s en taxering vid vilken avdrag medges för en på sådan konstlad väg tillskapad realisationsförlust, anses strida mot lagstiftningens grunder såvitt avser bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning.

Sammanfattningsvis finner nämnden således att lagen mot skatteflykt är tillämplig på det tilltänkta förfarandet och svarar därför ja på frågan.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att lagen mot skatteflykt inte var tillämplig på det tilltänkta förfarandet.

I en dom den 2 maj 1985 ändrade regeringsrätten (Nordlund, Brodén, Engblom, Werner) inte förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 15 mars 1985 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Skuld som uppkommit genom att ett moderbolag tagit lån för att förvärva aktierna i ett dotterbolag har inte ansetts utgöra en rörelsefrämmande skuld för moderbolaget. Vid beräkningen av förmögensvärdet på aktierna i moderbolaget skall skulden avräknas från värdet av aktierna i dotterbolaget före nedsättningen av förmögensvärdet enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögensskatt

**RSV/FB Dt
1985:5**

Utkom från trycket
den 30 oktober 1985

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

Förhandsbeskedet avser närmast tolkning av riksskatteverkets meddelande RSFS 1982:50, RSV Dt 1982:18, rörande anvisningar om värdering av aktier m m. På flera ställen i nämnda anvisningar understryks att det är "verksamhetens" eller "förvärvskällans" substansvärde som skall reduceras till 30 % (3:5 2:a stycket, 5 3:e och 4:e stycket) och tillgångar och skulder som inte varit direkt föranledda av den *bedrivna* verksamheten betraktas som rörelsefrämmande (3:3 sid 10 1:a och 5:e stycket).

Att endast "förvärvskällans" eller "verksamhetens" substansvärde skall reduceras till 30 % och inte skulder för att finansiera förvärvet av förvärvskällan eller verksamheten förefaller också högst logiskt mot bakgrund av att enskild persons skattemässiga förmögenhet borde vara densamma om han finansierade förvärvet av förvärvskällan genom eget kapital, exempelvis i form av bankmedel, eller genom särskilt därför upptaget lån. (Jfr ex)

Exempel

Antag att A har banktillgodohavande på 750 000 kr och inga skulder före förvärv av rörelse. Dessa 750 000 kr omvandlas till rörelsekapital genom förvärv av en förvärvskälla med lager 1 000 000 kr, kundfordringar 500 000 kr, maskiner 300 000 kr, leverantörsskulder 400 000 kr och lån mot företagsinteckning med 650 000 kr för vilken verksamhet han erlägger sina 750 000 kr.

Balansräkning efter förvärvet

Lager	1 000 000	Leverantörer	400 000
Kunder	500 000	Lån mot företagsint	650 000
Maskiner	<u>300 000</u>	Kapital	<u>750 000</u>
	1 800 000		1 800 000

RSV/FB Dt
1985:5

Skattepliktig förmögenhet 30 % av (1 000 000 + 500 000 + 300 000 - 400 000 - 650 000) = 225 000

Antag att A i stället för att disponera sina banktillgodohavanden på 750 000 kr upptar lån på 750 000 kr för att förvärva ovannämnda verksamhet och använder dessa medel i stället som kapital i verksamheten.

Balansräkning efter förvärvet

Bank	750 000	Lån	750 000
Lager	1 000 000	Leverantörer	400 000
Kunder	500 000	Lån mot företagsint	650 000
Maskiner	300 000	Kapital	750 000
	<u>2 550 000</u>		<u>2 550 000</u>

Skattepliktig förmögenhet

100 % av (750 000 - 750 000) = 0

30 % av (1 000 000 + 500 000 + 300 000 - 400 000 - 650 000)
= 225 000

Det vore rimligt och logiskt att olika sätt att finansiera förvärv av verksamheter, förvärvskällor, inte skall ge olika konsekvenser rörande skattepliktig förmögenhet och det kan inte vara rätt att den som inte behöver eller vill låna skulle ha skattepliktig förmån gentemot den som behöver låna och att låneskulden i så fall skulle betraktas som rörelseskuld.

Sammanfattning

1. Är tolkningen av Riksskatteverkets meddelande rörande anvisningar om värdering av aktier m m riktig, nämligen att skuld för att finansiera förvärv av förvärvskälla är en rörelsefrämmande skuld?

2. Balansräkningen för X AB redovisar aktier i dotterföretaget Y AB med 9 500 tkr samt under långfristiga skulder reverslån med 3 610 tkr. Är det riktigt att vid värdering av aktierna i X AB aktierna i Y AB värderas för sig och efter reduktion till 30 % upptages som tillgång hos X AB samt att reverslånet på 3 610 tkr, som upptagits för att förvärva aktierna i Y AB, upptages till 3 610 tkr som rörelsefrämmande skuld?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 4 maj 1984 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Enslöw, Vester, Gustafson, Nilsson, Sandström, Arvidson) följande förhandsbesked.

X AB har förvärvat aktierna i dotterbolaget Y AB med upplånade medel. Den skuld som härigenom uppkommit kan med hänsyn till det som angivits i ärendet inte anses som någon rörelsefrämmande post för X AB.

**RSV/FB Dt
1985:5**

Förmögenhetsvärdet på aktierna i X AB skall enligt ansökningen beräknas på så sätt att dotterbolagen i koncernen värderas var för sig. Vid beräkningen enligt denna metod skall nämnda skuld avräknas från värdet av aktierna i dotterbolaget Y AB före nedsättningen av förmögenhetsvärdet enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt. Nämnden besvarar ansökningen i enlighet härmed.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten hemställde sökandena om förklaring att den i förhandsbeskedet nämnda skulden vid förmögenhetstaxering skulle betraktas som rörelsefrämmande.

I en dom den 15 mars 1985 ändrade regeringsrätten (Wieslander, Engblom, Palm, Sjöberg) inte förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 18 juni 1985 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Gåva av en under enskild firma bedriven byggnadsrörelse har inte utlöst någon inkomstbeskattning hos givaren

**RSV/FB Dt
1985:6**

1 Ansökningen

Utkom från trycket
den 6 november 1985

I ansökningen anförde A bl a följande.

Jag har under många år tillsammans med en broder bedrivit byggnadsrörelse i det gemensamt ägda bolaget X AB. Per 1 juli 1982 överlät brodern sina aktier till mina fem söner, varefter jag äger 50 % och barnen vardera 10 % av bolagets aktier.

Av sönerna är den äldsta helt sysselsatt i byggnadsbolaget. Övriga barn är ej verksamma i bolaget.

Förutom mitt 50 %-iga aktieinnehav i X AB bedriver jag en enskild firma som enbart ägnar sig åt handel med fastigheter samt fastighetsförvaltning. I denna rörelse har jag under årens lopp köpt och sålt fastigheter (tomter, villafastigheter m m) samt låtit byggnadsbolaget bebygga vissa fastigheter. Alla fastigheter i den enskilda firman har behandlats som omsättningsfastigheter och nedskrivits enligt gällande skatteregler. Fastighetsbeståndet i dag består av ett femtontal tomter och villafastigheter samt en fastighet, L 1, som anskaffades 1968 och som jag låtit byggnadsbolaget bebygga i flera omgångar. Fastigheten är uppförd som ett köpcentrum och omfattar butiker, postkontor, bank, bibliotek, restaurang m fl lokaler. Förvaltningen av L 1 utgör den ojämförligt största biten i min enskilda firma.

RSV/FB Dt
1985:6

Balansräkningen för min enskilda firma hade följande utseende per 1982-12-31 (kk):

Tillgångar

Likvida medel	178	
Fastighet: L I	3 050	
Övriga omsättningsfastigheter	<u>1 791</u>	5 019

Skulder och obeskattade reserver

Kortfristiga skulder	856	
Fastighetslån	4 368	
Nedskrivning, fastigheter	<u>725</u>	<u>5 949</u>

Kapitalbrist 930

Fastigheten L I har under årens lopp genom årliga värde-minskningsavdrag avskrivits med kkr 942. Avskrivningarna är ej bokförda i rörelsens räkenskaper.

Jag har för avsikt att genom gåva eller försäljning överlåta hela min enskilda firma på mina fem söner, och det är av synnerlig vikt för mig och mina söner att få klarlagt vilka beskattningskonsekvenserna i inkomstskattehänseende blir för mig och mina söner.

Jag hemställer därför att rättsnämnden meddelar förhandsbesked på följande frågor:

1. Jag överlåter, genom gåva, hela min enskilda firma omfattande bland annat alla privat ägda fastigheter till mina fem söner. Sönerna, som får vardera 1/5 av firmans värde, skall därefter driva rörelsen vidare.

Enligt gällande praxis skall vid gåva av hel förvärvskälla givaren inte inkomstbeskattas för någon del av det bortskänkta värdet medan vid gåva av separata tillgångar beskattning skall ske. Anledningen till att beskattningen ej sker i det förra fallet är att inkomstbeskattningens kontinuitet upprätthålles då gåvomottagaren driver rörelsen vidare.

Mina frågor är följande:

- Kan, vid överlåtelse av hela min rörelse enligt ovan, ur inkomstskattesynpunkt intäkten för fastigheterna beräknas till ett belopp motsvarande fastigheternas skattemässiga restvärde (fastigheternas bokförda värde minskat med ackumulerade avskrivningar och verkställd nedskrivning), varvid gåvotagarna övertager de skattemässiga restvärdena för fastigheterna. Fastigheterna kommer att utgöra omsättningsfastigheter i den av gåvotagarna i framtiden bedrivna rörelsen.
- Om de enligt punkt 1.a beräknade värdena å fastigheterna ej kan godtagas vid våra inkomsttaxeringar önskas besked om till vilka värden fastigheterna skall upptagas.

2. Samma frågor som under punkt 1 a och 1 b ovan men med den skillnaden att jag skänker min enskilda firma till ett aktiebolag, ägt till lika stora delar av mina fem söner. Aktiebolaget skall därefter fortsätta den av mig idag bedrivna rörelsen.

**RSV/FB Dt
1985:6**

I ärendet hade vidare upplysts att ansökningen endast gällde inkomstskattekonsekvenserna för A själv i samband med en överlåtelse av rörelsen samt att de till rörelsen hänförliga fastigheternas sammanlagda taxeringsvärden uppgick till 5 561 000 kr.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 16 november 1984 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Blomqvist, Enslöw, Vester, Gustafson, Linderberg, Hallgren, Toftered) följande förhandsbesked.

Nämnden finner att ansökningen måste förstås så att A:s frågor avser det fallet att han överlåter hela den under enskild firma bedrivna rörelsen till sina barn eller till ett av dem ägt aktiebolag och att barnen respektive bolaget därvid övertar ansvaret för de skulder som är hänförliga till rörelsen men i övrigt inte lämnar något vederlag till A. Med hänsyn till vad som i ärendet har upplysts om bl a det sammanlagda taxeringsvärdet på de till rörelsen hänförliga fastigheterna finner nämnden att en överlåtelse på nämnda villkor i inkomstskattehänseende skall anses i sin helhet utgöra gåva.

Enligt praxis har sedan länge gällt att en gåva av en hel rörelse inte utlöser någon inkomstbeskattning hos givaren. I stället anses gåvotagaren i inkomstskattehänseende träda helt i givarens ställe, således bl a med avseende på möjligheterna till av- och nedskrivning samt beskattningen vid uttag eller överlåtelse av de omsättningstillgångar som hör till rörelsen. De bestämmelser som år 1981 infördes i punkt 4 av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen medför inte någon ändring i de nu angivna principerna. Det förhållandet att, i det fall då fråga är om flera gåvotagare, rättsförhållandet mellan dem kan bli att bedöma enligt reglerna för handelsbolag kan enligt nämndens mening inte heller föranleda något undantag från nämnda principer.

På grund av det anförda förklarar nämnden att en överlåtelse av hela rörelsen till barnen eller ett av dem ägt aktiebolag på de enligt ovan förutsatta villkoren inte skall utlösa någon inkomstbeskattning hos A.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten skulle förklara att A:s överlåtelse av sin under enskild firma bedrivna rörelse genom gåva till sina barn eller till ett av dem ägt aktiebolag skulle medföra inkomstbeskattning av A för nedskrivningen av de i rörelsen ingående fastigheterna med 725 000 kr, för värdeminskningssavdrag yrkade i förvärvskällan annan fastighet med 942 000 kr

**RSV/FB Dt
1985:6**

samt för skillnaden mellan saluvärdet för fastigheterna och deras i rörelsen bokförda anskaffningsvärde eller 2 574 000 kr.

I en dom den 18 juni 1985 ändrade regeringsrätten (Nordlund, Delin, Palm, Werner) inte förhandsbeskedet.

Förhandsbesked den 1 april 1985¹

**RSV/FB Dt
1985:7**

Utkom från trycket
den 25 oktober 1985

En markbäddsanläggning för rening av tvätt-, disk- och duschvatten från byggnader på en campinganläggning har ansetts utgöra ett sådant byggnadsinventarium som avses i punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (KL)

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande.

Undertecknad som driver en campingplats skall anlägga en markbäddsanläggning. Campingplatsen drivs på ofri grund och marken arrenderas dels av T kommun och dels av en privat jordägare. Anläggningen skall således inte anläggas på egen mark. Markbäddsanläggningen används till rening av tvätt-, disk- och duschvatten.

Jag önskar förhandsbesked om huruvida anläggningen är att betrakta såsom inventarier i verksamheten, eventuellt avdragsgill direkt som omkostnad i verksamheten eller eventuellt om det är fråga om markanläggning.

A upplyste vidare bl a följande.

Spillvatten från duschar, diskbänkar, tvättstall och tvättstuga pumpas via en trekammarbrunn till markbäddsanläggningen och där fördelas det över markbädden som är 20 x 30 m. Där-efter sjunker vattnet genom dräneringsgrus och rinner ut i en uppsamlingsbrunn och vidare till ett öppet dike. Anläggningen har anknytning till samtliga byggnader inom campingen. Rening sker tidigare genom mindre infiltrationsbäddar. Anläggningen uppfördes i maj 1984 på anmodan från hälsovårdsnämnden med föreläggande om att den skulle vara klar vid säsongstarten 1984. Kostnaden uppgår till 135 000 kr och skall bestridas av campingrörelsen. Arrendeavtalet löper på 10 år fr o m 1984 och något avräkningsförfarande är ej avtalat vid ett ev upphörande av driften.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 1 april 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swarling, Herrlin, Enslöw, Rosén, Vester, Arvidson, Gustafson, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

Markbäddsanläggningen är att betrakta som ett byggnadsinventarium i

¹ Ej överklagat

A:s campingrörelse. Utgifterna för anskaffningen av anläggningen skall dras av genom värdeminskningssavdrag enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och andra inventarier i rörelse.

RSV/FB Dt
1985:7

Motivering

Enligt punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 29 § KL inräknas inte i anskaffningsvärdet för en byggnad utgifter för sådana delar och tillbehör, som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål (byggnadsinventarier). Däremot inräknas i anskaffningsvärdet för byggnaden utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning.

Enligt tredje stycket i anvisningspunkten skall i fråga om värdeminskning av byggnadsinventarier de föreskrifter tillämpas som gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk i rörelse avsedda inventarier.

Nuvarande bestämmelser om avdrag för värdeminskning av inventarier m m infördes 1969 och innebar bl a en utvidgning av inventariebegreppet. När det gäller åtgärder mot vatten- och luftföroreningar medförde enligt departementschefen de nya reglerna en betydande förbättring av avdragsrätten för utrustning som främjade sådana åtgärder (prop 1969:100 s 132). Enligt departementschefen var det förhållandet av särskild betydelse att de flesta anordningarna för bl a vattenvården genom den föreslagna ändrade gränsdragningen skulle komma att bli behandlade som inventarier. Härutöver framhöll departementschefen att de anordningar som behövdes för att förebygga vatten- och luftföroreningar från t ex en industribyggnad fick anses avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål, även om de i och för sig inte var oundgängliga för den i rörelsen bedrivna produktionen som sådan.

Markbäddsanläggningen i ärendet är knuten till de byggnader på campingområdet som har uppförts för att lösa de sanitära frågorna för de personer som utnyttjar campingplatsen. Anläggningen har uppförts efter anmodan från hälsovårdsmyndigheterna. Spillvatten leds från byggnaderna ut till markbädden för rening. Anläggningen, som har en vattenvårdande uppgift, får enligt nämndens mening anses som en del av det avloppssystem som tillkommit för att direkt tjäna byggnadernas användning för campingrörelsen. Anläggningen är därför att betrakta som ett byggnadsinventarium och skall i avskrivningshänseende behandlas enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och andra inventarier i rörelse.

Förhandsbesked den 21 mars 1985¹

**RSV/FB Dt
1985:8**

Utkom från trycket
den 6 november 1985

Ersättning som en bilägare erhåller från ett länstrafikbolag på grund av deltagande i ett projekt om organiserad s k samåkning för arbetspendlare utgör skattepliktig intäkt av tjänst. Vid beräkningen av inkomsten föreligger rätt till avdrag för de faktiska bilkostnaderna

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande.

Jag har för avsikt att delta i nedan beskrivna försöksverksamhet med Samåkeri, som bilägare och förare, om inte de skattemässiga förhållandena är ogynnsamma och innebär alltför tidskrävande merarbete.

Bakgrund till försöksverksamhet

Glesbygdsdelegationen (underordnat Industridepartementet) har i sin verksamhet uppmärksammat glesbygdens problem med arbetspendling.

En stor del av glesbygdens arbetspendlare kan ej nyttja kollektiva förbindelser. Antalet arbetspendlare med samma resväg och samma arbetstider bildar inte tillräckligt underlag för att konventionell kollektivtrafik ska kunna inrättas för dem. Arbetspendlaren i glesbygden blir därmed helt hänvisad till att resa med privatbil, vilket medför att speciella problem uppstår. Dels har många av de arbetande mycket lång färdväg mellan hem och arbete. Därmed blir arbetspendlingen kostsam och arbetsam för den enskilde. Dels får arbetssökande utan tillgång till egen bil extra svårigheter att mottaga ett anvisat arbete. I Norrlands glesbygd där arbetslösheten ändå är mycket hög, är det speciellt viktigt att sådana här förvärvshinder undanröjs.

Nuvarande form av arbetspendling i glesbygden visar sig också vara kostsam för samhället. Bl a ovan nämnda problem med att möjligheten att arbetspendla utgör ett förvärvshinder, innebär i sin tur högre samhällskostnader i och med utbetalning av arbetslöshetsunderstöd, lägre skatteintäkter, lägre konsumtion, ökade sociala problem m m. Förhållandet att ett flertal arbetspendlare åker ensam i sin privatbil innebär också att det är många som i sin deklaration gör avdrag för arbetsresor.

Försöksverksamhet med Samåkeri i X kommun

P g a ovan nämnda förhållanden utförs under viss tid försöksverksamhet med organiserad samåkning för arbetspendlare i X kommun (i försöket kallat Samåkeri).

Ansvariga för denna försöksverksamhet är Trafikforskningsberedningen, Länstrafiken i Y AB och X kommun.

¹ Ej överklagat

Inom försöket kan Samåkeri antingen ske med en buss (9-platsers), som arbetspendlarna lånar av Länstrafiken (min 6 samåkare) eller med privatbil. Det senare alternativet är nu aktuellt för mig att deltaga i.

Förutsättningar för Samåkeri med privatbil

För att få starta ett Samåkeri kräver Länstrafiken i Y AB att samma villkor uppfylls som gäller för avdrag för dagliga arbetsresor i 1984 års deklARATION. Detta uppfylls i mitt fall. Jag kan inte nyttja kollektiva färdmedel för arbetsresor och jag har ca 3,5 mil enkel väg mellan hem och arbetsplats.

I övrigt skulle följande förutsättningar gälla för mig om jag deltar i Samåkeri med egen bil och som förare:

1. Länstrafiken i Y län avtalar med mig att jag ställer min personbil till förfogande för transport av minst två passagerare vid min egen färd mellan hem och arbete. Jag fungerar då också som bilförare.
2. Från Länstrafiken erhåller jag reseersättning per mil för min personbil. Ersättningen är avsedd att täcka de faktiska bilkostnaderna. Ersättningen ska motsvara den statliga ersättningen för användande av egen bil i tjänsten. Detta innebär att jag idag skulle få 15:50 kr per mil plus 50 öre per mil och passagerare.
3. Jag erhåller ingen ersättning för föraruppdraget.
4. Jag löser själv månadskort från Länstrafiken för mina egna arbetsresor.
5. Passagerarna löser månadskort från Länstrafiken.

Ansökan om förhandsbesked

Mot bakgrund av ovanstående önskar jag erhålla svar på följande frågor:

1. Är bilersättningen skattepliktig?
2. Om fråga 1 besvaras jakande, kan avdrag erhållas för faktiska bilkostnader som jag har i samband med deltagande i Samåkeri?
3. Om fråga 2 besvaras med nej, hur beräknas avdrag istället?
4. Kan jag liksom vid nyttjande av vanlig kollektivtrafik, göra avdrag i deklARATION för den del av kostnaden för månadskort som överstiger 1 000 kr per år?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 21 mars 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Jonsson, Nilsson) följande.

RSV/FB Dt
1985:8

Förhandsbesked

Fråga 1

Ersättningen utgör skattepliktig intäkt av tjänst.

Fråga 2

A har rätt till avdrag för sina faktiska bilkostnader i samband med uppdraget.

Fråga 4

Utgift för månadskort får dras av enligt de bestämmelser som gäller för kostnader för resor till och från arbetsplatsen.

Motivering

Fråga 1

Enligt det avtal som A som deltagare i projektet "samåkeri med privatbil i X kommun" avser att ingå med trafikbolaget förbinder han sig att varje arbetsdag under uppdragstiden i sin bil ta med 2 – 4 arbetspendlare vid egna resor mellan hem och arbete. Ingånget avtal skall avse minst en månad och uppsägning skall ske senast en månad "i förväg". A erhåller, efter att ha fakturerat trafikbolaget, en ersättning för uppdraget som grundas på det statliga bilersättningsavtalet. A kommer således enligt planerna att åta sig att för trafikbolagets räkning varje arbetsdag utföra persontransporter med den egna bilen. Den ersättning som utgår har visserligen inte gjorts direkt beroende av de faktiska kostnaderna för fullgörande av uppdraget men normen för ersättningen är sådan att det måste antas att de faktiska kostnaderna normalt blir täckta. Med hänsyn till vad som är upplyst om uppdragets innebörd och varaktighet, resornas regelbundenhet och ersättningens storlek finner nämnden att uppdraget för A:s del får anses som en till tjänst hänförlig förvärvsverksamhet. Ersättningen är därför skattepliktig som intäkt av tjänst.

Fråga 2

De bilkostnader som uppkommer för resorna mellan A:s bostad, upptagningsplatserna och samåkarnas arbetsplatser är nödvändiga för att A skall kunna fullgöra uppdraget. Kostnaderna är således avdragsgilla enligt 33 § 1 mom första stycket kommunalskattelagen (KL).

Vid denna bedömning av fråga 2 förfaller fråga 3.

Fråga 4

A:s utgift för månadskort bör behandlas som en sådan kostnad för resor till och från arbetsplatsen som avses i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Utgiften är således avdragsgill i den omfattning som anges i detta lagrum.

Sekreteraren hos nämnden Wingren anförde i ett särskilt yttrande följande.

I likhet med vad som angetts i förhandsbeskedet som svar på fråga 1 anser jag att den ersättning som A erhåller från länstrafikbolaget utgör skattepliktig intäkt av tjänst.

Vad gäller A:s rätt till avdrag för kostnader anser jag emellertid att avdrag såsom för kostnad för fullgörandet av uppdraget kan medges endast för utgift för månadskort och för de merkostnader som uppkommer för ökad bensinförbrukning, ökat bilslitage o dyl på grund av att samåkande medföljer. Övriga bilkostnader är avdragsgilla endast i den omfattning som följer av punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL och riksskatteverkets föreskrifter om avdrag för kostnad för resor mellan bostad och arbetsplats med egen bil (senast RSV Dt 1984:15).

Detta grundar jag på följande.

Bland förutsättningarna för att ett avtal om samåkeri skall komma till stånd ingår att uppdragstagaren, utöver uppdraget för länsstrafikbolaget, har en anställning och att han måste använda särskilt forskaffningsmedel för att komma till och från arbetet. Det förutsätts vidare att uppdragstagarens bostad skall vara belägen så att han är berättigad till avdrag för egna bilresor till och från arbetet och att samåkande har bostad och arbetsplats belägna utefter uppdragstagarens färdväg till arbetet eller i nära anslutning till denna. Uppdragstagaren behöver således inte avvika från sin egen färdväg för transporten av samåkande och lider genom avtalet inte någon annan inskränkning i sin privata disposition av bilen än den som följer av att de samåkande medföljer.

Av nämnda förutsättningar får anses framgå att resorna för A i huvudsak utgör resor till och från arbetet med egen bil och att själva uppdraget begränsas till att låta de samåkande medfölja under dessa resor. Detta synes framgå också av att — såvitt handlingarna utvisar — varken länsstrafikbolaget eller A har något ansvar för samåkandes transport på det avtalade sättet, om resa blir inställd t ex på grund av A:s sjukdom.

Med hänsyn härtill kommer den övervägande delen av ersättningen från länsstrafikbolaget att täcka kostnader som får anses avse A:s egna arbetsresor. A:s avdragsrätt för kostnaderna bör därför till den del de motsvarar kostnader som han skulle ha om han utan passagerare företar resorna bedömas på samma sätt som för andra skattskyldiga som erhåller skattepliktig ersättning för sina kostnader för arbetsresor. Detta innebär att avdragsrätten i denna del skall bedömas enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL och enligt de föreskrifter och anvisningar som utfärdats av riksskatteverket för tillämpningen av denna bestämmelse.

De merkostnader som uppkommer på grund av ökat bilslitage, ökad bensinförbrukning o dyl därför att samåkande medföljer är däremot att hänföra till kostnader för fullgörandet av uppdraget och avdragsgilla enligt 33 § 1 mom första stycket KL.

Den avgift som erläggs för månadskort kan mot bakgrund av den ovan framförda uppfattningen inte anses avse någon kostnad för färd med allmänt kommunikationsmedel till och från arbetet eftersom sådant färdmedel faktiskt inte anlitas. Kostna-

**RSV/FB Dt
1985:8**

den får emellertid — även om månadskortet berättigar A till andra privata resor med sådant färdmedel — med hänsyn till omständigheterna anses som en kostnad för fullgörandet av uppdraget och således i sin helhet avdragsgill.

Förhandsbesked den 28 mars 1985¹

**RSV/FB Dt
1985:9**

Avsättning som ett bolag inom en koncern gör till en för koncernen gemensam sk vinstandelsstiftelse har ansetts avdragsgill endast till den del som avsättningen avser bolagets egen personal²

Utkom från trycket
den 1 november 1985

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick i huvudsak följande.

X AB var moderbolag i en koncern — T-koncernen — med bl a ett tiotal svenska dotter- och dotterdotterbolag, som var helägda. I syfte att öka de anställdas aktiva insatser och positiva inställning till koncernens verksamhet och utveckling avsåg X AB att införa ett vinstandelsystem för de anställda i de svenska bolagen. För detta ändamål skulle X AB bilda en vinstandelsstiftelse — T-koncernens Resultatstiftelse — till vilken avsättningar skulle ske för vart och ett av räkenskapsåren 1983/84, 1984/85 och 1985/86. Inom stiftelsen skulle för varje räkenskapsår bildas en fond som skulle förvalta de avsatta medlen för de anställdas räkning. Delägare i varje räkenskapsårs fond skulle vara samtliga anställda i de svenska bolagen som uppfyllde vissa närmare angivna krav i fråga om intjänad lön, anställningstid m m. Avsättningarna till stiftelsen skulle göras av X AB och/eller efter överenskommelse av ett eller flera andra bolag inom koncernen vars anställda omfattades av vinstandelsystemet. En avsättning skulle belasta det räkenskapsår, som den hänförde sig till i det inbetalande bolaget och skulle överlämnas till stiftelsen snarast efter det att ordinarie bolagsstämma fastställt T-koncernens årsredovisning för räkenskapsåret. Avsättningens storlek skulle vara beroende av det totala resultatet inom den svenska delen av koncernen.

I ansökningen önskade vart och ett av bolagen förhandsbesked bl a om det skulle erhålla avdrag vid taxeringen för den avsättning som det kunde komma att göra till stiftelsen.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 28 mars 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Jonsson, Nilsson) — såvitt nu är i fråga — följande.

¹ Ej överklagat

² Jfr RSV/FB Dt 1983:24 och 1984:29

Förhandsbesked

En avsättning som något av sökandebolagen gör till T-koncernens Resultatstiftelse är avdragsgill som personalkostnad för det avsättande bolaget, dock endast till den del avsättningen avser personalen i detta bolag.

**RSV/FB Dt
1985:9**

Motivering

T-koncernens Resultatstiftelse är inte en sådan personalstiftelse som avses i den sk tryggandelagen. Avdrag för avsättning till stiftelsen kan därför inte medges enligt punkt 2 a av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (KL). Enligt fast praxis är emellertid avsättning till en resultat- eller vinstandelstiftelse avdragsgill enligt 29 § 1 mom KL som personalkostnad om syftet med vinstandelssystemet är att premiera de anställda för gjorda arbetsinsatser och tillräckliga garantier finns för att avsättningen kommer de anställda till godo. Dessa förutsättningar är uppfyllda i förevarande fall.

En ytterligare förutsättning för att ett företag skall få avdrag för avsättning till en stiftelse av ifrågavarande slag är att avsättningen kommer den egna personalen till godo. Av bestämmelserna för T-koncernens vinstandelssystem framgår att delägare i varje räkenskapsårs fond är samtliga de i koncernen inom Sverige anställda som uppfyller vissa närmare angivna förutsättningar i fråga om intjänad lön, anställningstid m m. Vidare framgår att avsättningar till stiftelsen skall göras av ett eller flera bolag inom koncernen enligt vad som överenskomts därom och på grundval av koncernens sammantagna resultat. Under angivna förhållanden synes det kunna inträffa att den avsättning som ett bolag inom koncernen gör till ett räkenskapsårs fond kommer att avse annan personal än den som är anställd i det avsättande bolaget. I den mån avsättningen avser sådan annan personal utgör den inte personalkostnad för det avsättande bolaget och är således inte avdragsgill.

Förhandsbesked den 5 juni 1985¹

Fråga om tillämpning av undantagsregeln i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (KL) om avdrag för förlust på grund av avyttring av premieobligationer utfärdade år 1980 eller tidigare. Förlust på sådana äldre premieobligationer får inte kvittas mot vinst på optionsrätter även om dessa avser aktier i svenska börsnoterade företag

**RSV/FB Dt
1985:10**

Utkom från trycket
den 1 november 1985

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande.

De särskilda avdragsreglerna i 36 § anvisningarna punkt 4 KL för realisationsförlust på premieobligationer innebär att realisationsförluster på sådana obligationer utgivna år 1980 och tidigare, endast får kvittas mot realisationsvinst på premieobligationer och realisationsvinst vid avyttring av

¹ Ej överklagat

**RSV/FB Dt
1985:10**

- a) aktie i svenskt aktiebolag som vid tidpunkten för avyttringen av aktien är inregistrerad vid Stockholms fondbörs, "börsnoterade aktier", och
- b) andel i svensk aktiefond som, vid ingången av det år då andelen avyttras, till minst två tredjedelar består av vid Stockholms fondbörs inregistrerade aktier i svenska aktiebolag.

Vid sidan av emission av nya aktier och upplåning av kapital har många börsnoterade aktiebolag under det senaste året emitterat optionslån.

Optionslån består förutom av en lånedel, av en rätt (option) att under en angiven period i framtiden köpa befintliga, eller teckna nya aktier i bolaget till ett i förväg bestämt pris. Lånebeloppet återfås på förfallodagen och kan inte användas till betalning av aktier.

Optionen kan avskiljas från skuldebrevet (obligationslånet/förlagslånet) och handlas med fristående. Optionernas kurser noteras på Stockholms fondbörs.

Enligt rättspraxis behandlas den vinst som uppkommer vid avyttring av fristående optioner enligt aktievinstreglerna. Det vill säga efter två års innehav beskattas endast 40 procent av vinsten.

När de särskilda kvittningsbestämmelserna för realisationsförlust på premieobligationer utgivna år 1980 eller tidigare utfärdades, fanns inte någon marknad för optioner.

Jag planerar att köpa aktier och/eller optioner i svenska börsnoterade aktiebolag. Då jag har realisationsförluster på premieobligationer utgivna år 1980 och tidigare blir de ekonomiska effekterna olika beroende på hur realisationsvinst på optioner skall behandlas i förhållande till realisationsförlust på premieobligationer.

Jag anhåller därför om svar på följande fråga.

Kan realisationsvinst vid avyttring av optioner som ger rätt att köpa befintliga eller nya aktier i börsnoterade bolag, kvittas mot realisationsförlust vid avyttring av premieobligationer årgång 1980 eller äldre?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 5 juni 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Herrlin, Enslöw, Rosén, Vester, Gustafson, Melchior, Nilsson), som fann förhandsbesked vara av vikt för enhetlig rättstillämpning, följande.

Förhandsbesked

A har inte rätt att från realisationsvinst på grund av avyttring av optionsrätter till aktier göra avdrag för förlust på grund av avyttring av premieobligationer även om dessa utfärdats år 1980 eller tidigare.

Motivering

Enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 36 § KL gäller som huvudregel att avdrag för realisationsförluster på grund av avyttring av svenska premieobligationer får göras endast från realisationsvinster som har uppkommit vid avyttring av sådana premieobligationer. I lagrummet har gjorts ett undantag för förluster på svenska premieobligationer som har utfärdats år 1980 eller tidigare. Avdrag för sådana förluster får göras även från realisationsvinst som hänför sig till börsnoterade aktier i svenska aktiefonder och andelar i vissa svenska aktiefonder. Undantagsbestämmelsen är uppenbarligen avsedd att vara uttömmande (jfr prop 1981/82:68 s 6). Det saknas således grund för att medge avdrag från vinster på andra värdepapper än de i bestämmelsen särskilt uppräknade.

RSV/FB Dt
1985:10

Förhandsbesked den 28 januari 1985¹

Värdet av en rätt att teckna obligationer med därtill knutna optionsrätter som aktieägare i AB Investor (Investor) och Förvaltningsaktieförbundet Providentia (Providentia) erhållit har ansetts utgöra skattepliktig utdelning²

RSV/FB Dt
1985:11

Utkom från trycket
den 8 november 1985

1 Ansökningen

Investor och Providentia överenskom med AB Volvo om att genom ett av Investor och Providentia till hälften vardera ägt bolag, AB Patricia, förvärva AB Volvos aktier i Atlas Copco AB (Atlas Copco) och Stora Kopparbergs Bergslags AB (Stora Kopparberg). Aktieägare i Investor och Providentia erbjöds att teckna obligationer som utgavs av de båda bolagen och var förenade med optioner att köpa AB Patricias aktier i Atlas Copco och Stora Kopparberg.

Villkoren var i korthet följande.

För varje fyrantal aktier i Investor respektive Providentia hade aktieägarna företrädesrätt att teckna en av respektive bolag utgiven obligation på nominellt 400 kr. Till varje obligation var fogad två optionsbevis avseende dels en option att köpa en aktie i Atlas Copco för 150 kr, dels en option att köpa en aktie i Stora Kopparberg för 250 kr (efter 1984 års split 4:1). Optionsbevisen fick frångöras från obligationen så snart betalning erlagts. Optionerna måste utnyttjas senast den 2 september 1994. Obligationerna emitterades till en kurs av 100 % av det nominella beloppet. Lånet förföll till betalning efter tio år och löpte med 7 % ränta de första fyra åren och därefter med en ränta som motsvarade den normala räntan för industriobligationslån (ca 13 %).

A som var aktieägare i såväl Investor som Providentia hemställde om svar på bl a följande fråga.

Utgör värdet på teckningsrätterna skattepliktig utdelning från Investor respektive Providentia?

¹ Ej överklagat

² Jfr RSV Dt 1985:4

**RSV/FB Dt
1985:11**

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 28 januari 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Melchior, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

Värdet av de teckningsrätter som A erhållit i egenskap av aktieägare i Investor och Providentia utgör skattepliktig utdelning för henne om hon överlåtit teckningsrätterna eller utnyttjat dem för teckning av obligationer med därtill knutna optionsrätter.

Motivering

Av utredningen framgår att de teckningsrätter avseende obligationslån som A erhållit i sin egenskap av aktieägare i Investor respektive Providentia haft ett särskilt värde på marknaden och att emissionsvillkoren varit sådana att detta värde i sin helhet måste anses betingat av de optionsrätter som varit knutna till obligationerna. Optionsrätterna, som av AB Patricia ställts till de emitterande bolagens förfogande, avser redan existerande aktier i andra bolag. Med hänsyn till det anförda finner nämnden att A, om hon avyttrat teckningsrätterna, överlåtit dem benefikt eller utnyttjat dem för teckning, måste anses ha tillgodogjort sig ett värde — motsvarande i avyttringsfallet erhållet vederlag minskat med kostnader för avyttringen och i övriga fall teckningsrättens marknadsvärde vid tidpunkten för benefikt överlåtelse respektive teckning — som för henne utgör skattepliktig utdelning från Investor respektive Providentia.

Förhandsbesked den 17 april 1985¹

**RSV/FB Dt
1985:12**

Utkom från trycket
den 1 november 1985

Bestämmelserna i 35 § 3 mom sjunde stycket (sjätte stycket fr o m 1986 års taxering) kommunalskattelagen (KL) om beräkning av realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett bolag vars väsentliga tillgång utgörs av fastighet har inte ansetts tillämpliga när överlåtelsen av fastigheten till bolaget har behandlats enligt rörelsereglerna

1 Ansöknigen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

A hade tillsammans med en annan person förvärvat tre fastigheter. För fastigheterna fanns vid förvärvet en fastställd byggnadsplan. Enligt planen omfattade fastigheterna totalt 18 tomter. A övervägde att tillsammans med den andre delägaren sälja fastigheterna till ett eget nybildat aktiebolag vars syfte var att bedriva tomtrörelse. Efter två år skulle han sedan överlåta sina aktier i bolaget till en markexploatör.

A begärde att genom förhandsbesked få svar på bl a frågan huruvida, vid en avyttring av aktierna i bolaget, beskattning skulle ske enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet.

¹ Ej överklagat

Taxeringsintendenten ansåg att bestämmelserna i 35 § 3 mom sjunde stycket KL om realisationsvinstbeskattning vid avyttring av aktier i bolag vars väsentliga tillgång utgörs av fastighet var tillämpliga vid den avyttring som avsågs med frågan.

**RSV/FB Dt
1985:12**

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 17 april 1985 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Herrlin, Enslöw, Rosén, Vester, Arvidson, Gustafson, Nilsson) förhandsbesked.

Nämnden, som fann att A fick anses bedriva kvalificerad tomtrörelse och att en överlåtelse av fastigheterna till bolaget skulle behandlas enligt rörelsereglerna, angav som förutsättning för svaret på en av A:s frågor att fastigheterna i bolagets hand skulle behålla sin karaktär av omsättningstillgångar i rörelse. Nämnden anförde därefter beträffande den nu aktuella frågan följande.

Under den angivna förutsättningen utgör aktierna i bolaget inte omsättningstillgångar i rörelse för A. En avyttring av aktierna skall därför behandlas enligt reglerna om beskattning av realisationsvinst i 35 § 3 mom KL. Taxeringsintendenten har i ärendet gjort gällande att sjunde stycket i lagrummet (sjätte stycket fr o m 1986 års taxering) skall tillämpas på avyttringen. Bestämmelserna i detta stycke har tillkommit för att förhindra kringgående av realisationsvinstreglerna för fastigheter (prop 1967:153 s 142 f). De kan enligt nämndens mening inte anses tillämpliga när överlåtelsen till bolaget, såsom i förevarande fall, skall behandlas enligt rörelsereglerna.

Förhandsbesked den 26 mars 1985¹

Tillämpning av bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen (KL) om beskattning av utdelning från ett utländskt dödsbo när ett skifte av boet omfattar värdepapper, likvider för sålda aktier samt ackumulerade ränte- och utdelningsintäkter. Tillika fråga om tillämpning av bestämmelserna om ackumulerad inkomst på utdelning från utländskt dödsbo

**RSV/FB Dt
1985:13**

Utkom från trycket
den 14 november 1985

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

A utflyttade till Schweiz år 1946 och var vid sitt frånfalle bosatt i Schweiz. Dödsbodelägare är sonen B och hans två barn, C och D, vilka genom ovillkorligt arvsavstående före bouppteckningsförrättningen blivit dödsbodelägare. B och hans barn är samtliga sedan födelsen bosatta i Sverige.

I bouppteckningen upptogs som tillgångar svenska börsnoterade aktier, en minoritetspost på 6 aktier i X AB, som är ett icke börsnoterat aktiebolag, och andelar i Y KB, som är ett rörelse-

¹ Ej överklagat

**RSV/FB Dt
1985:13**

drivande företag, samt bankmedel i Schweiz och Sverige.

Under tiden från dödsfallet fram till 1983 har dödsboet erhållit svenska aktier genom fondemissioner, uppburit utdelning efter kupongskatt på de börsnoterade aktierna och åtnjutit ränta på banktillgodohavanden i Sverige och Schweiz. Dödsboet har deklarerat och beskattats för inkomst av rörelse från kommanditbolaget.

Under 1983 sålde dödsboet en post börsnoterade aktier för cirka 430 000 kr (inkl fondaktier).

Dödsbodelägarna avser nu att göra antingen ett delskifte av dödsboet, varvid bland annat köpeskillingen för aktierna skulle utskiftas, eller ett totalt skifte av dödsboet, varvid förutom aktielikviden, aktier, andelar och bankmedel skulle skiftas.

Enligt punkt 5 av anvisningarna till 38 § KL anses oskiftat dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle icke varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket såsom en här i riket icke hemmahörande juridisk person.

När ett dödsbo skiftas görs civilrättsligt inte någon principiell skillnad mellan olika slag av tillgångar vid skiftet. Gränsdragningen mellan utdelning och utskiftning i punkt 5 av anvisningarna till 38 § KL har endast skatterättslig betydelse. Det framgår inte av lagstiftningen vad som vid utskiftningen skall betraktas som utdelning. Ej heller förarbetena till lagstiftningen ger någon ledning i detta avseende.

B, C och D anhåller därför om förhandsbesked i följande frågor:

- 1) Kommer aktielikviden vid ett delskifte av dödsboet att till någon del bli beskattad hos delägarna såsom för utdelning från utländskt dödsbo (= inkomst av kapital)?
- 2) Om svaret på fråga 1) blir jakande,
 - a) skall då hela beloppet beskattas som utdelning från utländskt dödsbo eller
 - b) skall denna beräknas på skillnaden mellan försäljningspriset och aktiernas värde vid dödsfallet eller
 - c) skall "vinsten" beräknas på annat sätt?
- 3) Skulle frågorna 1) – 2) besvaras annorlunda om dödsboet totalskiftades?
- 4) Det är tänkbart, att inte alla börsnoterade aktier säljs före skiftet utan att dessa och de icke börsnoterade aktierna samt andelarna i kommanditbolaget istället utskiftas till delägarna. Dessa aktier och andelar kan på skiftesdagen ha ett högre eller lägre värde än vid dödsfallet.
 - a) I vilken omfattning får man beakta en eventuell värdesänkning vid beräkningen av den skattepliktiga utdelningen från dödsboet?
 - b) Skall en värdestegring på aktier och andelar i kommanditbolaget, som utskiftas till delägarna, medräknas vid beräkningen av den skattepliktiga utdelningen?
 - c) Om 4 b) besvaras jakande, hur beräknas den skattepliktiga

- utdelningen för börsnoterade aktier, icke börsnoterade aktier samt för andelar i kommanditbolag?
- d) Hur beräknas ingångsvärdet och vid vilken tidpunkt anses de utskiftade aktierna och andelarna anskaffade, om svaret på fråga 4 b) blir jakande?
 - 5) Skall vid del- eller totalskifte de ränte- och utdelningsinkomster som ackumulerats under den tid delägarna suttit i oskiftat dödsbo beskattas i förvärvskällan inkomst av kapital för dödsbodelägarna?
 - 6) Om fråga 5) besvaras jakande, får avdrag göras för erlagd kupongskatt och andra kostnader som hänfört sig till dessa intäkter under den tid dödsboet varit oskiftat?
 - 7) Om skattepliktig utdelning sker till dödsbodelägarna vid del- eller totalskifte kan 1951 års lag om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst tillämpas?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 26 mars 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Melchior, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

Frågorna 1 – 3

Om den likvid som dödsboet har erhållit för sålda aktier blir föremål för skifte skall — oavsett om det är fråga om delskifte eller totalskifte — ett belopp motsvarande skillnaden mellan å ena sidan försäljningspriset för aktierna, minskat med kostnaderna för försäljningen, och å andra sidan de sålda aktiernas ingångsvärde anses som utdelning från dödsboet och beskattas hos delägarna som inkomst av kapital. Som ingångsvärde skall räknas marknadsvärdet vid A:s frånfälle av de då befintliga aktierna till den del detta värde — med hänsyn tagen till senare emissioner — kan anses hänföra sig till de sålda aktierna.

Frågorna 4 a och 4 b

Om aktier samt andelar i kommanditbolaget skiftas ut, skall den värdenedgång eller värdestegring som dessa tillgångar undergått efter dödsfallet inte beaktas vid beräkning av den skattepliktiga utdelningen från dödsboet.

Frågorna 5 och 6

Om de medel som härrör från dödsboets ränte- och utdelningsintäkter blir föremål för skifte, skall som skattepliktig utdelning från dödsboet räknas vad som återstår av intäkterna efter avdrag för den kupongskatt och de förvaltningskostnader som är hänförliga till intäkterna.

Fråga 7

Skattepliktig utdelning från dödsboet utgör sådan ackumulerad inkomst som avses i 1 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

RSV/FB Dt
1985:13

Motivering

Frågorna 1 – 3

Enligt 38 § 1 mom KL skall utdelning på andelar i utländska bolag — med här ej aktuellt undantag — räknas som intäkt av kapital. I punkt 5 av anvisningarna till samma paragraf föreskrivs bl a följande. Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall tillämpas även på utdelning från annan här i riket inte hemmahörande juridisk person. Dödsboet efter en person, som vid sitt frånfälle inte var bosatt eller stadigvarande vistades här i riket, skall anses som en här i riket inte hemmahörande juridisk person. Utdelning från ett sådant dödsbo till en i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskiftat bo — men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar — skall således bli föremål för beskattning här i riket.

Dödsboet efter A är att anse som en här i riket inte hemmahörande juridisk person. Till inkomst som har förvärvats under tid då boet varit oskiftat räknas vinst vid försäljning av aktier och andra värdepapper som fanns vid dödsfallet eller har förvärvats senare. Vinsten skall inte beräknas enligt 35 § 3 mom KL (se RÅ 1974 A 1607). I fråga om aktier som fanns vid dödsfallet eller som på grund av sådant innehav erhållits vid senare fondemissioner finner nämnden att vinsten i princip skall anses motsvara realiserad värdestegring under tiden efter dödsfallet minskad med realiserad värdenedgång under samma tid. I enlighet härmed kan vinsten beräknas till belopp motsvarande skillnaden mellan försäljningspriset för de av dödsboet sålda aktierna, minskad med kostnader för försäljningen, och ett ingångsvärde som — med beaktande av de emissioner som skett efter dödsfallet — beräknas på grundval av aktiernas marknadsvärde vid tiden för dödsfallet. I den mån ett skifte — delskifte eller totalskifte — omfattar en på detta sätt beräknad vinst skall delägarna anses ha erhållit skattepliktig utdelning från dödsboet.

Frågorna 4 a och 4 b

En inte realiserad värdestegring på aktier och på andelar i kommanditbolaget vilken skett under den tid delägarna suttit i oskiftat bo kan inte anses utgöra en av dödsboet under denna tid förvärvad inkomst. En sådan värdestegring skall således inte beaktas vid beräkningen av den skattepliktiga utdelningen från boet. I överensstämmelse härmed skall inte heller en realiserad värdenedgång på aktier och andelar beaktas vid beräkningen.

Vid denna bedömning av frågorna 4 a och 4 b förfaller frågorna 4 c och 4 d.

Frågorna 5 och 6

De ackumulerade ränte- och utdelningsintäkterna utgör sådan av dödsboet förvärvad inkomst som avses i punkt 5 av anvisningarna till 38 § KL. En förutsättning för att delägarna skall bli beskattade för inkomsten är att den delas ut till dem. Som utdelad inkomst kan anses endast vad som återstår av intäkterna efter det att dödsboet erlagt den kupongskatt och bestritt de förvaltningskostnader som är hänförliga till intäkterna.

Fråga 7

De belopp som för dödsbodelägarna utgör skattepliktig utdelning från boet hänför sig uppenbarligen till mer än ett beskattningsår och utgör därmed sådan ackumulerad inkomst som avses i 1 § lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

CGS-klient — en ny epok i klientredovisning

— CGS passar nästan alla dagens mikrodatorer —

- ENKELHET
- SÄKERHET
- KONTROLL
- BÄTTRE RAPPORTER

CGS 85 04 01 Test AB GRUNDBOKFÖRING		TOTALT	
DATUM 840321	TEXT FSGSRAPPORT	PERIOD	PERIOD
VERNR. 122		25353 45	25352 10
RAD	KORTO	DEBIT	KREDIT
1	3011 01 FSG SOLNA		8100 00
2	4410 UTG MOMS 100%		1900 00
3	3011 02 FSG SUNDBYBERG		6875 00
4	4410 UTG MOMS 100%	1750 00	
5	1010 KASSA		1425 00
VERSUMMA		1750 00	1750 00
DIFF		0 00	KONTOSALDO 12525 30

TREVLIGA PRISER:

Exempel: 24.000.—
+ för CGS-klient-system
med dator, skrivare och
terminal.

Säkerhet och kontroll tack vare att:

- SALDOT syns på senaste inslaget konto
- RESULTATET syns alltid på bildskärmen
- TEXT kan anges per konteringsrad
- VARNINGSSIGNAL ges för "ovanlig trans"
- INGA TAPPÅDE BELOPP vid strömavbrott o.dyl

Betydande tidsbesparing tack vare:

- INGA belopp med minustecken
- MOMSAUTOMATIK på ring och utg moms
- UJÄMNING av var saldo med en tangent
- SACZA, TYPFÖRHEN, GREV vid bokslag till önskad rad, ratta fel!

- RYMMER 99 konteringsrättigheter
- KAN DU DRAG på skärm för 5—10 sek
- VÄRTELIG rapport för 5—10 sek
- RAPPORTKO med alla rapporter

Massor av andra finesser:

- AUTOMATISK bokföring, tex soc. avg
- Kostnadsstämprojek kan anges
- ÅRS- och månadsrapporter
- SKAPA SJÄLV utskrift av konteringsrader och ditt konto
- vill ha dem 49 stycken lårbplats Exempel: NYCKEL TAL, UPPBORDSDEKLARATION, LEDAR, RAPPORT

- UTRYMMESSNÄL LAGRING. På en diskett lagras upp till 10 förelag. På en 10 MB skiva ryms 120—140 förelag. På halvskapsar ryms på samma skiva
- KAN BYGGAS UT med hela 32 arbetsplatser!

Mer än bokföring:

- Skatteplanering
- DS-kalkyler
- Arbetsplanering
- Deklarationsuskritt
- Fakturering

Skicka mer information!

Namn

Adress

Postadress

Telefon

DATARATIONALISERING AB



Huvudkontor: Kyrkogatan 9, 199 31 Enköping, Tel. 0171-386 90.

Returneras vid obeställbarhet
till utgivaren
SKATTENYTT
Box 5, 793 01 Leksand
som erlägger returportot

5 1
SVENSSON BO

7573
01

LINNEGATAN 53 9VÅN
413 08 GÖTEBORG

Nyhet!

Hogia Bokslutssimulering med företagsbeskattning

Bokslutssimulering med företagsbeskattning är ett nytt program för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Programmet ger Dig möjlighet att pröva olika alternativa bokslutsdispositioner och se hur de påverkar resultatet.

Med programmet kan Du:

- få direkt besked om statlig skatt, kommunal skatt och vinstdelnings-skatt vid olika bokslutsdispositioner.
- få besked om skatteutfallet, för ett år i taget eller flera år framöver.
- med hjälp av en särskild programmodul, koppla bokslutssimuleringen direkt till Hogias redovisningsprogram. Där hämtar bokslutssimuleringsprogrammet själv alla nödvändiga uppgifter som finns i företags bokföring. Du kan själv hämta värden från balans- och resultatrapporter eller inkomstdeklaration.
- ändra ett belopp i den ursprungliga kalkylen och programmet räknar om alla de andra värdena med hänsyn till den ändring Du vill göra. Du ser direkt hur skatteutfallet påverkas, och vilket sätt att disponera företags resultat som blir det mest fördelaktiga för Dig.

H Hogia data

Ledande tillverkare av administrativ standardprogramvara

Huvudkontor: Ängsvägen 7, 444 00 Stenungsund. Tel. 0303-80510
Försäljningskontor: Albygatan 107C, 171 54 Solna. Tel. 08-7339120
Mäster Johansgatan 6, 211 21 Malmö. Tel. 040-11 14 09

DALA-OFFSET AB, FALUN