

I

Meddelanden från



Riksskattenämnden

Årg. 11

Nr 1 1962

1) Nedskrivning å fartygskontrakt vid 1962 års taxering.

Riksskattenämnden har den 26 oktober 1961 beslutat meddela följande *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* vid prövning av yrkanden om *avdrag vid 1962 års taxering för nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av fartyg*.

Enligt anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, punkt 1, må vid beräkning av inkomst av rörelse beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt nedskrivning av värdet därå godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger

det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

Vid 1962 års taxering bör — i den mån motsvarande nedskrivning skett i räkenskaperna — vid beräkning av inkomst av rederirörelse avdrag enligt nämnda bestämmelser för nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av fartyg, *beställda under år 1961*, medgivas med nedan angivna procent av avtalat pris:

om fartyget skall levereras under år 1962, med 10 procent;

om fartyget skall levereras under år 1963 eller senare, med 15 procent.

Beträffande fartyg, *beställda under år 1960 eller tidigare*, har riksskattenämnden i meddelande nr 1/1961, punkt 1, medde-

R I : 1

lat anvisningar till ledning för 1961 års taxering. I den mån avdrag enligt nämnda anvisningar icke utnyttjats vid 1961 års taxering bör — då fråga är om fartyg som skall levereras år 1962 eller senare — avdrag med belopp, som sålunda icke utnyttjats, medgivas vid 1962 års taxering, i den mån motsvarande nedskrivning skett i räkenskaperna för år 1961.

Skulle i visst fall särskilda omständigheter visas föreligga, som böra föranleda att avdrag vid 1962 års taxering medgives enligt andra grunder än ovan angivits, bör i dylikt fall avdrag medgivas i enlighet med vad sålunda blivit visat.

Vid prövning av fråga om avdrag för nedskrivning å fartygskontrakt bör beaktas att — enligt bestämmelserna i 3 § förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg¹ — skattskyldig, som medgivits avdrag för avsättning till dylik fond, må åtnjuta avdrag för nedskrivning å leveranskontrakt rörande fartyg allenast om och i den mån avdrag för sådan nedskrivning kunnat medgivas med belopp överstigande beloppet av fondavsättningen vid beskattningsårets utgång.

2) Ändrade regler rörande avdrag för kostnad för resor med bil mellan bostad och arbetsplats. (Jfr nr 1/1958 p. 2.)

Enligt punkt 4 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen äger skattskyldig rätt att från intäkt av tjänst avdraga ”skäligen kostnad” för resor till och från arbetsplatsen, där denna varit belägen på

¹ Jfr SFS 1959: 169.

R I: 2

sådant avstånd från hans bostad, att han behövt anlita och även anlitat särskilt fortskaffningsmedel.

Riksskattenämnden har den 1 november 1961 — på grundval av bl. a. viss från riksrevisionsverket tillhandahållen utredning angående genomsnittlig kostnad per mil vid körning med bil av typen Volkswagen — beslutat att nämndens den 20 november 1957 meddelade anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna rörande avdrag för kostnad för resor med bil mellan bostad och arbetsplats skola, med tillämpning fr. o. m. 1962 års taxering, erhålla följande ändrade lydelse.

Såsom skäligen kostnad för resor till och från arbetsplats bör vid taxering i regel anses lägsta avgift för tillgängligt allmänt kommunikationsmedel, såsom järnväg, spårväg eller buss.

Om skattskyldig för sådana resor mellan bostad och arbetsplats, som avses i punkt 4 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen, använder bil i stället för tillgängligt allmänt kommunikationsmedel, bör skäligen avdrag för bilkostnad medgivas därest följande båda förutsättningar föreligga, nämligen

att vägvärdet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst en mil samt

att användandet av bil i stället för det allmänna kommunikationsmedlet medför en tidsvinst av minst en och en halv timme sammanlagt för fram- och återresan.

Om skattskyldig, som för resor till och från arbetsplatsen över huvud icke har tillgång till allmänt kommunikationsmedel, använder sig av bil för sådana resor, bör skäligen avdrag för bilkostnad med-

givas under förutsättning att vägvståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst 5 kilometer.

Såsom skäligt avdrag för bilkostnad bör i ovan avsedda fall i regel anses 1 krona 80 öre för körd mil. Den omständigheten att den skattskyldige eventuellt använder större bil vid sina ifrågavarande resor och att hans kostnader av sådan anledning äro högre än det angivna beloppet, 1 krona 80 öre per mil, bör regelmässigt icke medföra, att avdrag medges med högre belopp än nyss sagts.

Uppbär den skattskyldige ersättning av medåkande eller förekommer eljest samåkning med annan, bör hänsyn härtill tagas vid avdragets beräkning och skälig reduktion göras.

Om avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är osedvanligt stort och avdraget förty, därest det beräknades enligt ovanstående regler, skulle bliva oproportionerligt högt, särskilt i förhållande till tjänsteinkomstens storlek, bör avdrag medgivas allenast med ett i skälig mån reducerat belopp.

Om skattskyldig på grund av ålder, sjukdom, lyte eller liknande anledning är nödsakad använda bil för färd till och från arbetet, bör avdrag för bilkostnad medgivas även om avståndet är mindre än förut sagts och utan hänsyn till eventuell tidsvinst.

Riksskattenämndens nu gjorda uttalanden hava icke avseende å frågan om avdrag för resekostnader, varom förmåles i punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen. De gälla sålunda icke beträffande handelsresande och jämförliga yrkeskategorier, ej heller eljest i fråga om avdrag för egentliga tjänsteresor företagna med bil.

3) Angående premie för tjänstegrupplivförsäkring vid 1962 års taxering.

Under år 1960 träffades mellan Svenska arbetsgivareföreningen samt Svenska industritjänstemannaförbundet och Sveriges arbetsledareförbund överenskommelse rörande bl. a. kompletterande pensionsförmåner vid sidan av folkpensionen och den allmänna tilläggs pensionen. Överenskommelsen följdes av motsvarande uppgörelser för andra tjänstemannagrupper. De kompletterande pensionsanordningarna inrymma bl. a. en s. k. tjänstegrupplivförsäkring, som gäller från och med den 1 januari 1961 och utfaller med ett engångsbelopp vid dödsfall före pensionsåldern. Enligt överenskommelserna erläggas premierna för försäkringen av arbetsgivarna och kostnaderna härför påföras de anställda såsom löneförmån. De anställda äga att inom ramen för föreskrifterna i 46 § 2 mom. kommunalskattelagen och 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt erhålla avdrag för premiebeloppen. Premierna för en grupp tjänstegrupplivförsäkrade beräknas till samma belopp för alla inom gruppen, men med hänsyn till sammansättningen av de olika grupperna uppkomma vissa premieskillnader de olika grupperna emellan.

I december 1961 träffades emellertid mellan arbetsgivareföreningen samt industritjänstemannaförbundet och arbetsledareförbundet en överenskommelse av innebörd att de försäkringsgivare, som meddela tjänstegrupplivförsäkring, skulle rekommenderas att från och med år 1962 tillämpa enhetspremier för nämnda försäkring för alla arbetstagare oavsett sammansättningen av den grupp dessa tillhöra. Enär viss sannolikhet talade för att ifrågavarande försäkringsgivare skulle

följa denna rekommendation och således med giltighet från och med beskattningsåret 1962 kunna beräkna premierna för de tjänstegrupplivförsäkringar, som omfattas av överenskommelsen, såsom enhetspremier, skulle problemet med skilda premienivåer för olika arbetstagargrupper kunna vara i huvudsak undanröjt till 1963 års taxering. Det hade beräknats att med hänsyn till det nu befintliga försäkrade beståndet enhetspremier skulle komma att uppgå till 84 kronor per år eller 7 kronor per månad.

Med avseende å 1962 års taxering skulle däremot svårigheter uppkomma, därest för varje försäkrad den exakta premien skulle uppgivas. Svenska försäkringsbolags riksförbund hade i anledning därav hos riksskattenämnden hemställt om utfärdande av anvisning att årspremien måtte vid 1962 års taxering få upptagas till 84 kronor.

Riksskattenämnden har på grund härav — och med utgångspunkt från att övergångssvårigheterna i samband med införandet av den allmänna tilläggspen- sionen och till densamma anslutande an- ordningar böra i görlig mån undanröjas — vid sammanträde den 15 och 16 de- cember 1961 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* uttala att, därest i kontrolluppgift och självdeklaration till 1962 års taxering pre- mien för tjänstegrupplivförsäkringen upp- tages till 84 kronor för helt år resp. till 7 kronor för månad, detta bör av taxe- ringsmyndigheterna godtagas.

4) Angående beskattning av vissa inköpsrätter.

a) Genom meddelande i mars 1961 er- bjöd styrelsen i Aktiebolaget Custos aktie-

ägarna i bolaget att från detta till pari- kurs inköpa aktier å 100 kronor i Möln- lycke aktiebolag. Rätt att förvärva en aktie i Mölnlycke aktiebolag skulle föreligga för varje femtal aktier i Aktiebola- get Custos. Anmälan om inköp skulle äga rum under tiden 20 mars—29 april 1961. Kupong nr 24 till aktie i Custos utgjorde inköpsrättsbevis.

Hos riksskattenämnden har Skandina- viska Banken hemställt att nämnden måtte fastställa det schablonvärde, efter vilket inköpsrätten skulle upptagas som skatte- pliktig utdelning för aktieägare i Custos som begagnat sig av inköpsrätten.

Riksskattenämnden har vid samman- träde den 15 och 16 december 1961 — med beaktande av de betalkurser, som no- terats å Stockholms fondbörs — beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxe- ringsmyndigheterna* uttala, att inköpsrät- tens schablonvärde borde anses utgöra 3 kronor 25 öre, varvid avdrag för cour- tage och stämpel icke borde medgivas.

b) Genom meddelande i oktober 1961 erbjöd styrelsen för Stockholms Enskilda Bank stamaktieägarna i banken att från banken inköpa för fem stamaktier i ban- ken en aktie i Kohlswa Jernverks aktie- bolag till ett pris av 100 kronor per aktie samt för tio stamaktier i banken en aktie i Aktiebolaget Scania-Vabis till ett pris av 300 kronor per aktie. Anmälan om in- köp skulle äga rum under tiden 30 okto- ber—30 november 1961. Vid anmälingen skulle mantlarna till stamaktierna i ban- ken företes för påstämpling. För aktier i banken, som icke uppginge till jämt femtal och tiotal, erhöles inköpsrätts- bevis.

Hos riksskattenämnden har Stockholms

Enskilda Bank hemställt att nämnden måtte fastställa de schablonvärden, efter vilka inköpsrätterna skulle upptagas såsom skattepliktig utdelning för aktieägare i banken som begagnat sig av inköpsrätten.

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 15 och 16 december 1961 — med beaktande av de betalkurser, som noterats å Stockholms fondbörs — beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* uttala, att inköpsrätternas schablonvärden borde anses utgöra såvitt gällde Kohlswa Jernverks aktiebolag 8 kronor 25 öre och såvitt gällde Aktiebolaget Scania-Vabis 6 kronor 25 öre, varvid avdrag för courtage och stämpel icke borde medgivas.

5) Angående den kapitaliseringsprocent, som vid 1962 års taxering bör tillämpas vid värdering av icke börsnoterade aktier vid beräkning av skattepliktig förmögenhet.

Riksskattenämnden har den 8 december 1961 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande:

I riksskattenämndens anvisningar för värdering av icke börsnoterade aktier (Meddelanden från Riksskattenämnden nr 6 år 1954) har — ifråga om rörelse drivande bolag, som icke äro fåmansbolag — gjorts bl. a. följande uttalande angående kapitaliseringsprocenten vid bestämmandet av avkastningsvärdet (sid. R 32):

”Kapitaliseringsprocenten vid bestämmande av avkastningsvärdet bör stå i relation till den genomsnittliga procent-satsen för den effektiva förräntningen av aktier i börsnoterade bolag inom den bransch varom fråga är. I allmänhet torde skäl finnas för en viss höjning av ifrågasvarande genomsnittliga kapitaliseringsprocent, eftersom vid penningplacering i icke börsnoterade aktier placerarna vanligen ställa större krav på avkastning än vid placering i börsnoterade aktier, vilka — i motsats till de icke börsnoterade — relativt lätt kunna omsättas i pengar. Å andra sidan torde vid värderingen av aktier i icke börsnoterade bolag hänsyn, där ej omständigheterna till annat föranleda, böra tagas till värdet av bolagets realtillgångar såsom skogar, gruvor, värdefull tomtmark o. dyl. Äro dessa värden mera betydande, förvärvas aktier i bolaget icke sällan i syfte att förvärvaren skall kunna bibehålla kapitalets realvärde och erhålla en säker förräntning, varvid icke samma anledning föreligger att höja den genomsnittliga kapitaliseringsprocenten. Om däremot realtillgångarna äro obetydliga i förhållande till avkastningen, föreligger särskild anledning att verkställa kapitaliseringen efter en högre procentsats än den genomsnittliga. När en uppjustering av kapitaliseringsprocenten skäligen anses böra ske, bör dock höjningen vanligen icke överstiga en procent. Vid bestämmande av kapitaliseringsprocenten bör särskilt beaktas graden av bolagets konsolidering. Uppjusteringen bör ske med större försiktighet när fråga är om bolag, som i fråga om storlek och aktiernas spridning stå nära sådana bolag vars aktier noteras å börserna.”

Med avseende å 1960 och 1961 års taxeringar har riksskattenämnden rekom-

menderat viss höjning av den sålunda förordade kapitaliseringsprocenten (Meddelanden från Riksskattenämnden nr 1 år 1960 punkt 2 resp. nr 1 år 1961 punkt 4).

Med hänsyn till rådande kursläge å fondbörsen och den betydande osäkerheten beträffande kursernas utveckling bör vid 1962 års taxering i de fall, då en höjning av kapitaliseringsprocenten vidtages i enlighet med ovan angivna riktlinjer, en något större höjning kunna ifrågakomma än som förordats i ovan citerade uttalande, dock att den totala höjningen av kapitaliseringsprocenten regelmässigt icke bör överstiga 1½ à 2 procent.

Vad ovan anförts beträffande de rörelsedrivande bolagen bör vid 1962 års taxering gälla även för förvaltningsbolag, som icke äro fåmansbolag.

6) Uppgifter å effektiv förräntning å aktier i börsnoterade aktiebolag m. fl. till ledning för aktievärdering vid 1962 års taxering.

Riksskattenämnden har den 8 december 1961 beslutat att till taxeringsintendenterna överlämna en genom nämndens försorg utarbetad förteckning, utvisande den effektiva förräntningen å aktier i vissa börsnoterade bolag och bolag noterade å den s. k. fria listan. Förteckningen är avsedd att tjäna till ledning för värdering av icke börsnoterade aktier av ifrågavarande slag vid 1962 års taxering. Förräntningen är — i enlighet med den princip som tillämpats vid utarbetandet av motsvarande förteckningar för tidigare år — i regel be-

räknad med hänsyn till den år 1961 beslutade utdelningen å stamaktier. Med hänsyn till den i många fall rätt betydande nedgången i börskurserna under oktober och november månader 1961 har vid beräkningen hänsyn tagits till köpkurserna per den 1 september, 2 oktober och 1 december 1961. I förteckningen angivna procenttal utgöra medeltalet av den effektiva förräntningen i förhållande till köpkurserna dels per den 1 september och 2 oktober, dels per den 1 december 1961.

I förteckningen har angivits följande *genomsnittliga förräntning* å aktier avseende nedan angivna branscher :

Malmbrytning, järn- och stålverk, metallverk	4,1 %
Järn- och stålmanufaktur, mekaniska verkstäder	4,3 %
Trä- och cellulosaindustri	3,3 %
Pappersbruk och grafisk industri	3,8 %
Livsmedelsindustri	4,5 %
Bryggerier	4,7 %
Textilindustri	4,9 %
Kemisk-teknisk industri	4,3 %
Varuhandel	2,4 %
Rederier	5,0 %
Fastighetsbolag	3,9 %
Holdingsbolag	2,4 %

7) Förlustutjämnning vid taxering för inkomst.

Riksskattenämnden har den 1 november 1961 beslutat att beträffande tillämpningen i vissa fall av förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlust-

utjämnning vid taxering för inkomst såsom anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna göra följande uttalanden:

a) I 3 § andra stycket första meningen förlustutjämningsförordningen stadgas, att rätten till förlustavdrag bortfaller, om den skattskyldige för förluståret åsatts taxering, vid vilken beskattningsbar inkomst fastställts. I propositionen 1960: 30 med förslag till ifrågavarande förordning anförde föredragande departementschefen härom:

Den skattskyldige bör äga möjlighet att i den mån han kan visa fog härför tillgodoföra sig nya avdrag i den äldre deklarationen och på så sätt öka en däri deklarerad förlust. En självklar förutsättning för att en förlust skall få överföras måste dock vara att den skattskyldige för förluståret icke åsatts taxering som föranlett fastställande av beskattningsbar inkomst. Skulle beskattningsbar inkomst ha fastställts endast vid den statliga taxeringen, kan förlustavdrag givetvis ifrågakomma vid den kommunala taxeringen.

Med hänsyn till vad sålunda anförts bör angivna föreskrift i förlustutjämningsförordningen såvitt gäller taxering till kommunal inkomstskatt tillämpas så, att fastställandet av beskattningsbar inkomst vid taxering för förluståret i den kommun, till vilken förlusten är att hänföra, utgör hinder för att åtnjuta avdrag för förlusten vid senare taxering, medan fastställandet av beskattningsbar inkomst vid taxering för förluståret i *en* kommun icke utgör hinder för att — därest förlusten är att hänföra till *annan* kommun och beskattningsbar inkomst därstädes icke fastställts för förluståret — vid taxering

för senare år åtnjuta avdrag för förlusten.

b) Jämlikt punkt 3) av anvisningarna till 2 § förlustutjämningsförordningen gäller beträffande i 46 § 2 mom. kommunalskattelagen omförmält avdrag, som icke kunnat utnyttjas vid taxering för förluståret i hemortskommunen eller, jämlikt 4 mom. sistnämnda paragraf, i annan kommun, att sådant avdrag må genom senare förlustavdrag tillgodoföras den skattskyldige, i första hand vid taxering i hans hemortskommun — detta oavsett om hemortskommunen är en annan än under förluståret — och i andra hand vid taxering i annan kommun, därvid i förekommande fall bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 46 § kommunalskattelagen äga motsvarande tillämpning.

I 46 § 4 mom. kommunalskattelagen stadgas att om avdrag, som i 2 mom. sägs, helt eller delvis icke kunna utnyttjas i hemortskommunen och den skattskyldige från förvärvskälla åtnjutit inkomst, som skall tagas till beskattning i annan kommun än hemortskommunen, skall bristen avräknas från sådan inkomst.

Förlustutjämningsförordningen skulle första gången tillämpas i fråga om 1961 års taxering, medan stadgandet i 46 § 4 mom. kommunalskattelagen första gången skulle tillämpas i fråga om 1959 års taxering.

Skattskyldig, som vid taxering till kommunal inkomstskatt år 1958 eller tidigare icke kunnat i hemortskommunen utnyttja allmänt avdrag jämlikt 46 § 2 mom. kommunalskattelagen, bör — utan hinder av att beskattningsbar inkomst fastställts vid taxering samma år till kommunal inkomstskatt i annan kommun än hemortskom-

munen — vid taxering år 1961 eller senare i annan kommun än hemortskommunen medgivas förlustavdrag motsvarande det tidigare icke utnyttjade allmänna avdraget. Härvid förutsättes, att avdraget icke kan vid den senare taxeringen utnyttjas såsom förlustavdrag i hemortskommunen och att för åtnjutande av förlustavdrag i övrigt stadgade villkor äro för handen.

8) A avled innan fordran på ersättning för visst av honom utfört uppdrag förföll till betalning. Ersättningen har — oavsett om fordringsrätten före förfallodagen genom bodelning eller arvskifte tillagts dödsbodelägare — anses utgöra skattepliktig inkomst för dödsboet.

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom bl. a. följande. A hade avlidit den 2 september 1960. Bland tillgångarna i dödsboet, i vilket änkan och hennes tre myndiga barn vore delägare, inginge en fordran å 26.245 kronor på ett aktiebolag. Fordran, som avsåge ersättning för av A utförda arbeten, skulle enligt överenskommelse mellan A och uppdragsgivaren förfalla till betalning med 9.000 kronor under vart och ett av åren 1962 och 1963 samt med 8.245 kronor år 1964. Genom partiell bodelning och partiellt arvskifte år 1961 avsåges att tilldela änkan 23.245 kronor och övriga dödsbodelägare vardera 1.000 kronor av förenämnda fordran. Med anledning härav anhölles om förhandsbesked, huruvida änkan eller dödsboet genom bodelningen

och skiftet eller genom de framdeles fallande betalningarna från bolaget skulle anses åtnjuta någon skattepliktig inkomst.

Den 4 september 1961 meddelade riksskattenämnden, såvitt nu är i fråga, följande förhandsbesked: Vad angår fordringsbeloppet å aktiebolaget finner riksskattenämnden detsamma vid det förhållandet att fordringen är förfallen till betalning först efter dödsfallet vara att hänföra till för dödsboet skattepliktig inkomst av tjänst. Den omständigheten att dödsboet genom skifte tillägger delägarna däri rätt att uppbära likviden för fordringen kan icke medföra ändring i dödsboets skattskyldighet för berörda intäkt. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att dödsboet men icke änkan är skattskyldigt för ifrågavarande belopp å 26.245 kronor.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att icke dödsboet utan änkan måtte förklaras skattskyldig för de likvider hon skulle komma att uppbära i anledning av att hon tillskiftades oförmälda fordran, medan dödsboet och änkan yrkade, att varken dödsboet eller änkan skulle anses åtnjuta skattepliktig inkomst genom tilltänkt bodelning och arvskifte eller på grund av framdeles fallande betalningar å ifrågavarande fordran.

Regeringsrätten meddelade den 28 november 1961 följande utslag: Enär ifrågavarande arvodesfordran härrör från ett av den avlidne fullgjort uppdrag av beskaffenhet att vara hänförligt till tjänst eller tillfällig förvärvsverksamhet,

samt vid sådant förhållande utbetalandet av arvodesbeloppen icke kan anses grunda skattskyldighet för annan än dödsboet,

alltså och då den omständigheten att fordringsrätten eller del därav före förfallodagen genom bodelning eller arvskitte tillagts en eller flera dödsbodelägare icke kan fritaga dödsboet från dess skattskyldighet,

lämnar Kungl. Maj:t besvären utan bifall.

9) Oneröst eller benefikt fång?

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökandenas fader, som avlidit år 1960, hade år 1936 förvärvat en jordbruksfastighet. Fadern hade haft förhoppningar att hans yngste son skulle bosätta sig på fastigheten och fortsätta jordbruksdriften på densamma. Han hade därför sålt fastigheten till denne son enligt köpebrev den 15 januari 1943. Köpeskillingen hade kvitterats i köpebrevet, men den hade aldrig erlagts. Rätt snart hade det emellertid blivit klart, att sonen icke skulle komma att ägna sig åt jordbruk. Fadern hade då menat, att sonen icke skulle ekonomiskt gynnas i förhållande till sina sex syskon. I syfte att tillgodose de övriga syskonens intressen hade fadern den 2 januari 1959 ordnat så, att den yngste sonen till övriga syskon försålt 6/7 av fastigheten för 43.900 kronor, motsvarande 6/7 av fastighetens taxeringsvärde, som utgjort 51.300 kronor. Den avtalade köpeskillingen 43.900 kronor hade aldrig erlagts, och det hade heller aldrig varit meningen att den skulle erläggas. I realiteten hade syskonen förvärvat sina andelar genom ett fång, som närmast kunde betraktas såsom gåva. Givetvis vore syskonen beredda att betala

gåvoskatt för detta förvärv. Syskonen, som nu hade för avsikt att sälja fastigheten, anhöllo om förhandsbesked, huruvida köpeskillingen för ifrågavarande 6/7 av fastigheten utgjorde skattepliktig realisationsvinst i vad denna del av köpeskillingen överstege 43.900 kronor.

Den 19 juni 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Sökandena hava i ärendet uppgivit, att överlåtelsen den 2 januari 1959 av sex sjundedelar av fastigheten i verkligheten icke varit en överlåtelse mot vederlag utan i själva verket varit av benefikt natur. Vad sökandena sålunda obestritt uppgivit bestrykes av omständigheterna i ärendet. Vid angivna förhållande finner riksskattenämnden, att överlåtelsen i inkomstskattehänseende icke bör behandlas enligt de regler, som gälla med avseende på förvärv genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. På grund av det anförda förklarar riksskattenämnden, att den tilltänkta avyttringen av fastigheten icke skall för sökandena medföra skattskyldighet annat än i den mån köpeskillingen jämlikt 21 § första stycket c) kommunalskattelagen må vara att hänföra till intäkt av skogsbruk.

En ledamot och en suppleant voro skiljaktiga och anförde:

Såvitt handlingarna i ärendet utmärka har sonen såsom lagfaren ägare till fastigheten försålt 6/7 av fastigheten till sina syskon för en köpeskillning av 43.900 kronor genom köpebrev den 2 januari 1959, å vilket köpebrev lagfart i vederbörlig ordning beviljats. Vad som muntligen har avtalats eller kan komma att avtalas om köpeskillingens erläggande, kan icke påverka äganderättens övergång eller fångets karaktär av köp. Vid sådant förhål-

R I:9

lande måste syskonen anses förvärvat ifrågavarande del av fastigheten genom köp. Vinst, uppkommen vid försäljning av fastighetsdelen, skall förty beskattas enligt de i 35 § 2 mom. kommunalskattelagen angivna reglerna.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent att Kungl.

Maj:t måtte förklara eventuell vinst vid försäljning av omförmälda sex sjundedelar av fastigheten skola beskattas enligt bestämmelserna i 35 § 2 mom. kommunalskattelagen.

I utslag den 17 oktober 1961 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

(Stockholm den 16 januari 1962)

R I: 10

I

Meddelanden från



Riksskattenämnden

Årg. 11

Nr 2 1962

1) Angående ändring av vissa för taxeringsarbetet avsedda formulär, m. m.

Riksskattenämnden har beslutat att följande formulär skola erhålla ändrad lydelse.

Anmaningar och underrättelser: Anm. 3b, Anm. 4b, Anm. 8a, Anm. 8b, Underr. 11, Underr. 11a, Underr. 13, Underr. 14 och Underr. 18. Redan tryckta exemplar av formulären i deras förut gällande lydelse må dock fortfarande begagnas.

Taxeringslängder m. m.: 13 I B (ytterark), 13 I C (ytterark), S 13 I A (ytterark), S 13 I B (ytterark) och 17 samt förteckning över skattskyldiga, vilka skola samtaxeras med make i annat taxeringsdistrikt men beträffande vilka fullständiga uppgifter icke förelegat för tillämpning av bestämmelserna angående samtaxering. Redan tryckta exemplar av det sistnämnda formuläret och av

13 I C (ytterark) i deras förut gällande lydelse må dock fortfarande begagnas.

De ändrade formulären för anmaningar, underrättelser och taxeringslängder m. m. skola användas första gången vid 1962 års taxering.

Riksskattenämnden har vidare fastställt ett nytt formulär, betecknat Anm. 6, för anmaning att förete kontrakt m. fl. handlingar, att användas första gången vid 1962 års taxering.

2) Tillämpningen vid 1962 års taxering av riksskattenämndens anvisningar angående värdesättningen vid inkomsttaxeringen av byggnadsföretagens lager m. m.

Den 30 januari 1959 utfärdade riksskattenämnden vissa anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna angående värdesättningen vid inkomsttaxeringen av byggnadsföretagens lager m. m.

Distribueras genom
SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund T. O. R.

Box 5, Leksand, tel. 0247/104 30 — Postgiro 37 29 45

Abonnemangspris 1962 Serie I Kr. 4: —, Serie II ang. den allmänna varuskatten Kr. 4: —

R I: 11

(intagna i Meddelanden från Riksskattenämnden nr 2/1959). Anvisningarna voro avsedda att tillämpas fr. o. m. 1959 års taxering och tills vidare. För taxeringsåren 1959—1961 gällde vissa övergångsbestämmelser till anvisningarna.

Riksskattenämnden har den 17 januari 1962 beslutat, att ifrågavarande övergångsbestämmelser skola äga tillämpning jämväl vid 1962 års taxering.

3) Ändrade regler rörande värdesättningen vid inkomsttaxeringen av byggnadsföretagens lager m. m. (Jfr nr 2 1959.)

Beträffande skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar gäller enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å sådana varutillgångar skall vid inkomsttaxeringen godtagas, därest denna värdesättning icke står i strid med det i åttonde stycket av nämnda anvisningspunkt meddelade stadgandet, att värdet å lager av nu ifrågavarande tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt.

Vid tillkomsten av dessa värderingsregler anförde föredragande departementschefen (proposition nr 100 till 1955 års riksdag sid. 254—255), att det beträffande ifrågavarande lagertillgångar var uppenbart, att normalreglerna för lagervärdering icke borde gälla, men att det knappast var möjligt att uppställa bestämda gränser för lagernedskrivningen beträffande dylika lagertillgångar. Det fick ankomma på praxis att fastställa gränsen för skälig nedskrivning. Principen borde vara att en fullt betryggande täckning skall medges för förlustrisker

och att en häremot svarande nedskrivning skall kunna medges även utan specificerad utredning. Departementschefen anförde vidare, att vägledande uttalanden från riksskattenämnden kunde finnas önskvärda från synpunkten att vinna en avsedd och enhetlig tillämpning. Beträffande frågan om den skattemässiga rubriceringen av sådana arbeten, som entreprenör nedlagt på fastighet tillhörande beställaren, framhöll departementschefen (sid. 256), att han inte hade anledning taga ställning till frågan om dylika tillgångsposter från skattemässiga synpunkter skulle behandlas som fordringar eller som varulager. Det fick ankomma på praxis att här taga ställning.

I anledning av vad sålunda förekommit — och då det länge varit ett önskemål att mera enhetliga normer kunde uppställas för byggnadsföretagens lagervärdering och rätt till avdrag för riskavsättningar vid inkomsttaxeringen och därmed sammanhängande frågor — hade riksskattenämnden överläggningar i ämnet med bl. a. representanter för Svenska byggnadsentreprenörföreningen ävensom med vissa taxeringsintendenter, varjämte visst samråd i ärendet ägde rum med representanter för Kungl. byggnadsstyrelsen. Riksskattenämnden utfärdade därefter den 30 januari 1959 anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna, vilka anvisningar voro avsedda att tillämpas fr. o. m. 1959 års taxering och tills vidare. Vissa övergångsbestämmelser meddelades med avseende å 1959—1961 års taxeringar. Riksskattenämnden uttalade vidare, att nämnden avsåg att följa verkningarna av anvisningarna samt att, sedan tillräcklig erfarenhet därom vunnits, föranstalta om de ändringar och tillägg däri, som kunde visa sig erforderliga.

Riksskattenämnden har i enlighet härmed under hösten 1961 inhämtat yttrandet från taxeringsintendenterna i länen samt därefter berett bl. a. representanter för Svenska Byggnadsentreprenörföreningen, Sveriges Byggmästarförbund samt Sveriges Hantverks- och Industriorganisation tillfälle att framföra sina synpunkter i ämnet.

Riksskattenämnden — som den 17 januari 1962 beslutat, att förenämnda övergångsbestämmelser skulle gälla även vid 1962 års taxering — har därefter samma dag beslutat, att *ifrågavarande anvisningar skola, med tillämpning fr. o. m. 1963 års taxering, erhålla följande ändrade lydelse.*

De anvisningar, som i det följande framläggas, äro avsedda att tillämpas å byggnadsföretag vars verksamhet består i uppförande av byggnader, kraftverk och liknande, byggande av vägar, järnvägar, broar, flygfält, hamnar, bergrum och liknande samt utförande av pålnings- och schaktningsarbeten, yttre vatten- och avloppsledningsarbeten eller anläggningar för torrläggning, vattenreglering och liknande. De avses däremot icke vara tillämpliga å företag, vilka utföra exempelvis värme-, sanitets-, plåtslageri-, glasnästeri-, målnings-, elektriska installations- samt plattsättnings- och golvläggningsarbeten.

A. Byggnadsföretags *lager av byggnadsmaterial* av olika slag omfattas icke av undantagsbestämmelsen i punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. För dylika lager gälla de allmänna reglerna för värdering av lagertillgångar.

Beträffande byggnadsföretags innehav av *egna fastigheter* som utgöra lagertillgångar — obebyggda tomter, färdigställda

bebyggda fastigheter och färdigställda byggnader å ofri grund — bör den i räkenskaperna gjorda värdesättningen godkännas, om värdet å fastighetsinnehavet icke understiger det lägsta av summa anskaffningsvärden för fastigheterna eller 95 procent av summa taxeringsvärden för fastigheterna, dock att vid tillämpning av sistnämnda regel värdet å fastighetsinnehavet likväl icke må upptagas under 80 procent av summa anskaffningsvärden för fastigheterna. I anskaffningsvärdet böra inräknas — förutom köpeskillingen vid förvärvet, lagfartskostnader och eventuella rivningskostnader — allenast följande i dessa anvisningar såsom "direkta" byggnadskostnader betecknade kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten, nämligen material (såväl byggnadsmaterial som förbrukningsmaterial), löner och ersättningar till arbetare och arbetsledare på platsen, arkitekt-, konstruktions- och kontrollkostnader till utomstående, anslutningsavgifter för vatten, avlopp, värme och elektricitet, kostnader för underentreprenader, maskinhyror till utomstående samt kostnader för lejda transporter.

I fråga om tomträttsfastigheter avses med taxeringsvärde det taxerade byggnadsvärdet.

Hänsyn bör vid lagervärderingen icke tagas till avdrag för den värdeminskning, som medgives å fastighetsbilaga.

Vid tillämpning av vad ovan sagts iakttages, att *samma* värderingsprincip skall användas för hela beståndet av sådana fastigheter, varom nu är fråga.

För *egna fastigheter under ny-, till- eller ombyggnad* bör den i räkenskaperna gjorda värdesättningen godtagas, om värdet icke understiger 95 procent av summan av följande kostnader för fastighe-

ten, nämligen: köpeskillingen vid förvärvet, lagfartskostnader, eventuella rivningskostnader och ovan som direkta byggnadskostnader betecknade kostnader.

Har fastigheten före den aktuella ny-, till- eller ombyggnaden varit åsatt taxeringsvärde (ej preliminärt taxeringsvärde) må fastigheten emellertid, om därigenom en lägre värdesättning erhålles, i stället upptagas till 95 procent av sagda taxeringsvärde samt 95 procent av de å fastigheten efter den tidpunkt, till vilken taxeringsvärdet hänför sig, nedlagda direkta byggnadskostnaderna inklusive eventuella rivningskostnader. Skulle fastighetens taxeringsvärde understiga 80 procent av anskaffningsvärdet för densamma, skall dock i stället för 95 procent av taxeringsvärdet upptagas ett belopp motsvarande 75 procent av anskaffningsvärdet.

För innehav av sådana *aktier och andelar* i fastighetsbolag och fastighetsföreningar, som utgöra lagertillgångar i byggnadsrörelsen, bör den i räkenskaperna gjorda värdesättningen godtagas, därest värdesättningen, i vad den grundas på bolagets eller föreningens innehav av fastigheter, skett enligt grunder som enligt vad nyss sagts kunnat godkännas för lager av egna fastigheter samt egna fastigheter under ny-, till- eller ombyggnad.

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen av lagret i dess helhet bör godkännas, om det *sammanlagda* bokförda värdet å lagertillgångarna icke understiger summan av de lägsta värden å de skilda tillgångsgrupperna, som enligt vad ovan sagts kunnat godtagas. En lägre värdesättning av lagret bör godkännas endast om och i den mån den skattskyldige visar, att en lägre värdesättning är påkallad med hänsyn till föreliggande risk för förlust eller prisfall. Vid 1963 och

1964 års taxeringar bör emellertid, utan sådan bevisning, en lägre värdesättning av lagret i dess helhet godkännas, dock endast i den mån skillnaden mellan det lägsta värde å lagret i dess helhet, som följer av en beräkning enligt förevarande anvisningar, och det bokförda värdet å lagertillgångarna vid utgången av räkenskapsåret 1962 resp. 1963 icke överstiger $\frac{2}{3}$ resp. $\frac{1}{3}$ av det skillnadsbelopp, som enligt förenämnda övergångsbestämmelser godtagits vid 1962 års taxering.

B. Av entreprenör nedlagda kostnader för *arbeten på annans fastighet* böra i princip upptagas till fulla värdet (såväl direkta som indirekta byggnadskostnader) och reservering göras för de förlustrisker, som äro förbundna med entreprenadåtaganden beträffande vilka skattemässig vinstberäkning ännu icke verkställts å balansdagen. Med direkta byggnadskostnader avses härvid enahanda slag av kostnader, som ovan under A betecknats som direkta kostnader. Med "indirekta" byggnadskostnader förstås i dessa anvisningar övriga byggnadskostnader såsom t. ex. administrationskostnader, kostnader för egna transporter, avskrivning och underhåll av maskiner samt försäkringar och räntor.

1) Om entreprenören icke är i intressegemenskap med byggherren och fråga icke är om byggnation på löpande räkning, bör beträffande reservering för förlustrisker följande iakttagas.

Ha som tillgång i räkenskaperna upptagits samtliga å entreprenaderna nedlagda kostnader — såväl direkta som indirekta — bör den i räkenskaperna gjorda reserveringen för ovan angivna förlustrisker godtagas om reserveringen icke överstiger summan av

a) det belopp, varmed å dessa arbeten nedlagda indirekta byggnadskostnader upptagits som tillgång i räkenskaperna, och

b) ett belopp motsvarande *antingen* 10 procent av sammanlagda entreprenadsummorna *eller* 15 procent av de vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta byggnadskostnaderna, allt såvitt avser entreprenadåtaganden beträffande vilka skattemässig vinstberäkning ännu icke verkställts å balansdagen.

Om byggnadsföretaget — som i regel torde vara fallet — som tillgång upptager endast de å entreprenaden nedlagda direkta kostnaderna bör, i enlighet med vad nyss anförts, den i räkenskaperna gjorda reserveringen godtagas om den icke överstiger här ovan under b) angivna belopp.

Reserveringen för förlustrisker kan ske antingen öppet i räkenskaperna i form av avsättning eller genom nedskrivning av kostnaderna för pågående arbeten.

En större reservering än ovan angivits bör godkännas endast om och i den mån den skattskyldige visar, att en större reservering är påkallad med hänsyn till föreliggande risk för förlust. Vid 1963 och 1964 års taxeringar bör emellertid, utan sådan bevisning, en större reservering godkännas, dock endast i den mån skillnaden mellan den verkliga reserveringen och den enligt förevarande anvisningar tillåtna reserveringen vid utgången av räkenskapsåret 1962 resp. 1963 icke överstiger $\frac{2}{3}$ resp. $\frac{1}{3}$ av det skillnadsbelopp, som enligt förenämnda övergångsbestämmelser godtagits vid 1962 års taxering.

Om det underlag, varå den skattskyldiges reservering i anledning av risk för förlust å arbeten på andras fastigheter beräknas, vid utgången av visst beskattningsår avsevärt nedgått vid jämförelse

med underlagets genomsnittliga storlek vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren och denna nedgång måste antagas vara tillfällig, bör reservering vid utgången av förstnämnda beskattningsår medgivas med högre procentsatser än ovan angivits. Dylig höjning bör dock medgivas endast i den mån så finnes erforderligt för att förhindra, att den skattskyldiges "normala", i överensstämmelse med dessa anvisningar beräknade reservering framtages till beskattning på grund av tillfällig nedgång av det underlag varå reserveringen beräknas.

2) Om entreprenören är i intressegemenskap med byggherren (byggherren är t. ex. ett helägt eller så gott som helägt dotterbolag till entreprenörbolaget eller byggherren är huvudaktieägare i entreprenörbolaget), bör reserveringen för förlustrisker i princip icke överstiga den nedvärdering som enligt den ovan under A angivna huvudregeln bör godtagas beträffande egna fastigheter under ny-, till- eller ombyggnad. Detta innebär, att den i räkenskaperna gjorda reserveringen bör för dylika entreprenadåtaganden godtagas, om den icke överstiger summan av det belopp, varmed å dessa arbeten nedlagda indirekta byggnadskostnader upptagits som tillgång i räkenskaperna, och 5 procent av de vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta byggnadskostnaderna. Om reserveringen göres i form av nedskrivning av pågående arbeten behöver entreprenören sålunda som tillgång i räkenskaperna upptaga endast 95 procent av nedlagda direkta byggnadskostnader inklusive eventuella rivningskostnader.

Vid 1963 och 1964 års taxeringar bör emellertid, utan särskild bevisning, en

större reservering än ovan sagts godkännas, dock endast i den mån skillnaden mellan den verkliga reserveringen och den enligt förevarande anvisningar tillåtna reserveringen vid utgången av räkenskapsåret 1962 resp. 1963 icke överstiger $\frac{2}{3}$ resp. $\frac{1}{3}$ av det skillnadsbelopp, som enligt förenämnda övergångsbestämmelser godtagits vid 1962 års taxering.

3) Om entreprenören bygger på löpande räkning bör för dylika arbeten reservering för förlustrisker icke medgivas med högre belopp än som i det särskilda fallet visas vara erforderligt.

C. Den skattemässiga *vinstberäkningen* å entreprenadarbeten bör ske vid den slutliga ekonomiska uppgörelsen, dock i regel senast ett år efter slutbesiktningen. Om vid den tidpunkt, då vinstberäkning sker, tvist föreligger beträffande vissa belopp, bör härav föranledd reservering godtagas.

För *garantirisker* beträffande sådana under B avsedda arbeten, för vilka vinstberäkning skett, bör — om garantitiden icke utgått senast å balansdagen — avdrag för avsättning godkännas med

3 procent av entreprenadsumman, såvitt avser bostads- och kontorsbyggnader av mera konventionell typ, samt

5 procent av entreprenadsumman, såvitt avser andra entreprenader.

En större reservering för garantirisker än nu angivits bör godkännas endast om och i den mån den skattskyldige visar, att en större reservering är påkallad med hänsyn till föreliggande risk för förlust. Vid 1963 och 1964 års taxeringar bör emellertid, utan särskild bevisning, en större reservering godkännas, dock endast i den mån skillnaden mellan den verkliga reserveringen och den enligt förevarande anvisningar tillåtna reserve-

ringen vid utgången av räkenskapsåret 1962 resp. 1963 icke överstiger $\frac{2}{3}$ resp. $\frac{1}{3}$ av det skillnadsbelopp, som enligt förenämnda övergångsbestämmelser godtagits vid 1962 års taxering.

4) Angående avdrag för avsättning till pensionsstiftelse för tryggnad av utfästelse enligt det s. k. PRI-systemet vid 1962 års taxering.

I skrivelse den 10 januari 1962 till riksskattenämnden anförde Sveriges lantbruksförbund följande:

I anvisningar till 1961 års taxering uttalade Riksskattenämnden bl. a. att den omständigheten att pensionsstiftelse bildats, ställts under tillsyn eller fått stadgarna av tillsynsmyndigheter fastställda efter beskattningsårets utgång, icke bör utgöra hinder för avdrag för avsättning blott stiftelsen bildats, ställts under tillsyn och fått stadgarna fastställda vid den tidpunkt, då taxeringen prövas. Inför 1962 års taxering synes oklarhet råda, huruvida ovan nämnda anvisning fortfarande gäller.

Sveriges Lantbruksförbund får för jordbrukets ekonomiska föreningsrörelses räkning anhålla, att Riksskattenämnden måtte i detta avseende utfärda sådan anvisning jämväl för 1962 års taxering. För att klarlägga behovet av en dylik anvisning får förbundet framföra följande avseende läget inom jordbrukets ekonomiska föreningsrörelse.

I samband med pensionsuppgörelsen för tjänstemännen inom föreningsrörelsen har föreningsrörelsen prövat olika vägar för ordnandet av hithörande försäkringsfrågor. Därvid har det s. k. PRI-systemet ansetts vara det mest ändamålsenliga. Uppgörelse med PRI-systemets företrädare träffades för föreningsrörelsens del först i början av hösten 1961. Under sista kvartalet av år 1961 har där efter c:a 140 företag inom jordbrukets ekonomiska föreningsrörelse anmält anslutning till PRI-systemet. Anslutningen

skall gälla den ålderspensionsrätt, som tjänstemännen intjänat fr.o.m. 1.1.1960.

Som ett led i systemet skall vederbörande företag teckna kreditförsäkring i Försäkringsbolaget Pensionsgaranti (FPG). Enligt FPG:s bolagsordning är försäkringstagare därvid skyldig bl. a. att för tryggnade av de pensionsutfästelser försäkringen avser inrätta en särskild pensionsstiftelse och att i varje års bokslut genom avsättning till denna stiftelse bringa upp dess förmögenhet till att motsvara den pensionssskuld, som åvilar försäkringstagaren.

De aktuella företagen inom jordbrukets ekonomiska föreningsrörelse har, dels med hänsyn till att uppgörelsen med PRI kom till stånd så sent, dels med hänsyn till att lagen om vissa bestämmelser om pensionsstiftelse trädde i kraft först i december 1961, icke hunnit att före utgången av år 1961 bilda de stiftelser, som anslutningen till PRI förutsätter. Utfästelserna till de anställda har däremot givits redan under år 1960. De aktuella företagen har emellertid för avsikt att bilda dessa pensionsstiftelser före avgivandet av deklarationerna och att göra avsättningar i 1961 års bokslut till PRI-stiftelserna inom ramen för kommunalskattelagens bestämmelser. Avsättning till PRI-stiftelse är tvingande enligt FPG:s bolagsordning. Med hänsyn härtill är en anvisning i angivet avseende från Riksskattenämnden av stor vikt för de berörda företagen.

Riksskattenämnden har den 7 februari 1962 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande:

Den 7 februari 1961 beslöt riksskattenämnden att såsom anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna — se Meddelanden från Riksskattenämnden, Serie I, 1961 nr 2:4 — uttala bl. a. att vid 1961 års taxering den omständigheten, att pensionsstiftelse för tryggnade av utfästelser enligt det s.k. PRI-systemet bildats, ställts

under tillsyn eller fått stadgarna av tillsynsmyndigheterna fastställda efter beskattningsårets utgång icke borde utgöra hinder för avdrag för avsättning blott stiftelsen bildats, ställts under tillsyn och fått stadgarna fastställda vid den tid då taxeringen prövas.

Vad nämnden sålunda uttalat bör tillämpas jämväl vid 1962 års taxering.

5) Vissa beskattningsfrågor i samband med överlåtelse av aktier i Försäkringsaktiebolaget Skåne, Skåne-Malmö till Försäkringsaktiebolaget Skandia

Vid extra bolagsstämma den 22 februari 1961 med aktieägarna i Försäkringsaktiebolaget Skandia beslöts att bolagets aktiekapital, som utgjorde 39.100.000 kronor, skulle genom nyteckning ökas med högst 3.750.000 kronor genom utgivande av högst 37.500 nya aktier, var och en lydande på nominellt 100 kronor. För nyteckningen skulle bland annat gälla följande villkor. De nya aktierna skulle få tecknas endast av ägare till aktier i Försäkringsaktiebolaget Skåne, Skåne-Malmö, varvid innehav av fyra aktier i sistnämnda bolag skulle berättiga till teckning av en aktie i Skandia. Det tecknade belopp, för vilket tilldelning av nya aktier i Skandia skulle ske, skulle uppgå till minst 1.875.100 kronor för att aktieteckningen skulle bli bindande. Betalning för tecknade aktier skulle erläggas genom att aktieägare i Skåne-Malmö för varje tecknad aktie i Skandia överlämnade fyra aktier i Skåne-Malmö med rätt för aktietecknaren att därvid — förutom en aktie i Skandia — erhålla kontant 960 kronor för varje överlåtet fyrantal aktier i Skåne-Malmö. Teckning skulle ske under tiden från och med den 18 april till och med

R I:17

den 18 maj 1961. Aktierna i Skåne-Malmö skulle avlämnas mot kvitto och vara åtföljda av vederbörliga kuponger. Därvid erhöles teckningsbevis på en Skandiaaktie för varje fyrstal avlämnade aktier i Skåne-Malmö, medan för överskjutande aktier i Skåne-Malmö utfärdades teckningsrättsbevis. Teckning på grund av teckningsrättsbevis skulle ske inom angivna teckningstid, därvid teckningsrättsbevisen skulle avlämnas i utbyte mot teckningsbevis. Från och med den 30 juni 1961 utbetalades den kontanta summa å 240 kronom som belöpte på varje avlämnad aktie. Teckningsbevisen skulle senare utbytas mot nya aktier i Skandia. Styrelsen i Skandia ägde, om den så funne lämpligt, förlänga teckningstiden och sådan förlängning hade skett avseende tiden till och med den 29 juni 1961.

I framställning till riksskattenämnden hade Skandia hemställt att riksskattenämnden till ledning för taxeringsmyndigheterna måtte utfärda anvisningar rörande tillämpningen å förestående transaktioner av reglerna om beskattning av realisationsvinster. Härvid hade Skandia anfört bl. a. följande:

De frågor som torde böra besvaras för uppnående av en likformig tillämpning av reglerna om realisationsvinstbeskattning i förevarande fall är dels vid vilken tidpunkt och dels till vilket pris avyttringen av aktierna i Skåne-Malmö skall anses ha skett. Av särskilt intresse är härvid om varje i emissionen deltagande Skåne-Malmöaktie anses avyttrad den dag den avlämnades till emissionsbanken eller om skillnad skall göras mellan å ena sidan aktier, på grund av vilka teckning skedde redan vid avlämnandet, och å andra sidan "överskjutande" aktier, mot vilka erhöles teckningsrättsbevis. En därmed sammanhängande fråga är hur försäljning av teckningsrättsbevis skall behandlas i rea-

lisationsvinstskattehänseende. Skall teckningsrättsbevis anses förvärvat den dag det erhöles (som dellikvid för en aktie i Skåne-Malmö), och kan i så fall ingångsvärdet anses motsvara en fjärdedel av den dagens börskurs på en Skandiaaktie? Eller skall förvärvet av beviset ledas tillbaka till förvärvet av vederbörande aktie i Skåne-Malmö?

Skandia får vidare anhålla att riksskattenämnden till taxeringsmyndigheternas och de skattskyldigas ledning ville låta publicera uppgift om de under teckningstiden på Stockholms fondbörs noterade betalkurserna (köpkurserna) på Skandiaaktierna.

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 15 och 16 december 1961 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande:

Skandia har för sin del å bolagsstämma den 22 februari 1961 beslutat om ökning av aktiekapitalet med högst 3.750.000 kronom genom emission av högst 37.500 nya aktier mot likvid av aktier i Skåne-Malmö, därvid dock såsom förutsättning för att aktieteckningen skulle bli bindande angivits att det tecknade beloppet uppginge till minst 1.875.100 kronor. Innehavare av aktier i Skåne-Malmö, som begagnat sig av teckningserbjudandet, har för sin del på ett bindande sätt tagit ställning till frågan om aktieteckningen i och med att han avlämnat sina aktier i Skåne-Malmö och erhölet dels teckningsbevis resp. teckningsrättsbevis dels ock kvitto på de avlämnade aktierna, berättigande till utbetalning av 240 kronor per avlämnad aktie. I och med avlämnandet förelåg sålunda viljeöverensstämmelse mellan Skandia och aktietecknaren om överlåtelse av motsvarande antal aktier i Skåne-Malmö till Skandia. Vad sålunda angivits

ändras icke av det förhållandet att avtalet gjorts beroende av villkoret, att det tecknade beloppet sammanlagt komme att uppgå till minst 1.875.100 kronor. Såvitt angår tidsfristerna vid realisationsvinstbeskattning är ett dylikt s. k. suspensivt villkor enligt rådande rättspraxis utan betydelse. På grund av det anförda bör, vid tillämpning av reglerna om realisationsvinstbeskattning, aktie i Skåne-Malmö, som enligt ovan angivna villkor överlåtits till Skandia, anses avyttrad den dag aktien avlämnats oavsett om samtidigt härmed teckning av ny aktie i Skandia skett eller teckningsrättsbevis erhållits för sådan aktie i Skåne-Malmö, som översteg fullt fyrtal. För det fall att i samband med avlämnandet av aktier i Skåne-Malmö teckning av aktie i Skandia skett (och teckningsbevis sålunda erhållits) bör avyttringen i fråga om varje aktie i Skåne-Malmö anses ha skett till det pris, som motsvarar en fjärdedel av den å Stockholms fondbörs teckningsdagen noterade lägsta betalkursen å aktier i Skandia — dock lägst den noterade köpkursen — med tillägg av 240 kronor. Enahanda betraktelsesätt bör anläggas i fråga om sådana avlämnade aktier i Skåne-Malmö, som överstego fullt fyrtal, d.v.s. då teckningsrättsbevis erhållits.

Principiellt är en senare under teckningstiden skedd överlåtelse av teckningsrättsbevis att i beskattningshänseende bedöma som en särskild transaktion. Då kursvariationerna under teckningstiden voro förhållandevis små och då teckningsrättsbevis kunde avse högst 3 aktier i Skåne-Malmö samt frågan förty är av mycket ringa ekonomisk betydelse, bör man emellertid i förevarande sammanhang kunna av praktiska skäl bortse från skedda överlåtelser av teckningsrättsbevis.

Å Stockholms fondbörs noterades under tiden 18 april—29 juni 1961 följande betalkurser resp. köpkurser å aktier i Skandia:

D a g	Betalkurs Kr.	Köpkurs Kr.
April 18	—	1.505
19	—	1.505
20	—	1.510
21	—	1.515
22	—	1.510
24	—	1.515
25	—	1.515
26	1.517	—
27	1.515	—
28	—	1.515
29	—	1.515
Maj 2	1.515	—
3	—	1.515
4	—	300
5	305	—
6	305	—
8	310	—
9	311	—
10	312	—
12	318	—
13	320	—
15	323	—
16	—	315
17	—	307
18	—	310
19	—	310
23	320	—
24	—	312
25	319	—
26	315	—
27	—	310
29	315	—
30	313	—
31	—	312
Juni 1	308	—
2	—	295
5	297	—

R I:19

D a g	Betalkurs Kr.	Köpkurs Kr.
Juni 6	295	—
7	—	294
8	294	—
9	290	—
12	290	—
13	—	286
14	288	—
15	290	—
16	290	—
19	295	—
20	295	—
21	296	—
22	295	—
26	—	295
27	297	—
28	296	—
29	295	—

Med hänsyn till att ovan angivna kurser för tiden till och med den 3 maj 1961 avse aktier å nominellt 500 kronor men för tiden därefter aktier å nominellt 100 kronor bör för tiden 18 april—3 maj 1961 värdet av varje aktie i Skåne-Malmö anses utgöra en tjugondel av den noterade kursen å aktierna i Skandia med tillägg av 240 kronor.

6) Vissa skatteproblem beträffande skattkammarväxlar

I skrivelse den 14 december 1961 till riksskattenämnden anförde riksgäldskontoret följande:

Vi få härmed anhålla om nämndens besked om hur av privatpersoner innehavda skattkammarväxlar skall upptagas i självdeklaration avseende *dels* förmögenhet och *dels* ränteinkomst.

Som exempel kan här tagas en skattkammarväxel på 100.000 kr, inköpt den 18 oktober 1961 och förfallande till betalning den 31 augusti 1962. Vid likviden den 18 oktober 1961 avdrogs 5 % dis-

konto för tiden 18 oktober 1961—31 augusti 1962 (312 dagar) = kr 4.333:33 och köparen erlade alltså kr 95.666:67. På förfallodagen den 31 augusti 1962 kommer att till ägaren utbetalas växelbeloppet kr 100.000:—. På framställning av växelnehavaren inlöses växeln *före* förfallodagen, dock tidigast åtta dagar före densamma, varvid på ifrågavarande dagar belöpande diskonto skall återbetalas till riksgäldskontoret. Vid inlösen *efter* förfallodagen erhåller växelnehavaren upplupen ränta från nämnda dag t. o. m. inlösningsdagen, dock för högst åtta dagar. Såväl returdiskonto vid förtidsinlösen som upplupen ränta vid inlösen efter förfallodagen beräknas på växelbeloppet (kr 100.000 i detta fall) efter den diskontosats som tillämpats vid växelns försäljning (här 5 %), i bägge fallen alltså beräknat för högst 8 dagar.

Skulle växelnehavaren vilja avyttra växeln tidigare än åtta dagar före förfallodagen, finnes eventuellt möjlighet att försälja densamma i bank, men vilket belopp han då kan erhålla är beroende på vilken returdiskontosats som banken tillämpar vid försäljningstillfället.

Vid skrivelsen hade fogats ett så lydande prospekt:

Riksgäldskontoret försäljer under tiden 1—15 december 1961 skattkammarväxlar förfallande den 15 och sista i varje månad och med följande förfallotider:

	Diskonto	Effektiv ränta
15 mars—15 april 1962 ..	4½ %	4,55—4,58 %
30 april 1962	4¾ %	4,84—4,85 %
15 maj—15 november 1962	5¼ %	5,37—5,53 %

Riksgäldskontoret förbehåller sig rätt att avbryta försäljningen före försäljningstidens utgång.

Skattkammarväxlarna finns i valörerna 10.000, 50.000, 100.000, 500.000, 1.000.000, 5.000.000 och 10.000.000 kronor.

Försäljningen sker hos Riksgäldskontoret, Riksbankens samtliga kontor, affärsbanker m. fl. Likvid skall erläggas när växeln köpes. Vid likviden avdrages diskonto efter resp. 4½ %, 4¾ % och

5¼ % från likviddagen t. o. m. växelns förfalldag.

Exempel: Vid köp den 3 december 1961 av en skattkammарväxel på 1.000.000 kr, förfallande den 15 oktober 1962, erlägges kr 954.500:—, som utgör växelbeloppet minskat med diskonto à 5¼ % för 312 dagar eller kr 45.500:—.

Skattkammарväxlarna inlöses på resp. förfalldagar med de belopp, varå växlarna lyder.

På framställning av växelinnehavaren inlöses skattkammарväxel före förfalldagen, dock tidigast åtta dagar före densamma, varvid på ifrågavarande dagar belöpande diskonto skall återbetalas. Vid inlösen efter förfalldagen erhåller växelnehavaren upplupen ränta från nämnda dag t. o. m. inlösningsdagen, dock för högst åtta dagar.

Såväl returdiskonto vid förtidsinlösen som upplupen ränta vid inlösen efter förfalldagen beräknas på växelbeloppet efter den diskontosats som tillämpats vid växelns försäljning.

Riksskattenämnden beslöt den 7 februari 1961 — efter att i ärendet ha hört förste taxeringsintendenten hos överståthållarämbetet ävensom taxeringsintendenterna i Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län — att till riksgäldskontoret avläta en skrivelse, däri anfördes följande:

Jämlikt 41 § andra stycket kommunalskattelagen skall intäkt — därest fråga icke är om inkomst av rörelse eller inkomst av jordbruksfastighet för sådan skattskyldig, som för räkenskaper enligt vad därom särskilt stadgats — anses hava åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning. I punkt 2 första stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen anges, att vissa intäkter, t. ex. ränta å i bank inestående medel, kunna hänföras till nästföregående års inkomst ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter

nämnda års utgång. Förutsättningen här för anges emellertid vara, att intäkterna intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgängliga omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret.

Med hänsyn till vad nu anförts — och med den reservation som följer av nyssnämnda stadganden i anvisningarna till 41 § — bör skattskyldig, för vilken ränteinkomsten icke utgör inkomst av rörelse, redovisa ränta å skattkammарväxel såsom inkomst för det beskattningsår, varunder växeln inlöses. I förmögenhetshänseende bör skattkammарväxelns värde vid beskattningsårets utgång anses utgöra växelns nominella belopp minskat med diskonto, belöpande på tiden efter beskattningsårets utgång.

7) Gränsdragningen mellan "äkta" och "oäkta" bostadsföretag (Jfr nr 2/1958 p. 1 och nr 3/1960 p. 7)

I ärende angående framställning från en bostadsrättsförening om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Föreningen ägde en fastighet i Stockholm. Fastighetens taxeringsvärde utgjorde 1.650.000 kronor. Av föreningens andelar ägdes sådana till ett belopp av 1.023.000 kronor, motsvarande cirka 62 procent av fastighetens taxeringsvärde, av medlemmar i föreningen, vilka hade bostad i de med andelarna förenade lägenheterna i fastigheten. Återstoden eller 627.000 kronor, motsvarande cirka 38 procent av taxeringsvärdet, belöpte på sådana utrymmen, vilka ej disponerades av medlemmar för bostad. Av sistnämnda utrymmen förhyrde en affärsidkare vissa lokaler i källarplanet och ett utrymme i

gatuplanet med en sammanlagt areal av cirka 1.050 kvadratmeter. Fastigheten vore belägen omedelbart intill en tunnelbanestation. Affärsidkaren hade för avsikt att i de av företaget förhyrda lokalerna inrätta en snabbköpsbutik med ingång till lokalerna från tunnelbanestationens område. För genomförande av projektet, vartill erforderliga medgivanden från Aktiebolaget Stockholms spårvägar och Stockholms stads gatukontor erhöles, krävdes avsevärda ombyggnader i fastighetens källarplan. Affärsidkaren hade kostnadsberäknat dessa ombyggnader till omkring 850.000 kronor och skulle ensam bära kostnaderna. Föreningens inkomst av fastigheten beräknades för närvarande — i överensstämmelse med riksskattenämndens den 9 oktober 1957 beslutade anvisningar angående beskattning av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag samt av delägare i sådant företag — enligt bestämmelserna i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen (schablonberäkning). Enligt föreningens mening kunde, om en kostnad av 850.000 kronor nedlades å dess fastighet, fråga uppkomma om höjning av fastighetens taxeringsvärde. En eventuell höjning skulle uteslutande bli hämförlig till de lokaler i fastigheten, vilka icke begagnades av föreningsmedlemmar såsom bostad, och den förskjutning i proportionen, som därav bleve följden, skulle komma att innebära att föreningen icke längre uppfyllde förutsättningarna för schablontaxering, i det att värdet å de av föreningens medlemmar disponerade lägenheterna skulle komma att understiga 60 procent av fastighetens taxeringsvärde. Om schablontaxeringen icke finge behållas, bleve konsekvenserna så relativt vittgående för föreningen och dess medlemmar, att föreningen icke vore beredd

att tillåta ombyggnad av källarplanet. Detta finge till följd, att de av affärsidkaren nu förhyrda lokalerna icke kunde användas för snabbköpsbutik utan närmast torde få användas för lagerändamål. Enligt föreningens uppfattning syntes den förändring i proportionen 60—40, som skulle inträffa på grund av ombyggnaden, icke komma att bli väsentlig utan avvikelserna torde kunna begränsas till några få procent under 60-procentsstrecket.

Föreningen anhöll om förhandsbesked bl. a. huruvida densamma — därest ovan angivna ombyggnadsarbeten medförde en höjning av fastighetens taxeringsvärde så att mindre än 60 procent av taxeringsvärdet representerades av till medlemmar såsom bostad upplåtna lägenheter — därefter icke skulle komma att beskattas enligt schablonregeln för beräkning av inkomsten av fastigheten.

Den 20 juni 1961 meddelade riksskattenämnden, såvitt nu är i fråga, följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner att — om den i ansökningen angivna ombyggnaden av sökandeföreningens fastighet föranleder höjning av fastighetens taxeringsvärde och denna höjning medför att mindre än 60 procent av hela taxeringsvärdet belöper på till medlemmar i föreningen upplåtta bostadslägenheter — den sålunda inträdda förskjutningen av procenttalet måste anses vara av stadigvarande natur. Vid sådant förhållande förklarar riksskattenämnden att, även om på sätt föreningen antagit förskjutningen skulle bli begränsad till några få procent under 60, föreningen icke därefter skall anses vara en sådan bostadsförening, varom förmåles i punkt 3 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen ("äkta" bostadsförening).

8) Avdrag för bidrag till forskningsstiftelse?

I ärende angående framställning från Svenska Sockerfabriks Aktiebolaget¹ om förhandsbesked förekom i huvudsak följande: I enlighet med riksdagens beslut skulle hösten 1961 civilekonomutbildning komma att upptagas vid en nybildad ekonomisk fakultet vid Lunds universitet. För att underlätta och stimulera den forskning, som skulle komma att bedrivas vid fakultetens institutioner, hade ett antal sydsvenska företag för avsikt att bilda en forskningsstiftelse, benämnd "Stiftelsen för forskning vid Lunds universitets ekonomiska fakultet". Förslag till stiftelseurkund hade utarbetats i samråd med representanter för fakulteten och Skånes handelskammare. Förslaget innehöll bland annat:

2 §.

Stiftelsens ändamål är att främja sådan forskning vid Lunds universitets ekonomiska fakultet, som är av intresse för industrin eller handeln eller för näringslivet i övrigt. Forskningen skall därför ha anknytning till något av ämnena företags ekonomi, nationalekonomi, internationell ekonomi, handelsrätt, associationsrätt, beskattningsrätt och ekonomisk geografi.

Särskilt bör de forskningsuppgifter frågakomma, som har anknytning till sådana ämnesområden som distributionsekonomi, internationella marknadsförhållanden, penningpolitik och kapitalrörelser, ransportekonomi, kostnads- och intäktsanalys, företagsadministration, finansiering, budgetering, redovisning och före-

tagsbeskattning. Forskningsuppgifter med sikte på sydsvenska förhållanden bör vid eljest lika betingelser ha företräde.

3 §.

Stiftelsen må från företag, organisationer och enskilda mottaga medel för tillgodoseende av i 2 § angivna ändamål.

Stiftelsens medel skall placeras på betryggande sätt och må ej till bidragsgivarna återbetalas eller återlånas.

4 §.

Har bidragsgivare föreskrivit, att överlämnade medel endast får tas i anspråk för viss forskningsuppgift, skall inom ramen för vad i 2 § angivits sådan föreskrift efterkommas.

5 §.

Stiftelsen skall förvaltas av en styrelse, bestående av fakultetens ledamöter och ledamöterna i det av Kungl. Maj:t på förslag av Större konsistoriet i samråd med länsstyrelsen i Malmöhus län och Skånes handelskammare utsedda fakultetsrådet.

Styrelsen utser inom sig ordförande, vice ordförande och skattmästare.

Styrelsen är beslutförför, när mer än halva antalet ledamöter är tillstädes. Vid lika röstetal har ordföranden utslagsröst.

Styrelsens firma tecknas av två styrelseledamöter i förening.

Styrelsen skall ha sitt säte i Lund.

6 §.

Styrelsen äger vid sin förvaltning befogenhet och behörighet att sälja stiftelsen tillhörig fast eller lös egendom, för stiftelsens räkning inköpa sådan egendom samt vidtaga sådana andra dispositioner, som bedömas vara till stiftelsens fromma.

¹ Namnet publicerat med bolagets medgivande.

8 §.

Årligen skall, sedan förvaltningskostnaderna gäldats, minst 80 % av avkastningen på stiftelsens medel användas för befordrande av stiftelsens ändamål; och må, där så för särskilt fall prövas lämpligt, jämväl stiftelsens kapital tas i anspråk.

Styrelsen skall årligen, före den 1 november, fastställa det belopp, som för det följande året må tas i anspråk, och underätta fakulteten härom.

9 §.

Styrelsen beslutar om användningen av jämlikt 8 § anvisat belopp.

Fakulteten har att genom anslag inom universitetsbyggnaden och de till fakulteten hörande institutionerna eller på annat lämpligt sätt kungöra, när ansökan om bidrag från stiftelsen skall vara ingiven.

10 §.

Bidrag från stiftelsen må avse lön eller arvode till forskare samt till deras assistenter och biträden, resor för fältundersökningar med mera, tryckningskostnader och andra kostnader, som direkt sammanhänger med visst forskningsprojekt. Bidrag må jämväl avse kontakter med andra lärosäten eller forskningsinstitutioner.

11 §.

Genom vederbörande institutions försorg skall resultat, som framkommit genom den med bidrag från stiftelsen bedrivna forskningen, och som bedöms vara av vetenskaplig betydelse eller eljest av allmänt värde, publiceras eller på annat sätt bringas till intresserades kännedom.

12 §.

Stiftelsen må upplösas, om styrelsen beslutar härom och beslutet godkännes av Skånes handelskammare.

Vid stiftelsens upplösning skall stiftelsens medel överlämnas till Lunds universitets ekonomiska fakultet för att av denna användas för tillgodoseendet av i 2 § angivna ändamål.

13 §.

Beslut om ändring av dessa stadgar kan fattas av styrelsen men skall för att bli giltigt godkännas av Skånes handelskammare. Dock må utan Länsstyrelsens i Malmöhus län medgivande ändring ej ske av de bestämmelser, som avser stiftelsens ändamål eller användningen av stiftelsens medel i händelse av stiftelsens upplösning.

Bolaget, som vore en av stiftarna, hade för avsikt att till stiftelsen överlämna ett belopp av sannolikt 100.000 kronor. Beloppet skulle överlämnas med föreskrift, att det endast finge tagas i anspråk för sådan forskningsuppgift, som hade intresse för bolagets verksamhet, samt att stiftelsens styrelse skulle samråda med bolaget innan den beslutade om användningen av de medel, som bolaget sålunda överlämnat. Det i 5 § i förslaget till stiftelseurkund omförmälda fakultetsrådet skulle bestå av landskamreraren i Malmöhus län samt sex representanter för näringslivet. Preliminära utfästelser om bidrag föreläge till ett sammanlagt belopp av cirka 750.000 kronor.

Bolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida berörda bidrag till stiftelsen voro för bolaget vid inkomsttaxeringen av dragsgill utgift.

Den 26 oktober 1961 meddelade riks skattenämnden följande förhandsbesked

Avdrag för det ifrågavarande bidraget till stiftelsen kan medgivas endast under förutsättning att utgiften skulle varit avdragsgill, därest bolaget direkt använt medlen för sådant forskningsarbete var till det kommer att av stiftelsen användas. Bidraget är avsett att överlämnas till stiftelsen med föreskrift att bidraget — varmed, enligt vad riksskattenämnden förutsätter, avses även avkastningen å medlen — får användas endast för sådan forskningsuppgift, som har intresse för bolagets verksamhet, och att samråd angående medlens användning skall äga rum mellan stiftelsens styrelse och bolaget. Med hänsyn bland annat till sammansättningen av stiftelsens styrelse finner riksskattenämnden, att berörda föreskrifter få anses erbjuda tillräcklig garanti för att bidraget kommer att användas endast för forskningsändamål, som har samband med bolagets rörelse. Riksskattenämnden finner därför, att förutsättningar för medgivande av avdrag för bidraget föreligga. På grund av det anförda förklarar riksskattenämnden att, om bolaget på i ansökningen angivna villkor till stiftelsen överlämnar ett belopp av 100.000 kronor, det ifrågavarande bidraget är att anse såsom en vid inkomsttaxeringen avdragsgill driftkostnad för bolaget. Vad riksskattenämnden sålunda förklarar skall gälla allenast under förutsättning att i stiftelsens stadgar intages *dels* bestämmelse att medel, som av givare överlämnades under villkor att de endast finge tagas i anspråk för viss forskningsuppgift, skulle såsom särskild delfond hållas avskilda från stiftelsens övriga medel *dels ock* bestämmelse, att därest stiftelsen jämlikt 12 § i stadgeförslaget upplöstes och stiftelsens medel överlämnades till Lunds universitets ekonomiska fakultet, jämlikt 4 § med-

delade föreskrifter rörande medlens användning alltjämt skulle gälla.

Två ledamöter och en suppleant voro skiljaktiga och anförde:

Omständigheterna i ärendet ge anledning antaga, att bolagets huvudsakliga syfte med ifrågavarande bidrag är att göra en donation till förmån för Lunds universitets ekonomiska fakultet och den där bedrivna forskningen. Även om bidraget enligt 4 § i stadgarna för fonden lämnas med föreskrift att det endast får tagas i anspråk för sådan forskningsuppgift som har intresse för bolagets verksamhet, kunna med hänsyn härtill garantier icke anses vara förhanden att de donerade medlen komma att användas för forskningsuppgift, som har sådant samband med bolagets verksamhet att en direkt utgift för forskningsuppgiften skulle utgöra omkostnad i verksamheten. På grund av det anförda anse vi att riksskattenämnden bort förklara att bolaget icke äger vid sin inkomsttaxering njuta avdrag för bidraget.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att bolaget måtte förklaras icke vara berättigat till avdrag för bidrag till berörda stiftelse.

I utslag den 9 januari 1962 fann Regeringsrätten, enär det icke av de av bolaget angivna villkoren för bolagets ifrågavarande bidrag kunde anses tillförlitligen framgå, att bidraget skulle bliva av beskaffenhet att utgöra driftkostnad i bolagets rörelse, skäligt att, med ändring av det överklagade förhandsbeskedet, förklara bolaget icke äga åtnjuta avdrag för bidraget.

9) Byggnadsaktiebolags rätt till avdrag för nedskrivning å aktier i dotterbolag

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökandebolaget, som ej drev rö-

relse, ägde samtliga aktier i ett aktiebolag vilket drev rörelse innefattande dels uppförande av byggnader i egen regi och dels entreprenadverksamhet. Sökandebolaget övervägde att lägga om verksamheten på så sätt att moderbolaget i fortsättningen huvudsakligen skulle driva entreprenadverksamhet, medan byggnadsproduktionen i egen regi skulle bedrivas av dotterbolaget. I anslutning till ökning av aktiekapitalet i sökandebolaget skulle detta även övertaga dotterbolagets samtliga tillgångar och skulder med undantag av dess fastigheter och fastigheterna åvilande gäld. Sökandebolaget anhöll om förhandsbesked huruvida efter en sådan omläggning av bolagens verksamhet aktierna i dotterbolaget skulle utgöra varulager i moderbolagets hand samt huruvida och inom vilka gränser nedskrivning därav kunde godkännas. Därest den omständigheten att båda bolagen skulle komma att bedriva byggnadsrörelse skulle medföra, att aktierna i dotterbolaget icke ansågos utgöra omsättningstillgångar, anhöll sökandebolaget om motsvarande förhandsbesked med avseende å det fall att dotterbolaget gjordes till ett enbart fastighetsförvaltande bolag.

Den 25 september 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner att — därest såväl sökandebolaget som dess dotterbolag efter vidtagande av de i ansökningsangivna åtgärderna komma att bedriva byggnadsrörelse — aktierna i dotterbolaget icke kunna hänföras till varuaktier. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att sökandebolaget under nyss angivna förutsättning icke äger att vid sin inkomsttaxering erhålla avdrag för i räkenskaperna gjorda nedskrivningar å berörda aktier i enlighet med vad som gäller

ifråga om tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse.

Vad åter angår det fall att dotterbolaget efter vidtagandet av de i ansökningsangivna åtgärderna skulle göras till ett enbart fastighetsförvaltande företag finner riksskattenämnden, att dotterbolagets fastigheter för närvarande äro att anse som lagertillgångar för dotterbolaget, att sökandebolagets aktier i dotterbolaget för närvarande äro att anse som organisationsaktier i sökandebolagets hand samt att sökandebolagets aktieinnehav icke i beskattningshänseende ändrar karaktär i och med att dotterbolaget upphör att driva byggnadsrörelse. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att sökandebolaget icke heller i nu avsedda fall äger rätt att vid taxeringen erhålla avdrag för i räkenskaperna gjorda nedskrivningar å berörda aktier i enlighet med vad som gäller ifråga om lagertillgångar.

10) Ett aktiebolag, som tidigare drivit byggnadsrörelse, säljer en av bolaget uppförd fastighet med vinst. Kan vinsten uttagas som lön av aktieägarna eller kan bolaget medgivas avdrag för utgivna premiebelopp, därest vinsten användes till premier å engångsbetalade pensionsförsäkringar för aktieägarna?

I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Bolaget, som bildades år 1944, hade under åren 1944—1956 bedrivit byggnads- och därmed förenlig verksamhet. Antalet aktieägare, tillika styrelseledamöter, var tre (här betecknade A, B och C) med nuvarande ålder av 64, 61 respektive 57 år. Samtliga hade under angiven tidsperiod varit selsatta i rörelsen. Några pensionsförmå-

ner från bolaget hade icke tillförsäkrats dem. Bolaget hade icke någon pensionsstiftelse. Sedan år 1957 hade bolagets verksamhet omfattat endast förvaltning av en bolaget tillhörig, av bolaget åren 1946—1947 uppförd fastighet. Förvaltningen sköttes av en av aktieägarna mot ett mindre arvode. Bolaget hade för avsikt att försälja fastigheten, varvid en vinst å cirka 150.000 kronor skulle komma att uppstå.

Bolaget anhöll om förhandsbesked i följande hänseenden:

1. Kan förenämnda vinst 150.000 kronor uttagas av aktieägarna i form av för bolaget vid inkomsttaxeringen avdragsgill lön?
2. Kan bolaget under år 1961 teckna och betala s. k. engångsbetalda pensionsförsäkringar avseende tjänstepension för de tre aktieägarna med en sammanlagd premiesumma, motsvarande ovan nämnda vinst, och därvid vid inkomsttaxeringen åtnjuta avdrag för de sålunda utgivna premiebeloppen?

Det antecknades, att aktieägaren C avlidit efter det framställningen ingavs.

Den 15 november 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden förklarar att, om sökandebolaget till aktieägarna eller, såvitt avser den avlidne aktieägaren, till dödsboet efter honom utbetalar den vid fastighetsförsäljningen uppkommande vinsten såsom lön, bolaget icke äger vid sin inkomsttaxering erhålla avdrag såsom driftkostnad för vad sålunda utbetalas.

Vidare förklarar riksskattenämnden att, om bolaget tecknar och av förenämnda vinst betalar pensionsförsäkringar till förmån för aktieägarna A och B, bolaget äger vid sin inkomsttaxering åtnjuta avdrag för de erlagda premiebeloppen. Här-

vid förutsättes, att försäkringarna uppfylla i anvisningarna till 31 § kommunal-skattelagen angivna villkor för att livförsäkring skall hänföras till pensionsförsäkring.

Två ledamöter voro skiljaktiga såvitt gällde den av riksskattenämnden först besvarade frågan och anförde:

Bolagets fastighet utgör i beskattningshänseende omsättningstillgång i byggnadsrörelse. Bolaget måste därför anses driva rörelse. Den omständigheten att byggnadsverksamheten upphört kan icke anses utgöra hinder för bolaget att erhålla avdrag som driftkostnad för lön till dem som under den tid byggnadsverksamheten pågick voro i bolagets tjänst. På grund härav och omständigheterna i övrigt anse vi att riksskattenämnden bort förklara att, om bolaget till de ifrågavarande tre personerna, vilka varit anställda hos bolaget, respektive deras rättsinnehavare utbetalar den vid fastighetsförsäljningen uppkommande vinsten såsom lön, bolaget äger vid sin inkomsttaxering erhålla avdrag såsom driftkostnad för vad sålunda utbetalas.

11) Överlåtelse av genom bodelning och arvskifte förvärvat rätt till patent

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom bl. a. följande. Sökandena — en änka och hennes omynliga barn — voro delägare i dödsboet efter en civilingenjör. I kvarlåtenskapen inginge bl. a. en av den avlidne patenterad metod för visst industriellt förfarande såvitt avsåge samtliga rättigheter till metodens användning inom vissa delar av världen. Motsvarande rättigheter i andra delar av världen hade försålts under arvlåtarens livstid. Sökandena avsågo att — efter bodelning och arvskifte — mot en likvid av åtminstone 500.000 kronor på en gång avyttra ovannämnda återstående rättigheter. Rätt till royalty, vinstandel

eller dylikt komme icke att förbehållas. Likviden skulle utgå kontant på en gång eller uppdelad på två å tre år. Några ytterligare patenträtter eller likartad egendom funnes icke i sökandenas ägo och hade icke heller disponerats av det oskiftade dödsboet. Ifrågavarande patenträtter hade skapats i den avlidnes uppfinnarverksamhet, som varit knuten till honom personligen och avbrutits med hans död. Sökandena anhöllo om förhandsbesked, huruvida köpeskillingen vid den ifrågasatta avyttringen utgjorde för sökandena skattepliktig intäkt.

Den 8 december 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner att den ifrågasatta överlåtelsen avser en definitiv avhändelse av den sökandena genom bodelning och arvskifte tillfallna rätten till den av den avlidne uppfunna och patenterade metoden samt att likviden icke avses skola utgå i form av royalty, rätt till vinstandel eller dylikt. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att vid avyttringen uppbyren ersättning icke utgör för sökanden skattepliktig intäkt.

12) Vid överlåtelse av rörelse skulle likviden utgå som viss årlig pension till säljaren. Den omständigheten att likviden skulle deponeras i bank att i rater utbetalas till säljaren har ansetts utgöra hinder för att taga utbetalningarna till beskattning hos säljaren allteftersom de lyftas av honom.

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden, som vore född år 1889, hade för avsikt att till ett aktiebolag försälja en av honom bedriven rörelse enligt ett så lydande utkast till avtal:

Mellan säljaren och köparen träffas härmed följande avtal.

Säljaren överlåter till köparen tidskriften N. N.

Med tidskriften följer inventarier och referensbibliotek enligt särskild förteckning samt övriga handlingar, som beröra tidskriften, vari ingår bl. a. ordersedlar beträffande annonser.

Justitiedepartementets tillståndsbevis för tidskriften skall överföras på köparen.

Tillträdesdag är den .. per vilken dag avräkning av tidskriftens inkomster och utgifter skall ske.

Säljaren förbinder sig att biträda med arbetet för tidskriften under tre månader efter tillträdesdagen under förutsättning att sjukdomshinder icke föreligger.

Köparen förbinder sig att fullgöra prenumerationsförpliktelser till utgången av år 19. . .

Som likvid erlägger köparen årligen pension till säljaren om 6.000:— kronor per år, vilken skall utbetalas månadsvis i efterskott med början den .. Pensionsutbetalningen skall ombesörjas av Göteborgs Bank, där köparen deponerar ett belopp om 40.000:— kronor, vilket belopp skall placeras med högsta gällande inlåningsränta. Sedan kapitalet och dess avkastning förbrukats upphör pensionsutbetalningarna. Skulle säljaren avlida dessförinnan skall pensionsrätten tillkomma hans arvingar.

Sökanden anhöll om förhandsbesked huruvida de sökanden enligt avtalet tillkommande beloppen skulle komma att beskattas efter hand som de förföllo till betalning eller om hela köpeskillingen skulle komma att beskattas på en gång. Tillika anhölls om förhandsbesked huru beloppen skulle komma att beskattas hos sökanden, därest avtalet utformades så, att de årliga utbetalningarna bestämdes till respektive 5.500, 5.000, 4.500 och 4.000 kronor med härav följande ökning av antalet annuiteter.

Den 14 september 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked.

Riksskattenämnden finner att det förhållandet, att köpeskillingen för rörelsen enligt det tilltänkta avtalet mellan säljare och köpare skall deponeras i bank för att utbetalas i rater till säljaren, icke möjliggör att utbetalningarna tagas till beskattning hos sökanden såsom inkomst av tjänst allteftersom de lyftas av sökanden. På grund härav förklarar riksskattenämnden att, om sökanden på i ansökningsangivna villkor avyttrar ifrågasvarande rörelse, köpeskillingen för rörelsen utgör för sökanden på en gång skattepliktig inkomst av rörelse.

13) Fråga — vid realisationsvinstberäkning — om tidpunkten för förvärv av fastighet

a) I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden arrenderade sedan år 1950 en tomt enligt ett mellan markägaren och sökanden upprättat kontrakt av följande lydelse:

”Härmed överlåter undertecknad jordägare och brukare full och uteslutande nyttjanderätt till tomt på hemmanet A till (sökanden). Arrendet av den tomt som härmed överlämnas, är 2.280 kvadratmeter och tager sin början den 1 januari 1950. Arrendet erlägges med hundra (100) kr. pr år för nämnda tomt och betalas årligen den 1 maj. Markägaren förbinder sig att vid köp frånräkna erlagda arrendeavgifter. Tomtpriset är vid köp 3 kr. 25 öre pr kvadratmeter. Skulle myndigheterna av någon anledning förbjuda avstyckning av tomten på grund av annan planering, återbetalas erlagda belopp förutom hundra (100:—) kr. som årligen utgör arrende. Arrendet räknas från ovan skrivna begynnelse-dag till samma datum nästföljande år och så vidare, och om kontraktet av arrendatorn före utgången av ovan bestämda arrendetid icke uppsäges, förbinder sig markägaren att ytterli-

gare överlåta arrendet till honom emot samma villkor, som finnes här ovan stadgat. Härav äro två likalydande exemplar upprättade och varav båda parter tagit var sitt.”

Utöver de årliga arrendeavgifterna hade sökanden i och för avräkning å framtida köpeskillning för tomten under tiden den 17 mars 1956 — den 15 april 1958 erlagt tillhoppa 1.250 kronor enligt anteckning å baksidan av arrendekontraktet, därvid beloppen i samtliga fall utom ett kvitterats av markägaren. Den 31 december 1958 upprättades mellan markägaren och sökanden ett så lydande köpekontrakt:

”1. Säljaren överlåter en tomt om cirka 2.280 m² från A. 2. Köpeskillingen utgör 3: 25 kronor per m², d. v. s. 7.410:— kronor, varav har betalats kontant 2.150:— kronor. Återstoden av köpeskillingen 5.260:— kronor skall betalas enligt särskild utfärdad revers löpande med 5 % ränta. 3. Tomten överlåtes gravationsfri och säljaren skall överlämna nytt gravationsbevis så snart avstyckning av tomt skett, och den befriats från eventuella penninginteckningar. 4. Köparen skall svara för avstycknings- och lagfartskostnaderna.”

Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida vinst vid avyttring av förenämnda tomt utgjorde för honom skattepliktig realisationsvinst.

Den 4 oktober 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att sökanden förvärvat ifrågasvarande markområde genom köp den 31 december 1958. På grund härav förklarar riksskattenämnden att den vinst, som kan uppkomma för sökanden vid en försäljning av området inom tio år från nämnda dag, utgör för sökanden skattepliktig realisationsvinst i den omfattning, som omförmäles i 35 § 2 mom. kommunalskattelagen.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden, att Kungl. Maj:t måtte förklara sökanden hava förvärvat omförmälda tomt den 1 maj 1950 eller i vart fall den 17 mars 1956.

I utslag den 9 januari 1962 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

b) I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökandena hade år 1956 till sin son sålt en jordbruksfastighet för 30.000 kronor. Det hade därvid varit avsikten att sonen skulle bedriva jordbruket å fastigheterna. På grund av skador, som sonen ådragit sig vid en olyckshändelse, hade han emellertid haft mycket svårt att sköta jordbruket och sett sig nödsakad att återförsälja gården till sökandena. Sökandena, som tidigare ägt fastigheterna i 31 år, hade sålunda genom köp den 26 september 1959 återförvärvat fastigheterna för 30.000 kronor. De hade nu av åldersskäl för avsikt att sälja fastigheterna. Sökandena anhöll om förhandsbesked, huruvida vinst vid en eventuell avyttring av fastigheterna utgjorde för dem skattepliktig realisationsvinst.

Den 4 oktober 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner att sökandena förvärvat fastigheterna genom köp den 26 september 1959. På grund härav förklarar riksskattenämnden att den vinst, som kan uppkomma för sökandena vid en försäljning av fastigheterna inom tio år från nyssnämnda tid, utgör för dem skattepliktig realisationsvinst i den omfattning, som omförmäles i 35 § 2 mom. kommunalskattelagen.

14) Periodiskt understöd?

I ärendet angående framställning om

förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Med anledning av förestående skilsmässa mellan sökanden och hans hustru hade sökanden för avsikt att ingå avtal om underhållsbidrag till hustrun enligt följande:

1. Mannen skall i underhållsbidrag till hustrun förskottsvis för kalendermånad utgiva, under hemskillnadstiden 750 kronor i månaden och i tiden därefter under ytterligare två år, dock längst till den 1 augusti 1963, 400 kronor i månaden. Därefter skall icke något underhållsbidrag utgå. Ovannämnda underhållsbidrag skall utgå under förutsättning, att hustrun lever ogift till den 1 augusti 1963.

2. Utöver ovannämnda underhållsbidrag skall mannen till hustrun i underhåll utgiva ett engångsbidrag med 15.000 kronor, att utbetalas senast den 1 juli 1961.

Sökanden anhöll om förhandsbesked huruvida han vid 1962 års inkomsttaxering vore berättigad till avdrag för i avtalet angivet engångsbidrag å 15.000 kronor.

Den 4 oktober 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner ifrågasvarande i utkast till avtal mellan sökanden och hans hustru såsom engångsbidrag betecknade belopp å 15.000 kronor icke kunna anses utgöra periodiskt understöd, varom förmäles i 46 § 2 mom. första stycket punkt 1) kommunalskattelagen. På grund härav och då sökanden icke heller på annan grund äger åtnjuta avdrag för beloppet förklarar riksskattenämnden sökanden vid inkomsttaxeringen icke berättigad till avdrag för i avtalet angivet engångsbidrag.

(Stockholm den 5 mars 1962)

I

Meddelanden från



Riksskattenämnden

Årg. 11

Nr 3 1962

1) Vissa frågor i samband med beskattning för intäkt av skogsbruk.

a) I en till riksskattenämnden inkommen framställning anförde Riksförbundet landsbygdens folk i huvudsak följande. Ovisshet hade uppkommit rörande tillämpningen i vissa hänseenden av de bestämmelser som år 1959 infördes i 22 § 1 mom. tredje stycket kommunalskattelagen och som innebära, att vid beräkning av intäkt av skogsbruk, som uppkommit i samband med eller i anledning av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till mark för obegränsad tid mot engångsersättning, avdrag må åtnjutas enligt de för inkomst vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken gällande reglerna. I praxis hade fastslagits, att intäkt av skogsbruk i samband med avyttring av fastighet skulle upptagas till beskattning i sin

helhet, så snart någon del av köpeskillingen för fastigheten erlagts, och att den rätt till skogsvärdeminskningssavdrag, som kunde föreligga, skulle utnyttjas då intäkten sålunda togs till beskattning. Denna praxis syntes emellertid ej kunna tillämpas på intäkt av skogsbruk i samband med eller i anledning av upplåtelse av dispositionsrätt till mark för kraftledning, vattenuppdämning, vägar m. m., enär intäkten i dylika fall vanligtvis fördelades på flera år utan att den skattskyldige hade möjlighet att i förväg fastställa den slutliga likvidens totala belopp. Förbundet hemställde därför, att anvisningar måtte utfärdas av innehåll att den s. k. kontantprincipen finge komma till användning vid beskattning av intäkt från avverkning av skog i samband med eller i anledning av sådan upplåtelse av dispositionsrätt till mark för kraftledningar, vat-

R I: 31

tenuppdämningar, vägar o. d., där hela likviden för den växande skogen ej bleve känd för den skattskyldige under ett och samma år, och att i följd därav de avdragsmetoder, som faststälts för här aktuella intäkter, finge komma till användning och utnyttjas vid varje tillfälle, då intäkt enligt kontantprincipen upptoges till beskattning.

Riksskattenämnden har — efter att över framställningen ha hört förste taxeringsintendenten vid överståthållarämbetet, allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden samt taxeringsintendenterna i samtliga län — den 17 januari 1962 beslutat att *såsom anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande.

Jämlikt punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen gäller vid tillämpning av den s. k. kontantprincipen att, om någon upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, skall såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit; avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden.

Enahanda regler böra tillämpas, då skattskyldig i samband med eller med anledning av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till mark för obegränsad tid mot engångsersättning avverkat skog å marken eller avyttrat därå växande skog och betalningen skall erläggas under loppet av flera år.

b) I 22 § 1 mom. tredje stycket kommunalskattelagen givas vissa regler rö-

rande avdrag för värdeminskning å skog för det fall att växande skog avyttrats i samband med marken. Vidare stadgas i nämnda lagrum att avdrag enligt samma regler må åtnjutas jämväl då nyttjanderätt eller servitutsrätt upplåtits till mark för obegränsad tid mot engångsersättning samt skog avverkats å marken eller växande skog därå avyttrats i samband med eller med anledning av upplåtelsen. Jämlikt punkt 5) tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen skall, därest skattskyldig är berättigad att åtnjuta avdrag enligt 22 § 1 mom. tredje stycket i fall då skog avverkats i samband med eller med anledning av upplåtelse för obegränsad tid, såsom köpeskillning eller eljest erhållen valuta för skogen anses det belopp, vartill intäkterna genom avverkningen skola upptagas, med avdrag av omkostnaderna för avverkningen och värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats vid denna.

I prop. nr 44 till 1959 års riksdag, vilken proposition ligger till grund för ovan anförda bestämmelser, anförde föredragande departementschefen bl. a. följande (s. 75—76).

De gynnsammare avdragsmöjligheterna bygger på principen att det ingående virkesförrådets rotvärde vid försäljningen lämnas obeskattat. Genom de föreslagna ändringarna kompliceras, såsom jag redan antytt, i vissa fall beräkningen av detta värde. Om nämligen skogsägaren själv avverkar eller låter avverka skogen och sedan avyttrar virket utgör den för virket erhållna valutan ett brutto, som måste minskas med omkostnaderna för avverkningen och försäljningen för att den avverkade skogens rotvärde skall kunna erhållas. En erinran härom föreslås införd i punkt 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

Beräkningen av omkostnaderna för en avverkning kan i vissa fall bli vansklig,

eftersom kostnaderna kanske inte direkt framgår av deklARATIONEN. Har t. ex. avverkningen skett med anlåtande av fast anställd personal måste en uppskattning ske av den del av lönekostnaden som kan anses belöpa på avverkningen. Särskilt stora blir svårigheterna när skogsägaren själv deltagit i arbetet. En värdering måste då ske av hans arbetsinsats vid avverkningen och värdet därav fråndragas bruttolikviden.

Enligt min mening kan en lösning av frågan åstadkommas genom att omkostnaderna för avverkningen beräknas schablonmässigt till viss del av likviden. Jag vill erinra om att, såvitt gäller begränsningen av insättning av medel å skogskonto, man tillämpar en schablon, som innebär att avverkningskostnaderna beräknas till en tredjedel av likviden för de avyttrade skogsprodukterna.

Emellertid talar vissa skäl mot att genom en lagbestämmelse generellt föreskriva en sådan schablon. Förhållandet mellan bruttolikvid och rotvärde växlar nämligen med virkespriser, arbetslöner m. m. Det torde därför få ankomma på riksskattenämnden att överväga anvisningar eller andra åtgärder på förevarande område för att tillgodose kravet på enkelhet och likformighet vid taxeringen.

Riksskattenämnden har den 17 januari 1962 meddelat följande *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* i fråga om beräkning av rotvärdet då skattskyldig själv avverkat eller låtit avverka skog å mark, som upplåtits med nyttjanderätt eller servitutsrätt för obegränsad tid mot engångsersättning. Det antecknas därvid, att anvisningarna utarbetats samråd med t. f. chefen för statens skogsforskningsinstitut, professorn Erik Hagberg samt direktören hos Sveriges kogsägareföreningars riksförbund, civilägmästaren Gösta Olhammar.

A. *Virke från fastighet, där prissättningen vid 1957 års allmänna fastighetstaxering gällde fritt utsorterat eller fritt huvudälv (Norrländ och Kopparbergs län).*

För beräkning av rotvärdet erfordras en indelning av fastigheterna i *omkostnadsgrupper* vilket, på sätt framgår av nedanstående tabell, bör ske med ledning av den för fastigheten ifråga angivna omkostnadsklassen vid 1957 års allmänna fastighetstaxering. I omkostnaderna i fråga ingår i regel flottnings- eller bilkörningskostnad, avseende virkets vidaretransport från säljarens leveransplats till prissättningsplats gällande vid allmän fastighetstaxering.

O m r å d e	Omkostnadsgrupp			
	I	II	III	IV
	omfattande omkostnadsklasserna			
Norrbottens län	1—6	7—10	11—16	17—
Västerbottens och Västernorrlands län	1—5	6—9	10—15	16—
Jämtlands län				
a) Jämtlandsdelen	1—4	5—9	10—15	16—
b) Härjedalsdelen	1—5	6—9	10—15	16—
Gävleborgs län				
a) Hälsinglandsdelen . .	1—6	7—10	11—16	17—
b) Gästriklandsdelen 1)	1—6	7—11	12—	—
Kopparbergs län				
a) Norra Dalarna 2) . .	1—5	6—10	11—17	18—
b) Södra Dalarna 2) . .	1—6	7—	—	—

1) Avser skogar inom Ockelbo socken, där virket utdrives till Testeboån ovan Bysjön, samt skogar i Hamrånge socken, belägna väster om landsvägen Hamrånge—Skog, där virket utdrives till flottled. Hit hänföres även den östligaste delen av Ockelbo socken för skogar, där virket utdrives till Storsjön och Dammsjön. För övriga delar av landskapet gäller prissättningen fritt bilväg.

2) Med norra Dalarna avses kommunerna Särna, Idre, Lima, Transtrand, Älvdalen, Ore, Orsa, Mora, Våmhus, Sollerön, Järna, Äppelbo, Malung och

Venjan. Med södra Dalarna avses Kopparbergs län i övrigt.

För fastigheter tillhörande de skilda omkostnadsgrupperna bör rotvärdets andel av leveransvirkets värde beräknas uppgå till följande procenttal. Med leveransvirkets värde avses därvid den erhållna valutan för virket inklusive eventuella ersättningar för värdeförluster (exempelvis ersättning för konjunkturförlust samt för insekts- och blånadsskador i anledning av avverkning å olämplig tid).

a) då flottnings- eller bilkörningskostnaden inom Norrland med undantag för landskapet Gästrikland är lika med eller högre än 25 öre/f³ (f³fl) samt då kostnaden inom Kopparbergs län och ifrågasvarande del av Gästrikland är lika med eller högre än 30 öre/f³to.

Omkostnadsgrupp	II	III	IV
rotvärdets andel i % av leveransvirkets värde	50	40	30

b) då ingen flottnings- eller bilkörningskostnad ingår eller kostnaden är lägre än den i punkt a) angivna

Omkostnadsgrupp	I	II	III
rotvärdets andel i % av leveransvirkets värde	50	40	30

Huruvida flottnings- eller bilkörningskostnad skall anses över- eller understiga i punkt a) angivna gränser bestämmas på grundval av den kostnad som gällde vid tiden för leveransen av virket.

B. Virke från fastighet, där prissättningen vid 1957 års allmänna fastighetstaxering gällde fritt bilväg, järnväg eller — beträffande Dalsland — kanalsjö (Götaland och Svealand med undantag för Kopparbergs län. Härjämte vissa delar av Gästrikland).

Anm. Inom Värmlands län sker prissättning jämväl vid huvudvattendrag och biflottleder men, då fastighetstaxeringens omkostnadsklasser där ej innefatta flott-

ningskostnad, bör beräkning av rotvärdet det oaktat ske enligt nedan.

Rotvärdets andel av leveransvirkets värde: 55 %.

Med leveransvirkets värde avses härvid den erhållna valutan för virket inklusive eventuella ersättningar för värdeförluster (exempelvis ersättning för konjunkturförlust samt för insekts- och blånadsskador i anledning av avverkning å olämplig tid).

2) Angående gränsdragning mellan varulager och kontraherade varor.

Sedan taxeringsintendenten i Jönköpings län i en till riksskattenämnden den 12 februari 1962 inkommen framställning hemställt om uttalande från riksskattenämnden huruvida viss skattskyldig ägde per balansdagen verkställa nedskrivning å vissa såsom lagertillgångar rubricerade varor, vilka icke voro levererade men voro fakturerade och för köparens räkning hos leverantören undanställda, har riksskattenämnden den 10 april 1962 avlåtit följande skrivelse till taxeringsintendenten:

”Omständigheterna i ärendet ha uppgivits vara i huvudsak följande. Den skattskyldige bedrev försäljning av bl. a. tvättmaskiner, kylskåp och frysboxar samt var vidare generalagent för en tysk firma som tillverkade städmoppar. Vissa såsom varuinköp bokförda inköp omfattade rörelsens behov av sådana varor för en längre tid, varvid leverantörerna utfärdade fakturor genast å hela det angivna inköpet trots att leveranserna skedde successivt efter order. Enligt den skattskyldiges uppgift voro ifrågasvarande varor klara för leverans per balansdager och ’undanställda’ hos leverantören för hans räkning. Leverans hade sedan oft-

skett direkt till en kund. Den skattskyldiges varuskulder per balansdagen avsågo till övervägande del dessa för den skattskyldiges räkning hos leverantörerna undanställda varor. Dessa hade även medtagits i varulagerförteckningen per balansdagen och således inräknats i varulagret. I varulagret hade vidare medräknats 'Sängar och madrasser samt gavlur till d:o', vilka varor betalats före balansdagen men då ännu icke levererats. Troligen voro dessa senare varor icke heller färdigställda per balansdagen. Ovan angivna varor med ett anskaffningsvärde av 511.528 kronor hade av den skattskyldige i bokslutet nedskrivits med 60 procent.

Riksskattenämnden, som inhämtat yttranden i ärendet från förste taxeringsintendenten i Stockholm samt vissa taxeringsintendenter, får anföra följande.

I proposition 1945:377 rörande ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, vilken proposition ligger till grund för gällande regler om begränsning av rörelseidkares rätt att vid beräkning av inkomst göra nedskrivning av värdet å rättighet till leverans av varor enligt ej fullgjorda köpekontrakt, anförde vederbörande departementschef beträffande frågan om gränsdragningen mellan varulager i egentlig bemärkelse och kontraherade varor följande:

'Beträffande frågan huru gränsen skall dragas mellan varulager i egentlig bemärkelse och kontraherade varor har i (den till grund för propositionen liggande) promemorian — med utgångspunkt från vad som var allmänt affärsbruk före år 1939 — föreslagits, att varulagret skall anses omfatta dels varor, som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels

och varor, som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. I olika yttranden har därutöver föreslagits, att kontraherade, kontant betalade varor skola betraktas som lagervaror, enär köparen även under normala förhållanden är nödsakad att i och med det betalning skett bokföra sitt inköp och detta lämpligast bör ske å varukontot. Detsamma bör enligt vissa yttranden gälla i fråga om varor betalade genom rembours, åtminstone om remboursen är bekräftad. Vidare har framhållits, att för skogsförädlingsindustriens del kontrakt angående sågtimmer och massaved, som inköpts på rot för avverkning genom köparens egen försorg eller i form av leveransvirke, bör få behandlas som varulager, enär råvaruanskaffningen inom denna industri regelmässigt till övervägande del vilar på kontrakt, som ej äro fullgjorda vid årsskiftet, då balansdagen i allmänhet infaller. På samma sätt borde av liknande anledning järnindustriens kontrakt angående träkol behandlas. Det har jämväl anförts, att som levererad vara böra anses stämplade träd samt virke, därå lagen den 9 juni 1944 om köpares rätt till märkt virke äger tillämpning. Som skäl för sistnämnda undantag har angivits, att förvärvaren i förra fallet fått en sakrättsligt skyddad rätt att tillgodogöra sig träden, vilket tillgodogörande sker på hans egen risk, och att i senare fallet det i vederbörlig ordning märkta virket icke får tagas i anspråk för betalning av säljarens gäld. Å andra sidan har framhållits, att gränsdragningen bör ske efter allmänna civilrättsliga regler och god affärssed. För egen del finner jag gränsdragningen böra ske med utgångspunkt från det bokföringssätt, som hittills eller i varje fall före kriget brukat tillämpas; i förevarande hänseende torde det hava varit vanligt, att ett varuinköp icke bokförts å varukontot, förrän leveransen skett. I enlighet härmed anser jag gränsdragningen i princip böra ske efter de i promemorian angivna linjerna; det inneliggande varulagret bör alltså anses omfatta dels varupartier, som vid balansdagen omhänder-

tagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels ock varupartier, som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. Vad sålunda föreslagits läser emellertid gälla redan på grund av regeln, att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, varför särskilda bestämmelser härom i lagtexten torde vara överflödiga.

Vad angår de i remissyttrandena föreslagna undantagsbestämmelserna torde det förhållandet, att kontant betalning erlagts för en kontraherad vara eller att köpeskillingen för densamma säkerställts, icke böra medföra avvikelser från den förut angivna huvudregeln. Frånsett att en sådan bestämmelse skulle obehörigen gynna de kapitalstarkare företagen synes det anförda motivet för densamma icke vara särskilt starkt. Det är visserligen riktigt, att förskottsbetalningar bruka bokföras, men bokföringen torde åtminstone före kriget i de flesta fall ej ha skett på varukontot.

Vad angår de övriga föreslagna undantagsbestämmelserna synes de till stöd därför återopade skälen icke vara av avgörande betydelse. Behovet av nedskrivningsmöjligheter läser här kunna i huvudsak tillgodoses genom rätten att företaga nedskrivning å kontrakt för befintliga prisfallsrisker.

Vid angivna förhållanden och med hänsyn till angelägenheten av en enkel och lätt tillämplig gränsdragning anser jag mig icke böra förorda särbestämmelser för nu ifrågavarande fall.'

Under återopande av vad föredragande departementschefen sålunda anför och då enligt riksskattenämndens uppfattning någon ändring i vad som härutinnan var allmänt affärsbruk icke skett efter år 1945 får nämnden uttala, att gränsdragningen mellan ineliggande varulager och kontraherade varor bör ske så att till ineliggande varulager räknas endast sådana varupartier, som senast å balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje

man för köparens räkning, ävensom varupartier som senast å balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. De i Eder skrivelse angivna varupartier, som den ifrågavarande skattskyldige redovisat såsom varulager, böra sålunda icke anses utgöra sådant varulager, vilket köparen enligt huvudregeln i punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen äger rätt att vid beskattningsårets utgång upptaga till lägst fyrtio procent av dess anskaffningsvärde (jfr även Geijer m. fl.: Skattehandbok del I, 5 uppl., sid. 403 nederst). Angivna varor böra sålunda i stället hänföras till kontraherade varor och nedskrivning av värdet därav bör följaktligen medgivnas endast i enlighet med bestämmelserna i punkt 1 tolfte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen."

3) Kontraktsanställd växelstationsföreståndares rätt till avdrag för arbetsgivaravgift.

I en till riksskattenämnden den 9 augusti 1961 inkommen framställning anförde Kungl. telestyrelsen i huvudsak följande:

Vid många av televerkets manuella växelstationer med kontraktsanställda föreståndare erfordras biträdespersonal för stationens skötsel. För biträdena ifråga anses växelstationsföreståndarna såsom arbetsgivare i socialförsäkringslagarnas mening. På grund härav debiteras dessa föreståndare arbetsgivaravgift i vanlig ordning, varvid förekommer såväl att avgift uttages i efterskott i samband med slutlig skatt för året ifråga ("mindre arbetsgivare") som att avgift erlægges direkt till Riksförsäkringsverket enligt särskild räkning ("större arbetsgivare"). Dylig räkning upptager dels preliminär arbetsgivaravgift för det år, under vilket

räkningen utsändes, dels slutlig arbetsgivaravgift för det år, som ligger två år tillbaka i tiden; från dessa båda avgifter avräknas eventuellt erlagd preliminär avgift för det år, den slutliga avgiften avser.

Telestyrelsen har med giltighet fr. o. m. den 1 januari 1961 beslutat, att kontraktsanställd föreståndare för taxa-I-station och — i vissa fall — f. d. föreståndare av sådant slag skall erhålla ersättning av televerkets medel för debiterad slutlig arbetsgivaravgift avseende år 1960 eller senare år. Nämnda ersättning må dock utgå med högst det belopp, som kan anses utgöra normal arbetsgivaravgift för biträdespersonal vid växelstation av den aktuella stationens storlek m. m. Vidare äger växelstationsföreståndare, som anses som "större arbetsgivare", under viss förutsättning erhålla förskott av televerkets medel motsvarande debiterad preliminär arbetsgivaravgift.

Föreståndare av sistnämnda kategori har under år 1960 kunnat provisoriskt erhålla bidrag för täckande av preliminär arbetsgivaravgift för år 1960 samt har enligt ovan år 1961 erhållit förskott av ovannämnt slag med hela beloppet av preliminär avgift för år 1961. Föreståndaren har förbundit sig att reglera förskottet år 1963, då den slutliga avgiften för 1961 debiterats föreståndaren.

På grund av den fortskridande automatiseringen av televerkets stationer upphöra åtskilliga personer med växelstationsföreståndarsysslan, varvid de antingen helt upphöra att vara arbetsgivare eller möjligen bliva arbetsgivare i annan verksamhet. Det torde därför ofta förekomma att för växelstationsföreståndare, som ansetts som "större arbetsgivare" och som erlagt preliminär arbetsgivaravgift, den slutliga avgiften för automatiseringsåret blir lägre än den erlagda preliminära avgiften samtidigt som någon ny preliminär avgift icke debiteras föreståndaren. Avgången växelstationsföreståndare kan sålunda i dylika fall komma att erhålla återbetalning av för mycket erlagd preli-

minär arbetsgivaravgift. Detta gäller i hög grad fall, då avgången inträffade under år 1960 eller 1961, men äger även giltighet beträffande senare år.

Genom televerkets försorg verkställes avdrag för preliminär A-skatt på växelstationsföreståndarens arvode m. m. (inkluderande löner m. m. till biträdespersonal). Enligt styrelsens åsikt bör på televerkets kontrolluppgifter till taxeringsmyndigheterna för här avsedda föreståndare ej upptagas ovanberörda förskott för täckande av preliminär arbetsgivaravgift men väl ovannämnda ersättning för slutlig avgift. Växelstationsföreståndarna ifråga bör sålunda enligt styrelsens mening rekommenderas, att i självdeklarationen begära avdrag för *slutlig* arbetsgivaravgift samtidigt som ersättningen från televerket för denna avgift upptages såsom inkomst. Med ett sådant förfaringsätt skulle ovanberörda fall av återbetalning till växelstationsföreståndare av för mycket erlagd avgift icke alls vålla några svårigheter.

Riksskattenämnden har — efter att över framställningen ha hört ett antal taxeringsintendenter — den 17 januari 1962 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande:

Inkomst som växelstationsföreståndare uppbär från televerket är att hänföra till intäkt av tjänst. Dylik intäkt skall jämlikt 41 § andra stycket kommunalskattelagen anses hava åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, medan utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. I enlighet härmed skulle växelstationsföreståndare å ena sidan redovisa såväl från televerket uppburet förskott å preliminär arbetsgivaravgift som återbetald preliminär arbetsgivaravgift såsom inkomst för det år,

då beloppet uppburits, och å andra sidan upptaga preliminär avgift ävensom det belopp, varmed slutlig avgift överstiger preliminär avgift, såsom avdrag för det år då avgiften guldits. Av praktiska skäl bör emellertid godtagas, att växelstationsföreståndare i sin självdeklaration såsom

inkomst redovisar endast den ersättning för arbetsgivaravgift, som under beskattningsåret slutligt tillerkänts honom från televerket, och såsom avdrag utför endast det belopp, varmed arbetsgivaravgift slutligt debiterats honom under beskattningsåret.

4) Realisation eller löpande försäljning av kreatur? (Jfr nr 5/1959 p. 1 och nr 3/1960 p. 5.)

I ärende angående framställning om förhandsbesked från dödsboen efter en lantbrukare N. N. och hans hustru förekom i huvudsak följande: Dödsbona hade fortsatt driften av ett av N. N., som av-

lidit år 1946, och hans hustru, som avlidit år 1956, tidigare bedrivit jordbruk. Nötkreatursbesättningens sammansättning vid utgången av nedannämnda år samt försäljningar och inköp under respektive år framginge av följande uppställning:

år	antal djur:				sålt under året:			köpt under året:	
	tjurar	kor	ungnöt	s:a	kalvar	andra	s:a kr.	nötkreatur	s:a kr.
1954	1	9	19	29	7	3	3.466	2	250
1955	1	13	20	34	6	4	6.461	1	300
1956	1	12	19	32	5	6	5.022	—	—
1957	1	14	19	34	5	5	7.030	3	855
1958	1	10	22	33	3	8	11.167	5	3.045
1959	1	8	28	37	—	13	16.939	8	1.575
1960	1	8	25	34	—	10	9.880	4	2.628

Dödsboen hade för avsikt att övergå till kreaturslös drift och i samband därmed försälja hela kreatursbesättningen, bestående av 1 tjur, 11 kor och 22 ungnöt. Av ungnöten voro 4 högdräktiga kvigor, vilka skulle bli kor före slutet av år 1961. Driftsomläggningen skulle taga sig uttryck bland annat i ändrad växtföljd med ökad odling av vete, sockerbeter, korn och raps. Dödsboen deklarerade inkomsten av jordbruket enligt kontantprincipen. Dödsboen anhölle om förhandsbesked, huruvida inkomsten av den tillämnade försäljningen utgjorde skattepliktig inkomst samt — därest så icke vore fallet — huruvida den omständigheten att dödsboen behölle en ko för husbehovsmjolk medförde annat bedömande.

Riksskattenämnden meddelade den 14 september 1961 följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att dödsboen under en följd av år bedrivit — förutom mjölkproduktion — uppfödning av ungdjur i större omfattning än som normalt är förenat med en mjölkdjursbesättning av förevarande storlek. Den tilltänkta försäljningen måste därför anses innefatta såväl realisation som löpande försäljning. Riksskattenämnden förklarar att, om dödsboen i samband med en stadigvarande omläggning av jordbruksdriften från mjölkproduktion och uppfödning av ungdjur till kreaturslös drift, försälja antingen hela nötkreatursbesättningen eller hela besättningen utom en ko, avyttringen av samtliga vid försäljningstill-

fället befintliga kor, dock högst 12 stycken, och lika många ungdjur av normal ålderssammansättning samt en tjur är att anse såsom sådan realisation, därav intäkten icke skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet, men i övrigt såsom löpande försäljning. Eftersom dödsboen innehaft besättningen mer än fem år, skall vid avyttringen uppkommande vinst i vad den belöper på den såsom realiserad ansedda delen av besättningen icke heller utgöra skattepliktig realisationsvinst.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade dödsboen, att Kungl. Maj:t måtte förklara hela den ifrågasatta försäljningen vara av sådan beskaffenhet att inkomsten av försäljningen ej vore skattepliktig.

Regeringsrätten (plenum) fann i utslag den 27 februari 1962 ej skäl att göra ändring i överklagade förhandsbeskedet.

Fem regeringsråd anförde:

Enligt de av dödsboen angivna förutläggningarna för förhandsbeskedet skulle den tilltänkta försäljningen omfatta hela eller väsentligaste delen av fastighetens kreatursbesättning och ske i syfte att stadigvarande i motsvarande mån nedbringa dess storlek eller övergå till helt kreaturslöst jordbruk.

Vid sådant förhållande skall jämlikt vad därom finnes stadgat försäljningen i sin helhet anses såsom realisation av inventarier i jordbruket, oavsett om flera eller färre av kreaturen uppfötts för försäljning eller ej.

Förty och då, såsom riksskattenämnden funnit, genom försäljningen möjligen uppkommande vinst ej kan beskattas såsom realisationsvinst,

pröva vi lagligt i så måtto ändra det slut, överklagade förhandsbeskedet innehåller, att inkomsten genom försäljningen förklaras icke till någon del utgöra skattepliktig inkomst.

Ett regeringsråd yttrade:

Jag finner den tilltänkta avyttringen

innefatta dels realisation av levande inventarier, dels ock försäljning av djur, vilka äro att anse som produkter från jordbruket, samt prövar på grund härav och av skäl som riksskattenämnden i övrigt anført rättvist fastställa det slut överklagade förhandsbeskedet innehåller.

5) Jordstyckningsrörelse?

I ärenden angående framställningar om förhandsbesked förekom i huvudsak följande:

a) Sökandena — två syskon — hade genom arvskifte år 1946 efter sin fader, som avlidit år 1938, erhållit vissa fastigheter i X kommun. Fastigheterna hade av fadern förvärvats år 1912, vid vilken tidpunkt de utgjort en jordbruksfastighet. Därefter hade på initiativ av kommunen tomtbildning skett av vissa inom X municipalsamhälle belägna delar av fastigheterna. Fadern hade omkring åren 1918—1920 från fastigheten försålt ett tomtområde. Dödsboet efter honom hade åren 1945 och 1946 verkställt fem försäljningar av tillhoppa 9 tomter och en försäljning av delar till en tomt. Sökandena hade efter sitt förvärv av fastigheterna försålt en tomt år 1950 och fyra tomter år 1954, varav tre försåls i ett sammanhang till en köpare. Vid sistnämnda försäljning hade sökandena såsom villkor uppställt, att de samtidigt finge förvärva fem andra tomter inom municipalsamhället, vilket villkor hade uppfyllts. Genom den utveckling municipalsamhället numera undergått hade brist på byggnadsmark uppstått. Sökandena hade från det kommunala byggnadsföretaget X Fastighetsaktiebolag erhållit förfrågan, huruvida de vore villiga att till företaget överlåta vissa fastigheter. Sökandena hade — under

förutsättning att vinst vid försäljningen icke beskattades såsom inkomst av rörelse — förklarar sig beredda tillmötesgå framställningen genom att försälja elva rättsligen bildade tomter samt två tomtområden om 1.074 resp. 2.850 kvadratmeter. Av de för försäljning avsedda tomterna önskade byggnadsföretaget för egen del förvärva endast åtta, medan de tre övriga skulle överlåtas till ett trafikaktiebolag. Sökandena hade emellertid såsom villkor för försäljning uppställt, att byggnadsföretaget köpte även sistnämnda tre tomter. Efter den planerade försäljningen skulle sökandena komma att hava kvar dels inom municipalsamhällets stadsplanlagda del ett tomtområde å 5.724 kvadratmeter och — utom försäljningsområdet — ett område å omkring 60.000 kvadratmeter, dels ock utom municipalsamhället en jordbruksfastighet. Sökandena anhöllo om förhandsbesked, att de icke skulle komma att beskattas för inkomst av rörelse genom den tilltänkta fastighetsförsäljningen. Därjämte anhöllo om förhandsbesked av enahanda innebörd, där est vid en gemensam försäljning såldes, förutom angivna tomter samt områdena om 1.074 och 2.850 kvadratmeter, jämväl tomtområdet å 5.724 kvadratmeter samt området å omkring 60.000 kvadratmeter.

Den 4 oktober 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att ifrågavarande fastigheter med hänsyn till tidigare skedda försäljningar få anses utgöra om-sättningstillgångar i av sökandena bedrivna jordstyckningsrörelse. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att köpeskillingen vid den tilltänkta försäljningen skall utgöra för sökandena skattepliktig intäkt av rörelse oavsett efter vilket av

de i ansökningen angivna alternativen försäljningen äger rum.

Tre ledamöter voro skiljaktiga och anförde:

Vi finna att sökandena, såvitt visats, icke bedrivit jordstyckningsrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter. På grund härav och då den ifrågasatta försäljningen icke kan anses innebära, att sökandena påbörja sådan rörelse samt sökandena innehaft ifrågavarande fastigheter mer än tio år anse vi att riksskattenämnden bort förklara, att den vinst som må uppkomma vid försäljningen av dessa icke skall utgöra för sökandena skattepliktig inkomst.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökandena, att Kungl. Maj:t måtte förklara köpeskillingen vid de tilltänkta försäljningarna icke skola utgöra skattepliktig intäkt av rörelse.

I utslag den 6 mars 1962 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

b) Sökanden hade år 1933 av sina föräldrar köpt en jordbruksfastighet för 22.500 kronor. Fastigheten låg inom en för ett stationssamhälle år 1929 godkänd byggnadsplan, vilken tillkommit på initiativ av vederbörande kommun. Under tiden maj år 1937—september år 1945 hade från fastigheten avstyckats och försålts elva tomter från ett sammanhängande område vid fastighetens sydöstra gräns. Försäljningarna hade vid sökandens inkomsttaxering hänförs till yrkesmässig jordstyckningsrörelse. Efter år 1945 hade någon tomtförsäljning icke skett. Fastigheten hade alltsedan sökandens förvärv brukats såsom jordbruksfastighet. Sökanden hade genom preliminärt köpekontrakt år 1961 till kommunen

för ett pris av 200.000 kronor försålt hela den återstående delen av fastigheten utom bostadshuset med tomt. Muntligen hade överenskommits, att försäljningen skulle bli giltig allenast under förutsättning, att vinst vid densamma icke skulle beskattas såsom inkomst av rörelse. Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida vinst vid den tillämnade försäljningen vore fri från beskattning.

Den 2 november 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att, om sökanden i enlighet med ett i ärendet åberopat preliminärt köpekontrakt till kommunen avyttrar ifrågavarande fastighet, försäljningen icke skall anses utgöra ett led i av sökanden bedriven jordstyckningsrörelse. På grund härav och då sökanden innehåft fastigheten under mer än tio år förklarar riksskattenämnden, att vid försäljningen uppkommande vinst icke skall utgöra för sökanden skattepliktig inkomst.

En ledamot var skiljaktig och anförde:

Med hänsyn till omfattningen av tidigare försålda tomtområden anser jag, att den tilltänkta försäljningen utgör ett led i en av sökanden bedriven tomtstyckningsrörelse. Jag finner således, att sökanden icke kan undgå beskattning såsom för inkomst av rörelse för den vinst, som kan uppkomma vid försäljning av fastigheten.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att den ifrågasatta försäljningen måtte förklaras ingå som ett led i av sökanden bedriven jordstyckningsrörelse.

I utslag den 20 mars 1962 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet i vad därigenom förklarats, att sökanden icke skulle anses till följd av ifrågavarande försäljning åtnjuta inkomst av rörelse.

c) Dödsboet efter N. N., vilken avlidit år 1957, ägde jordbruksfastigheterna A och B. Från A hade tidigare avstyckats sju sommarstugetomter, varav N. N. och hans hustru år 1946 avyttrat två (ehuru köpebrev utfärdades först 1955) samt dödsboet år 1958 en. Dödsboet ämnade nu avyttra de återstående fyra tomterna. Ifrågavarande tomtområde var skilt från dödsboets fastigheter A och B dels av en allmän väg dels ock av ett antal fastigheter, som ej tillhörde dödsboet. Dödsboet anhöll om förhandsbesked, huruvida en försäljning av ifrågavarande tomter under år 1962 skulle anses ingå såsom ett led i en tomtstyckningsrörelse.

Den 8 februari 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att dödsboet får anses hava fortsatt en av makarna tidigare bedriven jordstyckningsrörelse. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att köpeskillingen vid den tilltänkta försäljningen av ifrågavarande återstående tomter utgör för dödsboet skattepliktig intäkt av rörelse.

6) Fråga om beskattning av en under 11 resp. 15 år utgående livränta, som erhållits i vederlag vid överlåtelse av rörelse. (Jfr nr 5/1959 p. 3.)

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden, som vore född år 1901 och sedan år 1930 bedrivit affärsrörelse, hade av hälsoskäl överlåtit rörelsen från den 15 juni 1961. Vederlaget för rörelsen utgjorde dels en årlig livränta av 6.375 kronor att utgå under en elvaårsperiod från och med år 1962, dels ock ersättning för varulager till den del det översteg

R I:41

15.000 kronor enligt inventering till netto-priser.

Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida ifrågakomna såsom livränta betecknade årsbelopp skulle tagas till beskattning allteftersom de utbetalades. Därest så icke bleve fallet anhöll sökanden om förhandsbesked, huruvida dylik beskattning skulle komma att ske, om nämnda del av vederlaget fördelades på en tid av 15 år.

Den 4 september 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner de såsom livränta betecknade årliga utbetalningarna, vilka tillförsäkrats sökanden i samband med den ifrågakomna överlåtelsen, utgöra köpeskilling för rörelsen. Med hänsyn till den tid, varunder utbetalningarna fastställts att utgå, förklarar riksskattenämnden emellertid att desamma — oavsett om de utgå under 11 eller 15 år — skola tagas till beskattning hos sökanden såsom inkomst av tjänst allteftersom de bliva för sökanden tillgängliga för lyftning.

7) Förlustutjämning?

I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Enligt räkenskaper-na hade för sökandebolaget i bokslutet per den 30 juni 1955 uppkommit en förlust å 23.916 kronor. Vid förlustårets ingång fördelade sig bolagets 130 aktier på följande personer:

A	81
B	1
C	20
D	4
E	18

R I: 42

F	2
G	4
	<hr/>
	130

Majoriteten av aktierna ägdes av A och B, som voro makar. Övriga aktieägare utgjordes av anställda i bolaget (D och G) eller arvingar till tidigare anställda (C, E och F) och voro icke besläktade vare sig med makarna A och B eller med varandra. År 1955 anställde A en systerson H som direktör i sökandebolaget. H samt hans bröder K och L invaldes även i bolagets styrelse. Bröderna inköpte 40 aktier, som tillhört personer, vilka ej längre voro anställda i bolaget. Dessutom hade bröderna vid skilda tillfällen erhållit en eller flera aktier i gåva av A. Vid bokslutstillfället den 30 september 1961 fördelade sig aktierna sålunda:

A	40
G	4
D	4
L	28
K	27
H	27
	<hr/>
	130

A hade i testamente förordnat, att bröderna skulle ärva samtliga hennes aktier i bolaget. De redan skedda överlåtelsena av aktier från A till bröderna borde enligt bolagets mening få betraktas som förtida arv.

Bolaget hemställde om förhandsbesked, huruvida bolaget vid 1962 års taxering vore berättigat till avdrag enligt förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst för den uppkomna förlusten utan hinder av bestämmelserna i 8 § nämnda förordning.

Den 7 december 1961 meddelade riks-skattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner att aktierna i sökandebolaget vid ingången av förlust-året och vid utgången av det beskattnings-år, för vilket taxering skall ske år 1962, till huvudsaklig del ägdes av ett fåtal fysiska personer samt att äganderättsförhållandena i övrigt beträffande aktierna vid nämnda tidpunkter icke äro sådana som förutsättas för rätt till förlustavdrag enligt 8 § förordningen om rätt till förlustutjämning. På grund härav förklarar riks-skattenämnden, att sökandebolaget vid 1962 års inkomsttaxering icke är berättigat njuta avdrag för förlust, hänförlig till det räkenskapsår, som gick till ända den 30 juni 1955.

8) Frågor om tillämpning av 1960 års förordning med provisoriska bestämmelser om beskattning av aktiebolags inkomst.

I ärenden angående framställningar från aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande.

a) Dagens Nyheters aktiebolag¹ samt dess dotterbolag Aktiebolaget Vintervägen och Förvaltningsaktiebolaget Fyr-fotan anförde bland annat följande. Dagens Nyheters aktiebolag hade år 1948 förvärvat samtliga aktier i Aktiebolaget Billingsfors—Långed för att trygga tillgången på tidningspapper. Då en inriktning av produktionen hos Aktiebolaget Billingsfors—Långed på tidningspapper emellertid befunnits vara företagsekonomiskt oriktig, hade aktierna i sistnämnda

¹ Namnet publicerat med bolagets medgivande.

bolag avyttrats. Dagens Nyheters aktiebolags önskan att förvärva inflytande i tidningspappersindustrin hade dock kvarstått och bolaget hade därför under åren 1951—1960 främst genom Aktiebolaget Vintervägen inköpt aktier i Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag, som vore en av Dagens Nyheters aktiebolags största leverantörer av tidningspapper. Dagens Nyheters aktiebolag hade låtit uppdelade de köpta aktierna på båda de ifrågavarande dotterbolagen av den anledningen att enligt Holmens Bruks & Fabriks aktiebolags bolagsordning varje på stämman representerad aktieägare icke ägde rösta för mer än en fjärdedel av på stämman representerade aktier. Dagens Nyheters aktiebolag innehade vid utgången av år 1960 genom sina dotterbolag 50.239 A-aktier i Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag motsvarande närmare 12 procent av det totala röstvärdet av dylika aktier. Härjämte ägde sökandebolagen vid samma tidpunkt 3.645 B-aktier, med vilka dock vore förbundna en rösträtt av blott 1/1.000 per aktie. Kursvärdet av de båda dotterbolagens totala innehav av aktier i börsnoterade aktiebolag utgjorde den 31 december 1960 19.631.511 kronor, varav på aktierna i Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag belöpte 16.401.815 kronor. Sökandebolagen anhöllo om förhandsbesked i bland annat följande hänseenden.

Äro aktierna i Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag att anse som organisationsaktier för DN-koncernen?

Är det erforderligt att aktierna i Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag överföras till moderbolaget för att aktierna skola utgöra organisationsaktier?

Måste dotterbolagen avyttra sina aktier i andra bolag än Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag för att aktierna i det se-

nare bolaget skola utgöra organisationsaktier?

Den 5 oktober 1961 meddelade riksskattenämnden, såvitt nu är i fråga, följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner väl, att aktierna i Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag icke innehavas av sökandebolagen som ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom och att aktierna förty icke äro att anse som s.k. organisationsaktier för sökandebolagen. Emellertid finner riksskattenämnden — främst med hänsyn till storleken av dotterbolagens innehav av aktier i Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag och den tämligen ensidiga inriktning på förvärv av dylika aktier, som utmärker dotterbolagens aktieköp, samt tidningspapperets stora betydelse för Dagens Nyheters aktiebolags rörelse — att sökandebolagen gjort sannolikt, att förvärvet av aktierna i Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag betingats av Dagens Nyheters aktiebolags rörelse. Jämlikt 11 § förordningen den 9 december 1960 (nr 658) med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall skola omförmälda aktier sålunda icke anses förvärvade i kapitalplaceringssyfte. På grund av det anförda förklarar riksskattenämnden att, vid tillämpning av nyssnämnda förordning, aktierna i Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag icke skola anses förvärvade i kapitalplaceringssyfte. Vad riksskattenämnden sålunda förklarat skall gälla oavsett om aktierna i Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag ägas av Dagens Nyheters aktiebolag eller av dotterbolagen och oavsett innehavet i övrigt av aktier, förvärvade i kapitalplaceringssyfte.

En ledamot var skiljaktig och anförde:

R I: 44

För min del finner jag att sökandebolagen icke gjort sannolikt att förvärvet av aktierna i Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag betingats av den rörelse, som bedrivs av Dagens Nyheters aktiebolag.

På grund härav anser jag att riksskattenämnden hade bort förklara, att aktierna i Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag skola anses förvärvade i kapitalplaceringssyfte.

En ledamot ansåg att ansökan bort avvisas. Härutinnan överröstad förklarade han sig i sak instämma i ovan intagna reservation.

I besvär hos regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent att Kungl. Maj:t måtte förklara, att aktierna i Holmens Bruks & Fabriks aktiebolag skulle anses förvärvade i kapitalplaceringssyfte.

Regeringsrätten fann i utslag den 30 januari 1962 ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

b) Sökandebolaget hade ett flertal dotterbolag. Koncernens industriella verksamhet bedrevs av dotterbolaget A genom s. k. kommissionärsbolagsförfarande. För verksamheten utarrenderade sökandebolaget mot ett årligt arrende av 60.000 kronor till A vissa sökandebolaget sedan åren 1895—1897 tillhöriga fastigheter med ett taxeringsvärde av 1.065.000 kronor. Fastigheterna användes såsom bostäder för koncernens anställda. Sökandebolagets innehav av aktier och andelar i dotterföretag hade per den 31 december 1960 ett bokfört värde av cirka 14 milj. kronor, vilket värde låg avsevärt under det beräknade verkliga värdet. Vidare innehade bolaget per nämnda dag främmande aktier för ett bokfört värde av cirka 4,6 milj. kronor, vilka hade ett dagsvärde av cirka 13 milj. kronor. Vinst- och förlusträkningen för år 1960 hade följande utseende:

<i>Intäkter</i>	
Utdelning å aktier och andelar i dotterföretag	Kr. 698.700:—
Utdelning å andra aktier »	348.496:—
Ränteintäkter från andra än dotterföretag	» 68.708:78
Övriga intäkter	» 60.000:—
	Kr. 1.175.904:78

<i>Kostnader</i>	
Kostnader för aktiekapital- ökning	Kr. 58.514:—
Förvaltningskostnader	» 24.827:53
Avskrivningar: 2 % å bygg- nader	» 9.313:—
Skatter	» 30.000:—
Årets vinst	» 1.053.250:25
	Kr. 1.175.904:78

Posten övriga intäkter å 60.000 kronor avsåg arrendet för fastigheterna. Styrelsen hade föreslagit utdelning till aktieägarna för år 1960 med 1.096.200 kronor. Bolaget framhöll, att dess verksamhet så gott som uteslutande bestod i förvaltning av värdepapper och därmed likartad lös egendom och att fastigheternas värde i förhållande till omslutningen vore helt obetydligt. Därest riksskattenämnden på grundval av fastighetsinnehavet icke skulle klassificera bolaget som förvaltningsföretag, såg sig bolaget nödsakat försälja fastigheterna. För bedömning av fastigheternas värde åberopade bolaget ett värderingsinstrument, enligt vilket fastigheternas allmänna saluvärde utgjorde 3.000.000 kronor.

Sökandebolaget anhöll, att riksskattenämnden genom förhandsbesked måtte förklara bolaget — trots dess fastighetsinnehav — utgöra sådant förvaltningsföretag, som avses i 10 § förordningen den 9 december 1960 (nr 658) med provisoriska bestämmelser om beskattningen av

aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall. Alternativt anhölls om förhandsbesked, huruvida överlåtelse av fastigheterna, företagen senast år 1962, skulle medföra att bolaget klassificerades såsom förvaltningsföretag enligt nyssnämnda förordning samt — vid detta alternativ — huruvida försäljning av fastigheterna kunde ske till aktiebolaget A eller annat koncernföretag för 3.000.000 kronor utan konsekvenser ur inkomstskattesynpunkt.

Den 15 november 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner sökandebolaget — med hänsyn till dess relativt stora fastighetsinnehav — icke för närvarande vara att hänföra till sådant förvaltningsföretag, som avses i 10 § första stycket förordningen den 9 december 1960 (nr 658) med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall. Bortsett från fastighetsinnehavet uppfyller bolaget däremot förutsättningarna för att betraktas som sådant förvaltningsföretag, varom nyss sagts. På grund av det anförda förklarar riksskattenämnden, att sökandebolaget icke är att hänföra till förvaltningsföretag, varom i 10 § första stycket nyssnämnda förordning sägs, förrän bolaget överlätit sina fastigheter.

Riksskattenämnden förklarar vidare att, om sökandebolaget försäljer fastigheterna till aktiebolaget A eller annat koncernföretag för en köpeskilling av 3.000.000 kronor, försäljningen icke skall medföra inkomstbeskattning för sökandebolaget.

c) Sökandebolaget hade till ändamål att förvärva och förvalta fastigheter, aktier och annan lös egendom. Bolaget ägde

bland annat femtio procent av aktierna i ett större fabriksaktiebolag samt en affärs- och bostadsfastighet med taxeringsvärde av cirka 1,1 milj. kronor och del i två utomlands belägna tomter. Sökandebolaget, som icke vore s. k. fåmansbolag, anhöll om förhandsbesked, huruvida bolaget enligt 11 § förordningen den 9 december 1960 (nr 658) med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall vore skattskyldigt för utdelning å bolagets aktier i fabriksaktiebolaget.

Den 17 januari 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner att sökandebola-

laget ej utgör sådant förvaltningsföretag, som avses i 10 § förordningen den 9 december 1960 (nr 658) med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall. Vidare finner riksskattenämnden, att bolagets aktier i fabriksaktiebolaget icke förvärvats i kapitalplaceringsyfte eller utgöra lagertillgång i byggnadsrörelse, tomtstyckningsrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter. På grund härav förklarar riksskattenämnden, jämlikt 11 § första stycket nyssnämnda förordning, att utdelning, som sökandebolaget uppbär å ifrågavarande aktier, icke skall utgöra för bolaget skattepliktig inkomst.

(Stockholm den 15 maj 1962)

R I:46

I

Meddelanden från



Riksskattenämnden

Årg. 11

Nr 4 1962

1) Överenskommelse mellan riksskattenämnden samt det norska Finans- og Tolldepartementet rörande beskattningen av vissa fiskare.

Enligt svenska beskattningsregler hänföres till inkomst av fiske bl. a. *dels* inkomst av båt- och redskapslott, *dels ock* inkomst av manslott, varmed förstås andel i nettoinkomst av fiske på grund av arbetsverksamhet. Inkomst såväl av båt- och redskapslott som av manslott anses enligt praxis såsom inkomst av rörelse, som bedrivs utan fast driftställe. Förordningen om sjömansskatt är icke tillämplig å fiskefartyg.

Jämlikt föreskrifterna i artikel 3 punkt 1 jämfört med artikel 5 punkt 1 i det

mellan Sverige och Norge den 27 september 1956 ingångna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet skall inkomst av rörelse, som icke bedrivs från fast driftställe, beskattas i den stat, där den skattskyldige anses vara bosatt.

Riksskattenämnden har den 2 april 1962 med det norska Finans- og Tolldepartementet träffat överenskommelse, att *Sverige* skall äga beskatta här i riket bosatta, på norska fiskefartyg sysselsatta fiskare samt att *Norge* skall äga beskatta i Norge bosatta, på svenska fiskefartyg sysselsatta fiskare, allt för så vitt angår andel av nettoinkomst av fiske på grund av innehav av båt-, redskaps- eller manslott.

R I:47

2) Angående beskattningen i visst fall av utdelning vid likvidation av ekonomisk förening.

Sedan taxeringsintendenten i Blekinge län i en till riksskattenämnden den 8 mars 1962 inkommen framställning hemställt om uttalande rörande beskattningen i visst fall av utdelning vid likvidation av ekonomisk förening, har riksskattenämnden den 11 maj 1962 avlåtit följande skrivelse till taxeringsintendenten:

”Omständigheterna i ärendet ha uppgivits vara i huvudsak följande. En lagerhusförening, som vore kooperativ, hade trätt i likvidation sedan föreningens lagerhusbyggnad samt dess maskiner och inventarier förstörts genom brand i oktober 1960. Då det bokförda värdet av föreningens anläggningstillgångar vid nämnda års utgång uppgick till 136.394 kronor och dessa tillgångar varit brandförsäkrade för ett belopp av cirka 1,5 miljoner kronor, hade föreningen fått ett betydande kapital att förfoga över. År 1961 hade föreningen *dels* återbetalat insatskapitalet och medlemmarnas försträckningar med bokförda belopp den 31 december 1960 å respektive 78.650 och 110.589 kronor, *dels* enligt beslut den 29 mars 1961 till medlemmar och övriga leverantörer utbetalat en tilläggsersättning av 5 kronor per 100 kg för de leveranser, som verkställdes leveransåret 1959/1960 av 1959 års skörd, *dels* enligt beslut den 6 september 1961 utbetalat 6 % å medlemmarnas leveranser för tioårsperioden 1951/1952—31 december 1960 beräknat å den sammanlagda leveranssumman. Tilläggsersättningen för leveransåret 1959/1960 uppginge till cirka 143.000 kronor och den på tioårsperioden belöpande

utbetalningen till cirka 925.000 kronor. Enligt föreningens uppfattning utgjorde förstnämnda ersättning intäkt av jordbruksfastighet för mottagarna, medan sistnämnda ersättning utgjorde intäkt av kapital.

Riksskattenämnden — som inhämtat yttranden i ärendet från taxeringsintendenterna i vissa andra län — får anföra följande.

Jämlikt 38 § 1 mom. tredje stycket kommunalskattelagen skall vad som vid ekonomisk förenings upplösning utskiftas till medlem utöver inbetald insats anses som utdelning från föreningen. Enligt punkt 2 första stycket av anvisningarna till samma paragraf är utdelning från ekonomisk förening, som utgår i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar, skattefri, där utdelningen blott innebär en minskning i levnadskostnader, medan utdelningen i annat fall skall hänföras till den förvärvskälla, vartill den på grund av sin beskaffenhet är att räkna. Till inkomst av jordbruk hänföres sålunda utdelning från ekonomisk förening i form av pristillägg å varor, som jordbrukare försålt till föreningen. Skattepliktig utdelning från ekonomisk förening, som icke skall räknas såsom intäkt vid beräkning av annat slag av inkomst, hänföres till intäkt av kapital.

Vad som i förevarande fall utskiftats till medlemmarna i den likviderade föreningen har utgått i förhållande till under viss period gjorda försäljningar till föreningen av spannmål och andra produkter från medlemmarnas jordbruk. Enligt riksskattenämndens mening är ovan angivna belopp å cirka 925.000 kronor förty att hänföra till inkomst av jordbruks-

fastighet för mottagarna av de utskiftade medlen.”

3) Skattepliktig intäkt av skogsbruk?

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Enligt testamente av en lantbrukare, vilken avled år 1961, erhöll en brorson (A) till den avlidne äganderätten till en jordbruksfastighet — dock med viss inskränkning bl. a. i fråga om avverkningsrätten — och därjämte tillsammans med tre andra brorsbarn till den avlidne avverkningsrätten under fem år å ett skifte å samma fastighet. Avverkning skulle få ske endast efter utsyning genom skogsvårdsstyrelsen. Det beräknades, att under angivna tid kunde å skiftet utsynas och avverkas 10.000 m³ sk barrskog och 2.000 m³ sk lövskog. Två av de andra brorsbarnen hade avstått från sin rätt enligt testamentet till förmån för sina barn, medan det tredje hade avstått hälften av sin rätt. Sökandena ämnade realisera avverkningsrätten antingen genom försäljning av rotposter eller genom avverkning i egen regi och försäljning av därvid utvunna skogsprodukter eller genom avverkningsuppdrag åt ett inom kommunen bildat skogsvårdsområde.

De fyra brorsbarnen anhöllo, för egen del resp. som förmyndare för sina barn, om förhandsbesked huruvida intäkt genom utnyttjande av berörda avverkningsrätt utgjorde för dem skattepliktig intäkt. Därest skattepliktig inkomst skulle anses föreligga, hemställde sökandena vidare om förhandsbesked huruvida de genom insättning å skogskonto kunde erhålla uppskov med beskattningen av skogslikviderna.

Den 7 februari 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Vad angår sökande A finner riksskattenämnden, att avverkningsrätten avser skog å en jordbruksfastighet, vartill A förvärvat äganderätten samtidigt med att han blivit ägare till andel i avverkningsrätten. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att vad som belöper å A av den genom utnyttjandet av avverkningsrätten uppkommande intäkten utgör för honom skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet med rätt för honom att erhålla uppskov med taxeringen till kommunal och statlig inkomstskatt för intäkten i enlighet med bestämmelserna i förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto.

Beträffande de övriga sökandena förklarar riksskattenämnden att, om avverkningsrätten utnyttjas på så sätt att de vid ett eller ett fåtal tillfällen försälja skogen på rot, inkomsten härav, vid det förhållandet att de förvärvat sina andelar i avverkningsrätten på grund av testamente, icke utgör för dem skattepliktig inkomst. Om sistnämnda sökande däremot själva ombesörja avverkningen och därefter avyttra utvunna skogsprodukter finner riksskattenämnden — bl. a. med hänsyn till omfattningen av verksamheten — att fråga är om yrkesmässigt bedriven skogsavverkningsrörelse å annans mark. I denna del förklarar riksskattenämnden förty, att försäljningssummorna utgöra skattepliktig intäkt av rörelse för nämnda sökande med rätt för dem att såsom anskaffningsvärde å avverkningsrätten tillgodoräkna sig ett belopp, motsvarande på dem belöpande del av avverkningsrättens

allmänna saluvärde vid den tidpunkt, då de förvärvade avverkningsrätten.

I den mån ansökningen icke blivit besvarad genom vad riksskattenämnden sålunda förklarar finner nämnden förhandsbesked icke böra meddelas och avvisar förty ansökningen härutinnan.

4) Uppskov med taxering enligt skogskontoförordningen har icke ansetts kunna erhållas för vad som av köpeskilling vid avyttring av del av fastighet belöpte på den växande skogen.

Tillika fråga om tillämpning av förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk.

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Ett dödsbo ägde en jordbruksfastighet med en areal av 56,2 hektar, varav 43,2 hektar utgjorde produktiv skogsmark och återstoden mossmark jämte impediment. Försäljning från fastigheten skulle ske till Kungl. flygförvaltningen av ett för flygfältsändamål erforderligt område om 15,8 hektar, huvudsakligen utgörande produktiv skogsmark. Dödsboet hade för avsikt att i samband med avyttringen insätta medel å skogskonto. I samband med förhandlingarna med flygförvaltningen hade fråga uppkommit om försäljning även av resterande del av fastigheten, vilken skulle kunna erbjudas andra fastighetsägare såsom kompensation för mark, som dessa nödgades avstå till ifrågavarande flygfält. Lantbruksnämnden i länet hade i yttrande uttalat, att en försäljning av hela fastigheten enligt nämndens mening vore att anse som ett led i åtgärder för skogsbrukets yttre rationalisering i vad försäljningen avsåg de delar av fas-

tigheten, som ej erfordrades för anläggningen av flygfältet.

Dödsboet anhöll om förhandsbesked dels huruvida å skogskonto i samband med avyttring av skogsmark för flygfältsändamål insatta medel finge enligt bestämmelserna i förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto, innestå å skogskontot därest restfastigheten ej överlätes, dels ock huruvida vid försäljning av hela fastigheten uppskov med beskattningen kunde påräknas jämlikt bestämmelserna i förordningen den 8 maj 1959 (nr 129) om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk, därest annan jordbruksfastighet förvärvades inom två år efter avyttringen.

Den 15 november 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner, att förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto, ej är tillämplig å den köpeskilling, som dödsboet kommer att uppbära vid den förestående avyttringen av skogsmark för flygfältsändamål. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att dödsboet icke äger åtnjuta uppskov med taxering till kommunal och statlig inkomstskatt jämlikt nyssnämnda förordning för vad som av köpeskillingen för den avyttrade skogsarealen belöper på den växande skogen.

Vidkommande ansökningen i övrigt förklarar riksskattenämnden att, om dödsboet till flygförvaltningen försäljer den för flygfältsändamål icke erforderliga delen av fastigheten och avtal om förvärv av annan egendom av jämförlig art träffas inom två år efter avyttringen, dödsboet äger jämlikt bestämmelserna i för-

ordningen den 8 maj 1959 (nr 129) om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk erhålla uppskov med beskattningen av intäkt, som erhålles genom avyttring av växande skog i samband med avyttringen av marken.

5) Skattefri ackordsvinst eller allmänt bidrag för understödjande av rörelse?

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde ett hotellaktiebolag:

”Bolaget häftar sedan många år i skuld till olika kreditinstitut för lån med säkerhet av in-teckningar i bolagets fastigheter. För en del av dessa har kommunen gått i borgen. Det ekonomiska utbytet av bolagets verksamhet har tyvärr icke medgivit, att bolaget kunnat fullgöra sina förpliktelser, vare sig beträffande amor-teringar eller räntor. Kommunen har därvid på grund av sitt borgensåtagande sedan år 1957 påtagit sig såväl amorteringar som räntor. Som en följd härav har kom-munen på grund av gjorda amorteringar — räntorna ha omedelbart kostnadsförts — fått en fordran på bolaget av 183.014 kronor.

Då bolagets ekonomiska situation fort-farande är sådan, att man icke kommer att kunna fullgöra amorteringarna, har man hos kommunen anhållit att denna måtte avstå från sin sålunda uppkomna fordran på bolaget. Kommunen har därvid beslutat att efterskänka ett belopp av 183.014 kronor. Bolaget har för avsikt att — utan att detta skulle få någon skat-temässig effekt — disponera beloppet i dess helhet för nedskrivning av det bok-förda värdet på bolaget tillhöriga fastig-heter. Dessa äro taxerade till 885.000 kro-nor och bokförda till 1.561.084 kronor.”

Kommunen ägde icke några aktier i bo-laget.

Sökandebolaget anhöll om förhandsbe-sked, huruvida nämnda, av kommunen lämnade ”tillskott av ackords karaktär” utgjorde skattepliktig inkomst för bolaget.

Riksskattenämnden meddelade den 7 mars 1962 följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner att, om kom-munen efterskänker sin ifrågavarande fordran å 183.014 kronor, den av sökan-debolaget därigenom åtnjutna intäkten icke är att anse som sådan vinst genom ackord, som enligt rådande praxis är skattefri. Efterskänkandet av fordringen får i stället i beskattningshänseende anses innebära, att kommunen lämnar bolaget ett allmänt bidrag för understödjande av dess rörelse.

På grund av det anförda förklarar riksskattenämnden, att det efterskänkta beloppet skall utgöra för bolaget skatte-pliktig intäkt av rörelse.

6) Värdeminskning å grusfyndighet.

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande: Sökanden ägde en jordbruksfastighet, vars areal utgjorde cirka 100 tunn-land och taxeringsvärde 80.000 kronor. På fastigheten hade upptäckts en bety-dande grusfyndighet och vid förfrågan hade vederbörande länsarkitekt lämnat medgivande till att viss del av denna grus-fyndighet finge exploateras. Det kunde antagas, att den exploaterbara grusfyndigheten uppginge till åtminstone 250.000 kubikmeter. Med hänsyn till grustäktens storlek och dominerande ställning i jäm-förelse med jordbruksdriften å gården ansåge sökanden det lämpligast att grustäk-ten exploaterades genom en särskild av honom ägd försäljningsfirma, som re-

gistrerades hos länsstyrelsen och för vilken handelsböcker fördes i överensstämmelse med bokföringslagens regler. Vid en exploatering av grustäkten torde nämligen årsintäkten av grusförsäljning komma att med flera tiotal gånger överstiga årsintäkten av jordbruket. Grustäkten skulle sålunda komma att framstå som en självständig rörelsegren i förhållande till jordbruket. Sökanden, som deklarerade inkomsten av jordbruket enligt kontantprincipen, anhöll om förhandsbesked, huruvida han vore berättigad till substansminskningsavdrag vid grustäkt å fastigheten, bedriven genom särskild firma, och huruvida i så fall avdraget finge beräknas med utgångspunkt från det pris, som vid tiden för verksamhetens igångsättande kunnat påräknas vid försäljning till en och samme köpare av grusfyndigheten i dess helhet.

Riksskattenämnden meddelade den 2 november 1961 följande förhandsbesked: Riksskattenämnden förklarar att — om sökanden exploaterar ifrågakomna grusfyndighet i sådan omfattning och under sådana förhållanden i övrigt, att verksamheten utgör rörelse — sökanden äger vid bestämmandet av inkomsten av rörelsen erhålla avdrag för den genom grusutvinningen uppkomna värdeminskningen av fyndigheten samt att sagda avdrag må beräknas med utgångspunkt från det pris, som vid tiden för verksamhetens igångsättande kunnat påräknas vid försäljning till en och samme köpare av grusfyndigheten i dess helhet. Vidare förklarar riksskattenämnden att — om sökanden exploaterar grusfyndigheten under sådana förhållanden att verksamheten utgör binnäring till jordbruk — sökanden äger gö-

ra avdrag för den genom grusutvinningen uppkomna värdeminskningen från intäkterna av jordbruksfastighet samt att avdraget därvid skall beräknas med utgångspunkt från sökandens anskaffningsvärde å grusfyndigheten, dvs den del av den av sökanden erlagda köpeskillingen för fastigheten, som kan anses belöpa å grusfyndigheten.

En ledamot var skiljaktig och anförde:

Riksskattenämnden hade enligt min mening bort förklara, att vid sökandens tillgodogörande av grusfyndigheten å hans jordbruksfastighet sökanden är berättigad till avdrag för värdeminskning, som skall beräknas å grusfyndighetens anskaffningsvärde, dvs å den del av köpeskillingen för fastigheten, som kan anses belöpa å fyndigheten.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent att Kungl. Maj:t måtte förklara, att det värdeminskningsavdrag, vartill sökanden vore berättigad vid tillgodogörande av grusfyndigheten å fastigheten, även i det fall att grusutvinningen vore att hänföra till förvärvskällan rörelse, skulle medgivas från intäkterna av fastigheten och beräknas å den del av köpeskillingen för fastigheten, som kunde anses belöpa å fyndigheten.

Regeringsrätten fann i utslag den 13 februari 1962 ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet såvitt det överklagats.

7) Slutavskrivning vid nedläggande av gruva av oavskriven del av anskaffningskostnaden för gruvan.

I ärende angående framställning från ett gruvaktiebolag om förhandsbesked fö-

rekom i huvudsak följande. Sökandebolaget bedrev järnbruksrörelse för framställning av tackjärn. Till övervägande del erhöles råvaran från främmande leverantörer men uppfordring av malm skedde även från egna gruvor, däribland gruvan A. Bolagets anskaffningsvärde för denna gruva hade varit 2.359.443 kronor. Vid sina inkomsttaxeringar hade bolaget erhållit avdrag för substansminskning med en krona per ton uppfordrat berg. Det skattemässiga restvärdet för gruvan uppgick enligt bolagets uppgift till 593.828 kronor. Bolagets brytning av malm i nämnda gruva hade pågått sedan slutet av 1800-talet och fyndigheten vore nu ekonomiskt sett förbrukad, varför bolaget övervägde att under år 1961 definitivt nedlägga driften i gruvan. Ett framtida återupptagande av brytningen vore även vid ändrade ekonomiska betingelser uteslutet. Sökandebolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida bolaget — därest driften i gruvan nedlades år 1961 — vid 1962 års inkomsttaxering kunde erhålla avdrag för gruvans skattemässiga restvärde, 593.828 kronor.

Den 16 december 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden förklarar att, om sökandebolaget på grund av bristande malmtillgång i gruvan A under år 1961 nedlägger driften i gruvan, bolaget är berättigat att vid sin inkomsttaxering år 1962 erhålla avdrag för den del av bolagets anskaffningskostnad för gruvan, för vilken bolaget icke åtnjutit avdrag vid tidigare års taxeringar.

8) Dödsbo avyttrar till handelsbolag med dödsbodelägarna som delägare en fastighet, avsedd att uppdelas i sommarstugedomter. Föranleder avyttringen skatteplikt för dödsboet?

Av handlingarna i ärende angående framställning från dödsboet efter A om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. År 1947 inköpte A en fastighet å 6 hektar. Han hade dessförinnan arrenderat en intill belägen fastighet om 54 hektar och fortsatte därmed till sin död år 1959, då en son övertog arrendet. Enligt testamente, som av samtliga fem barn skriftligen godkänts, tillföll fastigheten jämte all övrig egendom i boet den avlidnes änka. Boutredningen efter A vore avslutad såtillvida att boets samtliga skulder, förutom lån i fastigheten, vore betalda. Någon formell handling häröver hade ej upprättats, då det med anledning av det av barnen godkända testamentet ej ansetts behövt. Dödsboet hade lagfart å fastigheten. Enär denna ej lämpade sig för jordbruk men fastmera för fritidsbebyggelse (sommarstugor), ämnade dödsboet försälja fastigheten till ett för ändamålet bildat handelsbolag, vari som bolagsmän skulle ingå samtliga dödsbodelägare dvs änkan jämte de fem barnen. Som försäljningspris skulle komma att räknas ett värde per kvm, fastställt genom värdering av två värderingsmän jämte en med dylika ting förtrogen byggmästare. Värderingen skulle hänföra sig till den tidpunkt, då tomtstyckningsrörelsen skulle börja, förmodligen under första halvåret 1962. Försäljning av tomter från fastigheten hade tidigare ej skett. Dödsboet hade år 1962 hos kommunen anhållit att byggnadsplan måtte få upprättas och därifrån fått ett principiellt godkän-

R I: 53

nande svar. Dessutom hade grundkarta upprättats av lantmätare. I övrigt hade inga andra åtgärder med områdena i fråga vidtagits. Dödsboet anhöll om förhandsbesked huruvida köpeskillingen vid en försäljning av fastigheten på sätt i ansökningen angivits utgjorde för dödsboet skattepliktig intäkt.

Den 7 februari 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner, att dödsboet förvärvat fastigheten genom ett icke realisationsvinstgrundande fång samt att dödsboet, såvitt visats, icke bedrivit jordstyckningsrörelse eller handel med fastigheter. På grund härav och då den ifrågasatta försäljningen icke kan anses innebära, att dödsboet inleder dylik verksamhet, förklarar riksskattenämnden att, om dödsboet avyttrar fastigheten till ifrågakomna handelsbolag för en köpeskillning, som icke överstiger fastighetens allmänna saluvärde i odelat skick vid tidpunkten för överlåtelsen, någon för dödsboet skattepliktig inkomst icke skall anses hava uppkommit genom överlåtelsen.

9) En eldistributionsförening har överlåtit aktier i kraftaktiebolag till vissa kommuner mot vederlag i frikraftsleverans till föreningens medlemmar. Är föreningen skattskyldig för värdet av kraftleveransen?

Tillika fråga om skattskyldighet för medlemmarna för värdet av kraftleveransen.

a) I ärende angående framställning från en ekonomisk förening om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Föreningen, som enligt sina stadgar hade till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intresse genom att förse före-

ningens medlemmar och jämväl utomstående i kommunen med elektrisk kraft ävensom att utnyttja densamma i industriella företag, därvid uppkommande vinst skulle komma föreningens medlemmar till godo, innehade 350 aktier i B Elektriska aktiebolag. Enligt ett år 1961 upprättat förslag till avtal mellan föreningen, å ena sidan, samt tre andra kommuner, å andra sidan, skulle föreningen överlåta nämnda aktier till kommunerna mot vederlag i form av frikraft eller penningersättning på bland annat följande villkor. Så länge föreningen existerade i nuvarande form eller intill dess annat överenskomts, skulle ersättningen utgå i form av en årlig frikraftleverans om 200 kWh per aktie eller för 350 aktier sammanlagt 70.000 kWh per år. Denna frikraft skulle levereras direkt till medlemmarna i föreningen i överensstämmelse med en särskild av föreningen upprättad fördelningsspecifikation, gällande för ett kalenderår i taget och överlämnad till kommunerna senast två veckor före ingången av det avsedda avräkningsåret. Sådan anmäld frikraftleverans, som icke uttoges av föreningens medlemmar, förband sig kommunerna att återköpa, vid oförändrad kraftprisnivå efter ett pris av 7 öre per kWh. Därest kommunerna icke kunde träffa uppgörelse med vederbörande eldistributör om frikraftleveransernas fullgörande, skulle kommunerna lämna föreningen kontant ersättning för den avtalade kraftmängden efter det pris, som kraften betingade enligt i avtalet gällande avräkningsregler. För den händelse föreningen trädde i likvidation, skulle frikraftleveransen evalveras i penningar på så sätt att kommunerna till föreningen erlade ett engångsbelopp av 101.500 kronor. Därjämte hade föreningen förklarat, att

avtal skulle komma att träffas mellan föreningen och dess medlemmar av sannolikt den innebörden, att medlemmarna erhöllo rätt till frikraftleverans med 50 kWh per år och innehavd andel.

Föreningen anhöll om förhandsbesked huruvida föreningen vore skattskyldig för värdet av den frikraft, som enligt nämnda avtal skulle levereras till och förbrukas av föreningens medlemmar.

Den 15 november 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att det tilltänkta förfarandet innebär, att föreningen vid försäljning av sina aktier i B Elektriska aktiebolag betingar sig valuta i den formen, att köparna årligen skola under obegränsad tid leverera 70.000 kWh till dem, som för varje år äro andelsägare i föreningen, därvid leveranserna skola ske i förhållande till andelsinnehavet. Riksskattenämnden förklarar med hänsyn härtill, att värdet efter ortens pris av nämnda årliga elkraftleveranser utgör för föreningen skattepliktig intäkt.

Ordföranden och två ledamöter voro skiljaktiga och anförde:

Enligt det föreliggande förslaget till försäljningsavtal skall i och genom avtalet rätten till de framtida kraftleveranserna tillkomma medlemmarna. Detta förhållande ändras icke därav att föreningen årligen skall lämna köparna en förteckning över vilka som äro medlemmar med angivande tillika hur mycket av frikraften som enligt tillämpad fördelningsgrund — sannolikt 50 kWh per år och andel — skall levereras till envar av medlemmarna. På grund av det anförda bör enligt vår mening det årliga värdet av den till medlemmarna levererade och av dem förbrukade kraften icke upptagas såsom för föreningen skattepliktig intäkt av rörelse.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade föreningen ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrätten meddelade den 20 mars 1962 följande utslag:

Enligt förslaget till avtal skall, för den händelse föreningen träder i likvidation, frikraftleveransen evalveras i penningar, så att köparna till föreningen erlagga ett engångsbelopp av 101.500 kronor. Den årliga kraftleveransen får vid sådant förhållande anses ha karaktär av ränta å vederlag för aktierna. Att föreningen låter denna ränta komma sina medlemmar direkt till godo i form av elkraft kan icke befria föreningen från skattskyldighet för värdet av kraftleveransen.

På grund härav fastställer Kungl. Maj:t det slut, vartill riksskattenämnden kommit i målet.

Ett regeringsråd var skiljaktigt och anförde:

Enligt det föreliggande förslaget till försäljningsavtal skall i och genom avtalet rätten till de framtida kraftleveranserna tillkomma medlemmarna. Detta förhållande ändras icke därav att föreningen årligen skall lämna köparna en förteckning över vilka som äro medlemmar med angivande tillika hur mycket av frikraften som enligt tillämpad fördelningsgrund — sannolikt 50 kWh per år och andel — skall levereras till envar av medlemmarna. På grund av det anförda bör enligt min mening det årliga värdet av den till medlemmarna levererade och av dem förbrukade kraften icke upptagas såsom för föreningen skattepliktig intäkt.

b) Ägaren till sju andelar i den ovan under a) angivna eldistributionsföreningen anhöll om förhandsbesked, huruvida och i vilken utsträckning han vore skatt-

skyldig för värdet av sådan leverans av elkraft, som enligt förenämnda avtal komme att utgå till honom. Härvid åberopades att fullföljandet av försäljningen av aktierna gjorts beroende av utgången av ansökningen om förhandsbesked.

Den 15 november 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att frikraft kommer att utgå i förhållande till föreningsmedlemmarnas innehav av andelar i föreningen. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att sökanden är skattskyldig såsom för utdelning från föreningen för värdet enligt ortens pris av den till honom utgående frikraften.

10) Medför gåva från förvaltningsaktiebolag för välgörande ändamål någon beskattningspåföljd för ägaren av aktierna i bolaget?

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden A ägde samtliga 1.500 aktier å nominellt 1.000 kronor i A & Co Aktiebolag. Enligt bolagsordningen hade bolaget till föremål för sin verksamhet att idka handels- och fabriksrörelse med skogsindustrien tillhörande produkter samt förvalta värdepapper och driva annan därmed förenlig verksamhet. Bolaget avsåge att skänka 1.000 aktier i ett börsnoterat aktiebolag till en stiftelse såsom bidrag till den av stiftelsen bedrivna folkbildningsverksamheten vid en anläggning i X. Något vinstsyfte föreläge icke vid drivandet av denna anläggning. De disponibla vinstmedlen enligt bolagets balansräkning per den 31 december 1960 uppginge till 881.792 kronor, varav 785.870 kronor utgjorde tidigare balanse-

rad vinst och 95.921 kronor 1960 års vinst. På den ordinarie bolagsstämman i bolaget år 1961 hade beslutats att hela beloppet av disponibla vinstmedel skulle överföras i ny räkning. Bolaget skulle vid 1962 års taxering icke yrka avdrag för gåvan, utan för denna skulle disponibla och tidigare beskattade vinstmedel tagas i anspråk. Bolagets ställning hade varit och vore alltjämt synnerligen konsoliderad. Bolaget hade icke några skulder och hade icke åtagit sig några förpliktelser i övrigt, vilkas infriande skulle påverkas av den ifrågasatta gåvan. Bolaget funne det därför förenligt med sitt intresse att använda en del av överskottsmedlen för välgörande ändamål. A och bolaget hemställde om förhandsbesked huruvida den avsedda gåvan genom ianspråktagande av viss del av bolagets disponibla och beskattade vinstmedel kunde tänkas medföra, att bolaget och/eller A skulle komma att taxeras till statlig och kommunal inkomstskatt för gåvans värde eller del därav.

I yttrande över ansökningen uppgav vederbörande taxeringsintendent bl. a., att bolagets verksamhet sedan år 1954 uteslutande avsett förvaltning av betydande poster utländska värdepapper och fordringar samt köp och försäljning av utländska värdepapper.

Riksskattenämnden meddelade den 2 november 1961 följande förhandsbesked: Riksskattenämnden förklarar att, om bolaget på sätt i ansökningen angivits genom ianspråktagande av disponibla och beskattade vinstmedel till den ifrågavarande stiftelsen såsom gåva för berörda ändamål överlåter nämnda aktier, någon för bolaget eller A skattepliktig inkomst på grund av gåvan icke skall anses hava uppkommit.

Två ledamöter voro skiljaktiga och anförde:

Ändamålet med gåvan och den omständigheten att A är ägare till samtliga aktier i bolaget föranleder oss till ställningstagandet att icke bolaget utan A i verkligheten är gåvogivaren.

På grund härav anse vi, att riksskattenämnden bort förklara, att genomförande av gåvotransaktionen medför för A beskattning för gåvans belopp såsom för utdelning från bolaget.

Beträffande riksskattenämndens beslut ifråga om bolagets beskattning ha vi icke avvikande mening.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att omfördälda gåva måtte förklaras utgöra skattepliktig inkomst för A.

I utslag den 20 mars 1962 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

11) Fråga om tillämpning av 1960 års förordning med provisoriska bestämmelser om beskattning av aktiebolags inkomst.

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde Gamlestadens Fabrikers aktiebolag¹ i huvudsak följande: Sökandebolagets styrelse hade under många år umgåtts med tanken att låta bolagets verksamhet — eventuellt efter fusion med bolaget av det helägda dotterbolaget Aktiebolaget Asken — uteslutande bestå i förvaltning av de aktier och andra värdepapper, som tillhörde sökandebolaget och Aktiebolaget Asken, och att såsom tillskott överföra den av sökandebolaget bedrivna textil- och konfektionsrörelsen

¹ Namnet publicerat med bolagets medgivande.

med till densamma hörande tillgångar och skulder till ett helägt dotterbolag i samband med höjning av dotterbolagets aktiekapital. I enlighet härmed hade sökandebolagets direkta och indirekta aktieinnehav under senare år systematiskt ökat genom nyteckning och köp av ytterligare aktier. Efter år 1961 etablerat samgående med Norrköpings Bomullsväveri aktiebolag hade tanken på ett överförande av textil- och konfektionsrörelsen till ett helägt dotterbolag blivit ytterligare accentuerad. Nämnda överföring skulle icke omfatta sökandebolagets hos riksbanken å konto för investering i rörelse inestående medel å 10.400.000 kronor och investeringsfond å 12.600.000 kronor. I samband därmed skulle den för sökandebolaget gällande bolagsordningen komma att ändras sålunda, att föremålet för bolagets verksamhet bleve att uteslutande förvalta värdepapper och annan därmed likartad lös egendom. Börsvärdet per den 31 oktober 1961 av de av sökandebolaget och Aktiebolaget Asken förvaltade värdepapperen utgjorde 116,9 miljoner kronor. Antalet aktieägare i sökandebolaget utgjorde cirka 1.700. Sedan rörelsen överförts till ett dotterbolag, skulle sökandebolaget ansöka om inregistrering av sina aktier å Stockholms fondbörs för notering å den s. k. A-listan. Sökandebolaget anhöll om förhandsbesked huruvida bolaget — därest det överförde rörelsen till ett helägt dotterbolag på sätt ovan angivits och fusion av Aktiebolaget Asken med sökandebolaget ägde rum — oavsett att investeringsfonden och däremot svarande riksbankstillgodohavande kvarstod i sökandebolagets balansräkning skulle bli ett förvaltningsföretag (investmentbolag) enligt 10 § andra stycket förord-

ningen den 9 december 1960 (nr 658) med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall. För det fall att riksskattenämnden skulle finna investeringsfonden utgöra ett hinder för att sökandebolaget — efter det angivna transaktioner vidtagits — förklarades utgöra ett s. k. investmentbolag, hemställde sökandebolaget i andra hand om förhandsbesked huruvida bolaget i övrigt — alltså bortsett från förekomsten av ifrågavarande medel och investeringsfond — uppfyllde de i nämnda förordning uppställda fordringarna å ett förvaltningsföretag (investmentbolag) enligt 10 § andra stycket.

Den 8 december 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner sökandebolaget — med hänsyn till att bolaget jämväl efter vidtagandet av de i ansökningen omförmälda transaktionerna skulle redovisa en investeringsfond för rörelse å 12,6 miljoner kronor — icke vara att hänföra till sådana förvaltningsföretag, som avses i 10 § andra stycket förordningen den 9 december 1960 (nr 658) med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall. I övrigt uppfyller bolaget däremot, efter vidtagandet av förberörda transaktioner, förutsättningarna för att ett förvaltningsföretag skall anses som s. k. investmentbolag. På grund av det anförda förklarar riksskattenämnden, att sökandebolaget icke är att hänföra till förvaltningsföretag, varom i 10 § andra stycket nyssnämnda förordning sägs, förrän bolaget *dels* överfört textil- och konfektionsrörelsen till annat bolag samt genomfört en fusion mellan sökan-

debolaget och Aktiebolaget Asken och *dels* avvecklat ifrågavarande investeringsfond.

Två ledamöter voro skiljaktiga och anförde med instämmande av vederbörande byråchef:

”Även om de hos riksbanken å konto för investering i rörelse inestående medlen samt investeringsfonden tillsviare kommer att redovisas i Gamlestadens Fabrikers aktiebolags räkenskaper, kommer detta bolags verksamhet, efter det att i ansökningen omförmälda åtgärder vidtagits, likväl att uteslutande bestå i förvaltning av värdepapper och annan därmed likartad lös egendom. På grund härav och då jämväl övriga i 10 § andra stycket förordningen den 9 december 1960 med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall föreskrivna villkor under angivna förutsättningar bli va uppfyllda, anse vi att riksskattenämnden bort förklara, att Gamlestadens Fabrikers aktiebolag under nämnda förutsättningar vid tillämpning av omförmälda förordning skall anses utgöra sådant förvaltningsföretag, som avses i 10 § andra stycket samma förordning.”

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökandebolaget att — därest Kungl. Maj :t icke skulle bifalla av bolaget i annat mål² anförda besvär över ett av riksskattenämnden den 1 november 1961 meddelat förhandsbesked med yrkande att sökandebolagets investeringsfonder under vissa förutsättningar icke skulle återföras till beskattning — Kungl. Maj :t måtte förklara, att sökandebolaget — även om bolaget efter ovannämnda överföring av rörelsen till ett dotterbolag skulle redovisa ifrågavarande investeringsfond och däre-

² Se sid. R I: 59 punkt 12.

mot svarande medel på investeringskonto hos riksbanken — skulle bli att hänföra till sådana förvaltningsföretag, som avsågos i 10 § andra stycket berörda förordning den 9 december 1960.

Regeringsrätten meddelade den 13 februari 1962 följande utslag:

Ehuru de hos riksbanken å konto för investering i rörelse inestående medlen samt investeringsfonden komma att redovisas i sökandebolagets räkenskaper, måste likväl bolagets verksamhet, efter det att de i ansökningen angivna åtgärderna verkställts, anses utslutande bestå i förvaltning av värdepapper och annan därmed likartad lös egendom. På grund härav och då jämväl övriga i 10 § andra stycket förordningen den 9 december 1960 med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall föreskrivna villkor under angivna förutsättningar bli uppfyllda, förklarar Kungl. Maj:t med ändring av förhandsbeskedet att sökandebolaget under nämnda förutsättningar vid tillämpning av omförmälda förordning skall anses utgöra sådant förvaltningsföretag, som avses i 10 § andra stycket berörda förordning.

TVå regeringsråd funno ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

12) Tillämpning av 21 § förordningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde Gamlestadens Fabrikers aktiebolag¹ i huvudsak följande: Bolaget bedrev industriell verksam-

¹ Namnet publicerat med bolagets medgivande.

het inom textil- och konfektionsbranschen samt förvaltade därjämte direkt och indirekt genom helägda dotterföretag en stor värdepappersportfölj. I sin balansräkning per den 31 december 1960 redovisade bolaget investeringsfonder till ett belopp av cirka 12,6 miljoner kronor. Därav inestod hos riksbanken å konto för investering i rörelse cirka 10,4 miljoner kronor. Bolagets styrelse hade sedan länge umgåtts med tanken att såsom tillskott överföra bolagets textil- och konfektionsrörelse med till densamma hörande tillgångar och skulder till ett helägt dotterbolag i samband med höjning av dotterbolagets aktiekapital. I detta sammanhang hade emellertid fråga uppkommit, huruvida en överlåtelse på angivna sätt skulle medföra ett återförande till beskattning av de hos riksbanken inestående investeringsfondmedlen. Bolaget anhöll om förhandsbesked huruvida 21 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning vore tillämplig å den tilltänkta överföringen av bolagets å investeringskonto i riksbanken inestående medel till ett dotterbolag eller om eljest vid en dylik överföring bolagets investeringsfonder skulle jämlikt nämnda förordning återföras till beskattning. För det fall att riksskattenämndens förhandsbesked skulle komma att innebära, att återföring av investeringsfonderna till beskattning icke skulle ske, anhöll bolaget tillika om besked å vilken tid — vid tillämpning av bestämmelserna i 5 § andra stycket nyssnämnda förordning — insättning i riksbanken skulle anses hava ägt rum.

Den 1 november 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden förklarar att, om sö-

kandebolaget på sätt i ansökningen angives överför sin textil- och konfektionsrörelse med till densamma hörande tillgångar och skulder till ett helägt dotterbolag, sökandebolagets till investeringsfonder avsatta medel skola återföras till beskattning i enlighet med bestämmelserna i 21 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för kon-

junkturutjämning. Med hänsyn till vad riksskattenämnden sålunda förklarar föranleder ansökningen i övrigt icke någon riksskattenämndens åtgärd.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökandebolaget ändring.

Regeringsrätten fann i utslag den 13 februari 1962 ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

(Stockholm den 8 juni 1962)

R I: 60

I

Meddelanden från



Riksskattenämnden

Årg. 11

Nr 5 1962

Värdering av icke börsnoterade aktier vid beräkning av skattepliktig förmögenhet

A. Inledande anmärkningar.

Bestämmelser om värdering av aktier vid förmögenhetsberäkningen äro meddelade i 4 § och i anvisningarna till 3 och 4 §§ förordningen om statlig förmögenhetsskatt.

I 4 § första stycket stadgas, att värdesättningen skall ske med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Beträffande *börsnoterade* aktier stadgas i 4 § sjunde stycket:

”Värdepapper, som noteras å inländsk eller utländsk börs, upptages till det noterade värdet, såframt antagas kan, att detta motsvarar vad som må hava varit påräkneligt vid försäljning under normala förhållanden.”

För värdering av *icke börsnoterade* aktier gäller stadgandet i 4 § sista stycket:

”Övrig lös egendom upptages till det värde, som den kan anses hava betingat

vid försäljning under normala förhållanden.”

I punkt 1 av anvisningarna till 3 och 4 §§ stadgas vidare:

”Tillgång, som efter ty i dessa paragrafer sägs skall ingå i förmögenhetsberäkningen, skall därvid upptagas, även om den under beskattningsåret icke lämnat avkastning. Oanvända tomter samt aktier och andra värdehandlingar skola alltså medtagas, även om någon inkomst därav ej influtit under året.”

Beträffande icke börsnoterade aktier har den praxis utbildat sig, att förslag till värden å dylika aktier utarbetas inom länsstyrelsernas taxeringssektioner resp. överståthållarämbetets taxeringsavdelning. Dessa förslag grunda sig på uppgifter, som inhämtats ur aktiebolagens självdeklarationer eller som erhållits genom förfrågningar hos bolagen. Förslagen äro av

R I: 61

preliminär natur och tillställas vederbörande bolag, som därvid lämnas tillfälle att inom viss tid framställa erinringar mot det föreslagna värdet. Om dylika erinringar inkomma, vidtagas de korrigeringar som därav kunna föranledas. Definitivt förslag framlägges därefter och meddelas bolaget i och för aktieägarnas underrättande. Över de föreslagna värdena upprättas inom vissa länsstyrelser en förteckning, som tillställes taxeringsnämnderna inom länet. Vidare tillhandahålles taxeringsmyndigheterna genom riksskattenämndens försorg en för hela riket gjord sammanställning av värdena, omfattande särskilt sådana aktiebolag, vilkas aktieägare äro bosatta inom olika län.

För att tillgodose önskemålet om mera enhetliga normer för värderingen utfärdade riksskattenämnden — efter överläggningar i ämnet med representanter för banker, fondhandlare, näringsorganisationer, auktoriserade revisorer m. fl. och sedan frågan diskuterats vid ett möte med rikets landskamrerare, taxeringsintendenter och länsrevisorer — den 16 juni 1954 anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna angående värdering av aktier i svenska aktiebolag vid förmögenhetsberäkningen. Riksskattenämnden uttalade därvid, att nämnden avsåge att med uppmärksamhet följa verkningarna av de framlagda anvisningarna samt att, sedan tillräcklig erfarenhet därom vunnits, föranstalta om de ändringar och tillägg däri, som kunde visa sig påkallade.

I enlighet härmed och på grund av ändrade regler för avsättning till pensionsstiftelser har riksskattenämnden inhämtat yttranden i ämnet från taxeringsintendenter i länen, Sveriges industriförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Svenska byggnads-

entreprenörföreningen och samtliga handelskamrar.

Riksskattenämnden har därefter vid sammanträde den 12 april 1962 beslutat, att *ifrågavarande anvisningar skola erhålla här nedan angivna ändrade lydelse.*

De anvisningar, som i det följande framläggas, äro avsedda att tjäna till ledning vid upprättande av sådana förslag till värden å aktier, som enligt vad ovan sagts framläggas av taxeringsmyndigheterna. I anvisningarnas natur ligger att de äro att betrakta endast som allmänna riktlinjer för värderingen. De äro sålunda avsedda att ligga till grund för värderingen, såvida icke i det särskilda fallet omständigheter föreligga, vilka böra föranleda ett annat bedömande. För att anvisningarna skola frångås bör emellertid krävas icke blott ett påstående från vederbörandes sida, att särskilda förhållanden föreligga, utan att den skattskyldige eller vederbörande taxeringsintendent visar eller gör sannolikt, att sådana särskilda förhållanden föreligga beträffande bolaget ifråga, att avvikelser från anvisningarna är motiverade.

B. Aktier, upptagna å fondhandlareföreningens deklarationslista.

Beträffande aktier i bolag, som upptagas å Svenska fondhandlareföreningens s. k. deklarationslista, bör det i listan angivna värdet i regel godtagas vid förmögenhetsberäkningen. Härvid bör observeras, att fondhandlareföreningen genom asterisk utmärker sådana i listan upptagna aktier, beträffande vilka avslut under året icke ägt rum i den omfattning, att det i listan angivna värdet kan anses grunda sig på representativa betalningskurser. Beträffande dylika, på särskilt sätt utmärkta aktier bör taxeringsmyndigheten pröva de

åsatta värdena, dock endast i den mån särskild anledning därtill kan anses föreligga.

C. Aktier, icke upptagna å deklarationslistan.

Bland aktiebolag, vilka icke upptagas å fondhandlareföreningens deklarationslista, kunna särskiljas *dels* bolag, som främst med hänsyn till aktiernas spridning stå de å listan upptagna bolagen nära, *dels ock* bolag av i regel mindre storleksordning, vari aktierna på sätt nedan sägs ägas av ett fåtal fysiska personer (fåmansbolag). Inom båda dessa grupper förekomma såväl rörelsedrivande bolag som bolag, vilkas verksamhet består i förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom (förvaltningsbolag). Vidare förekomma bolag, som driva såväl rörelse som förvaltningsverksamhet, varvid den ena eller andra verksamheten kan vara dominerande.

Beträffande samtliga hithörande bolag skola enligt förut återgiven författningsbestämmelse aktierna upptagas till det värde, som de kunna anses hava betingat vid försäljning under normala förhållanden. Föreligger kännedom om faktiskt erhållna köpeskillingar böra dessa beaktas vid aktievärderingen under förutsättning att dessa köpeskillingar kunna anses representativa. I förekommande fall böra dylika köpeskillingar sålunda föranleda höjning eller sänkning av de värden, som framkomma vid tillämpning av de efterföljande anvisningarna. Om speciella omständigheter förelegat vid försäljningen — köparen kan exempelvis förut ha innehaft en aktieminoritet men förvärvar genom köp av aktieposten i fråga aktiemajoriteten i bolaget — kan köpeskillingen för aktierna emellertid icke betraktas såsom representativ. Över huvud torde gälla att

ett representativt värde, grundat på skedda försäljningar, mera sällan föreligger.

Med hänsyn till de olikartade förhållandena inom å ena sidan fåmansbolagen och å andra sidan icke fåmansbolagen måste en värdering av aktierna, för att man skall komma till ett godtagbart resultat, ske efter i viss mån olika principer, beroende på till vilken kategori bolaget hör och vilken karaktär dess verksamhet har.

Vid den gränsdragning mellan fåmansbolag och icke fåmansbolag, som härvid måste ske, torde vinstdispositionen inom bolaget i regel kunna tjäna till ledning. Utmärkande för fåmansbolaget är sålunda att bland aktieägarna icke äro representerade olika, varandra balanserade intressen och att vid sådant förhållande vinsten vanligen uttages i form av löner eller arvoden och icke i form av utdelning mot kupong. Till aktiebolag, vilka icke äro fåmansbolag, torde däremot böra hänföras sådana bolag, hos vilka på grund av aktiernas spridning garanti skapats för att bolagets vinstmedel skola i skälig omfattning komma aktieägarna till godo i form av utdelning å aktierna. Gränsen mellan de olika kategorierna av bolag är emellertid icke skarp. Rörelsedrivande fåmansbolag, som lämna utdelning vilken bedömes som skälig och där vinst icke uttages i form av oskäliga löner m. m., kan därför i vissa fall böra bedömas enligt samma principer som tillämpas beträffande icke fåmansbolag.

I. Rörelsedrivande bolag.

a) Bolag som icke äro fåmansbolag.

Värderingen av aktier i rörelsedrivande bolag, vilka icke äro fåmansbolag, bör i princip ske på grundval av samma faktorer, som erfarenhetsmässigt äro bestämmande för värdena på börsnoterade aktier. Dessa värden torde regelmässigt vara beroende av den utdelning, som bolagen

lämna, samt av förväntningarna om bolagens framtida utdelningar. Värdesättningen bör sålunda för ifrågavarande kategori av icke börsnoterade aktier grundas å det kapitaliserade värdet av utdelningen (avkastningsvärdet).

En bedömning måste härvid ske, huruvida den för året eller de senaste åren verkställda utdelningen kan anses motsvara de beräknade framtida årliga utdelningarna. En sänkning eller höjning av ett års utdelning i förhållande till tidigare års utdelningar bör icke tillmätas någon väsentlig betydelse vid värderingen, om det är sannolikt, att förändringen är allenast tillfällig. Om på grund av framtidsutsikterna för rörelsen, konjunkturerna för branschen eller andra dylika omständigheter de framtida utdelningarna med fog kunna väntas öka eller minska, bör skäligen hänsyn härtill tagas vid värderingen. Är bolagets vinst ej endast tillfälligt av sådan storlek att utdelning skulle kunna ske med högre belopp än som skett, bör jämväl detta förhållande beaktas. Om bolaget under en följd av år icke lämnat någon utdelning, bör värderingen ske med hänsyn till bolagets möjligheter att i framtiden lämna utdelningar och med hänsyn till värdet å aktierna vid en eventuell upplösning av företaget. Oberoende av om bolaget lämnat utdelning eller icke bör värdet i intet fall sättas lägre än till det belopp, som motsvarar vad som kan påräknas vid en realisation av tillgångarna i samband med bolagets likvidation ("slaktvärdet"). Vid beräkningen av detta värde bör emellertid beaktas, dels att i mindre lönsamma rörelser vissa tillgångar (t. ex. fastigheter och maskiner) vid en realisation kunna visa sig ha förhållandevis ringa värde och dels att vissa avvecklingskostnader regelmässigt förekomma.

Kapitaliseringsprocenten vid bestäm-

mande av avkastningsvärdet bör stå i relation till den genomsnittliga procentsatsen för den effektiva förräntningen av aktier i börsnoterade bolag inom den bransch varom fråga är. I allmänhet torde skäl finnas för en viss höjning av ifrågavarande genomsnittliga kapitaliseringsprocent, eftersom vid penningplacering i icke börsnoterade aktier placerarna vanligen ställa större krav på avkastning än vid placering i börsnoterade aktier, vilka — i motsats till de icke börsnoterade — relativt lätt kunna omsättas i pengar. Å andra sidan torde vid värderingen av aktier i icke börsnoterade bolag hänsyn, där ej omständigheterna till annat föranleda, böra tagas till värdet av bolagets reallgångar såsom skogar, gruvor, värdefull tomtmark o. dyl. Äro dessa värden mera betydande, förvärvas aktier i bolaget icke sällan i syfte att förvärvaren skall kunna bibehålla kapitalets realvärde och erhålla en säker förräntning, varvid icke samma anledning föreligger att höja den genomsnittliga kapitaliseringsprocenten. Om däremot reallgångarna äro obetydliga i förhållande till avkastningen, föreligger särskild anledning att verkställa kapitaliseringen efter en högre procentsats än den genomsnittliga. När en uppjustering av kapitaliseringsprocenten skäligen anses böra ske, bör dock höjningen vanligen icke överstiga en procent. Vid bestämmande av kapitaliseringsprocenten bör särskilt beaktas graden av bolagets konsolidering. Uppjusteringen bör ske med större försiktighet när fråga är om bolag, som i fråga om storlek och aktiernas spridning stå nära sådana bolag vars aktier noteras å börsen. — Föreligger hembudsskyldighet vid aktieförvärv torde detta i regel böra medföra sänkning av värdet å aktierna. Olika värden måste stundom åsättas stam- och preferensaktier, aktier med

olika röstvärde samt inlösbare och icke inlösbare aktier. Hur denna avvägning bör ske blir beroende av omständigheterna i varje särskilt fall.

För att underlätta beräkningen av kapitaliseringsprocenterna har riksskatte-nämnden liksom tidigare för avsikt att, i visst samarbete med börsledningen, årligen framlägga uppgifter om den effektiva genomsnittliga förräntningen å aktier i börsnoterade bolag inom olika branscher.

b) Fåmansbolag.

Beträffande rörelsedrivande fåmansbolag kan ett kapitaliserat värde av den beslutade utdelningen i regel icke läggas till grund för värdesättningen vid förmögenhetsberäkningen. Rätteligen borde värdesättningen grunda sig på ett förräntningsvärde, d. v. s. ett kapitaliserat värde av framtida, utdelningsbara årsvinster. Här för skulle emellertid fordras kännedom om de speciella framtidsutsikterna för ett-vart företag, exempelvis om förekomsten av förmånliga försäljningsavtal, agenturer m. m., vilka kunna vara avgörande för de framtida vinsterna men om vilka taxeringsmyndigheterna merendels icke kunna erhålla kännedom. Om värdet skulle fastställas genom en kapitalisering av den senaste årsvinsten eller av medeltalet av de senaste årens vinster, skulle vid årsvinstens beräkning erforderlig justering behöva göras med hänsyn till dels föreskrivna eller sedvanliga avskrivningar, avsättningar och reserveringar, dels och eventuella överavskrivningar o. dyl. Vidare skulle en prövning behöva ske av vad som kunde anses motsvara skälig lön för aktieägares arbetsinsats. Då det icke är möjligt att för beräkningar av nu nämnda slag uppställa enhetliga, för praktiskt bruk lämpade regler, kan en beräkning av förräntningsvärde icke i första hand användas för värderingen.

Till grund för värdesättningen måste i stället läggas ett på visst sätt beräknat matematiskt värde, ett substansvärde av aktierna (angående beräkningen av substansvärde se nedan). Substansvärdet bör i huvudsak beräknas efter samma värde å tillgångar och skulder som aktieägaren skulle haft att själv upptaga vid förmögenhetsberäkningen, om tillgångarna och skulderna varit hans personliga; dock böra vissa modifikationer göras bl. a. med hänsyn till formen för egendomsförvaltningen. Skälig hänsyn måste sålunda tagas till dubbelbeskattningen beträffande bolagsinkomster med därav följande utskiftningsskatteskuld för bolaget. Substansvärdeberäkningen bör ske på grundval av den senaste tillgängliga balansräkningen för bolaget. Om det icke göres sannolikt att bolaget skall avvecklas, böra tillgångarna värderas med utgångspunkt från att rörelsen skall bestå; hänsyn tagas därvid till sådana faktorer som förekomsten av vissa dolda reserver, icke bokförda skatteskulder och åtagna förpliktelser av olika slag. Om det däremot göres sannolikt, att bolagets verksamhet snart skall upphöra och att bolaget i samband därmed kommer att upplösas, böra tillgångarna upptagas till det värde de kunna beräknas ha vid en realisation i samband med rörelsens avveckling, varvid hänsyn får tagas till sådana kostnader, skatter m. m., som kunna föranledas av bolagets upplösning (jfr vad som anförts angående "slaktvärde" å sid. R 64).

Därest bolaget innehar fastighet, vars verkliga värde avsevärt överstiger taxeringsvärdet, bör skäligt tillägg till substansvärdet göras. Dylig justering bör dock ske endast om fastighetens bokförda värde — efter tillägg i förekommande fall för extraordinära nedskrivningar t. ex. genom anlåtande av investeringsfond, be-

skattade vinstmedel, skattefria inkomster el. dyl. — avsevärt överstiger dess taxeringsvärde. Vid beräkning av angivet tillägg bör iakttagas, att detta bör reduceras med den genom tillägget ökade utskiftningsskatten.

Sedan substansvärdet beräknats, bör emellertid såsom en kontrollåtgärd en bedömning göras, huruvida det kan anses sannolikt att årsvinsterna inom bolaget medgiva en förräntning av detta substansvärde (inklusive tillägg varom i föregående stycke sägs) efter cirka sju procent. En sådan bedömning bör om möjligt göras på grundval av de senaste två eller tre årens vinster och med hänsyn till den kännedom som kan erhållas om konjunkturerna för branschen och framtidsutsikterna för bolaget. Bedömningen bör ske på grundval av de redovisade årsvinsterna med beaktande av ökning eller minskning av dolda reserver samt eventuellt förekommande onormalt höga löner till aktieägare samt under hänsynstagande till den på de sålunda justerade årsvinsterna belöpande skatten. Det ligger i sakens natur att en sådan bedömning icke kan ske med mindre bolaget lämnar sin medverkan därtill. En dylik överslagsberäkning av företagets räntabilitet är främst avsedd att förhindra, att värdet å aktierna bestämes avsevärt för högt eller avsevärt för lågt. Substansvärdet bör sålunda bibehållas såsom värde å aktierna, såvida det icke framgår att detta värde med hänsyn till bolagets vinstförhållanden icke obetydligt överstiger eller understiger det antagliga förräntningsvärdet. Justeringar av substansvärdet på grund av smärre avvikelser från vad som kan anses såsom normal förräntning böra sålunda icke förekomma i annan form än genom eventuell jämkning till avrundade tal. Värdet å aktierna bör dock icke upptagas lägre än till det

värde som anses kunna påräknas vid en realisation av tillgångarna i samband med bolagets likvidation ("slaktvärde").

Det bör ligga i bolagets (aktieägarnas) intresse att förete utredning om bolagets normala årsvinster i de fall, då bolaget anser ett framräknat substansvärde icke kunna tillfredsställande förräntas. Å andra sidan bör ett högre värde än substansvärdet icke föreslås från taxeringsmyndigheternas sida, utan att godtagbara skäl kunna åberopas för att den höga avkastning i förhållande till substansvärdet, som företaget lämnar, icke främst är beroende av aktieägarens personliga arbetsinsats utan kan väntas i stort sett bestå, även om aktierna skulle byta ägare.

Stundom torde värdet å aktierna få fastställas genom en avvägning mellan antagligt förräntningsvärde och substansvärdet. Hur en dylik avvägning bör ske blir beroende av omständigheterna i det särskilda fallet.

Sedan ett värde å aktierna fastställts, bör det bibehållas utan hänsyn till *tillfälliga* höga eller låga årsvinster. En viss jämnhet i värderingen år från år bör sålunda eftersträvas.

En värdering av aktierna i ett bolag med utgångspunkt från substansvärdet förutsättes skola ske endast när fråga är om aktier som ägas av fysiska personer, vilka genom eget eller närståendes aktieinnehav eller av annan grund öva eller kunna öva ett verkligt inflytande på bolagets utdelningspolitik. *Minoritetsaktier*, som innehavas av aktieägare utan sådant inflytande, torde i vissa fall få värderas med hänsyn till den utdelning bolaget lämnar. Aktierna böra dock därvid icke upptagas lägre än till det värde som anses kunna påräknas vid en realisation av tillgångarna i samband med bolagets likvidation ("slaktvärde"), såvida icke särskilda

skäl därtill förebringas. Värde å minoritetsaktier bör endast åsättas, när begäran härom framställes från bolaget eller aktieägare och tillfredsställande motivering härför åberopas. Om det värde som åsättes minoritetsaktier skulle understiga substansvärdet, bör skillnaden i regel tilläggas substansvärdet för majoritetsaktierna vid värderingen av dessa. Om aktierna i ett bolag ha *olika röstvärde*, är det icke uteslutet att en person, som innehar en större post aktier men med lågt röstvärde, får anses inneha minoritetsaktier.

Om aktierna i ett bolag ägas av en enda person, finnes icke anledning att åsätta olika värden för *stam- och preferensaktier*. Skulle däremot flera aktieägare finnas, vilka äga olika procentuell andel av *stam- och preferensaktierna*, torde i allmänhet en olika värdesättning få göras för de båda slagen av aktier, beroende på de förmåner m. m. som äro förknippade med det ena eller andra slaget av aktier. Vanligt torde härvid vara att preferensaktierna äga företrädesrätt till en årlig utdelning intill en viss procent samt därjämte — om vinsten icke tillåtit sådan utdelning — rätt till ackumulativ utdelning, innan utdelning å *stamaktierna* får äga rum, samt att vid upplösning av bolaget innehavare av preferensaktie äger ur bolagets tillgångar erhålla allenast aktiens nominella belopp jämte eventuell ackumulerad utdelning, även här med företrädesrätt före *stamaktiernas* ägare. I dylikt fall är *preferensaktiernas* värde beroende av den utdelning som lämnas och på möjligheten att vid en eventuell likvidation få ut aktiens nominella belopp jämte eventuell ackumulerad utdelning. Hela substansvärdet bör i dylikt fall hänföras till *stamaktierna*. Vid substansvärdeberäkningen bör därvid preferensaktiekapitalet och eventuell ackumulerad utdelning å detta räknas

som skuld. Vid beräkning av förräntningsvärdet bör utdelning å preferensaktierna räknas såsom omkostnad.

Föreligger *hembudsskyldighet* får detta i vissa fall antagas sänka värdet av minoritetsposter.

c) Regler för substansvärdeberäkning.

1. Beträffande *tillgångar*.

Vid beräkning av substansvärdet bör följande iakttagas för värdesättningen av bolagets tillgångar.

Fastigheter böra i regel upptagas till taxeringsvärdet. Särskilt när det gäller bostadsfastigheter, affärsfastigheter och icke i högre grad specialbyggda industrifastigheter bör sålunda tillägg ske för den dolda reserv, som kan föreligga i förhållande till taxeringsvärdet. Vad åter angår industrifastigheter med tillhörande personalbostäder vid företag på landsbygden eller i mindre samhällen — och ibland även i större samhällen — där fastigheternas värde är helt beroende av att det ifrågavarande bolaget driver sin verksamhet på orten, bör viss försiktighet iakttagas vid beräkning av dold reserv i fastighet. I byggnader ingående maskinvärde bör i regel fråndragas taxeringsvärdet.

För byggnader på annans mark, bl. a. tomträttsfastigheter, torde värdesättningen bli beroende av omständigheterna i det särskilda fallet, exempelvis upplåtelsetidens längd och det ändamål för vilket byggnaden uppförts.

Maskiner och andra inventarier böra i regel icke upptagas högre än till bokförda värden. Särskilt gäller detta specialmaskiner och andra allenast för viss speciell tillverkning användbara tillgångar. I vissa fall, då en mera avsevärd dold reserv i maskiner och andra inventarier kan föreligga, såsom t. ex. hos rederiföretag eller bussföretag eller hos industriföretag med relativt stor maskinpark och lågt bokförda

inventarier, bör dock hänsyn till den dolda reserven tagas vid substansvärdeberäkningen. I princip bör härvid såsom dold reserv räknas skillnaden mellan verkliga värdet av inventarierna och det bokförda värdet. Med verkligt värde bör därvid förstås det belopp, som en förständig köpare kan antagas vilja betala för maskinerna och inventarierna, om de tänkas sålda inom den kundkrets, som för dylik egendom kan antagas vara att påräkna, och köpta för ett med hänsyn till tillgångarnas beskaffenhet lämpligt utnyttjande (jfr definitionen å allmänt saluvärde för fastighet i punkt 1, första stycket, av anvisningarna till 9 § kommunalskattelagen). I vissa fall kan det verkliga värdet av tillgångarna betydligt överstiga restvärdet vid planelig avskrivning. Gäller det stora objekt, exempelvis fartyg, kan värderingen ofta bliva av särskild vikt. För dylika tillgångar torde värdet ofta kunna bestämmas med ledning av värderingsinstrument, upprättat av vederhäftiga sakkunniga, varvid grunderna för värderingen jämväl böra vara på tillfredsställande sätt angivna i instrumentet. Tillfälliga toppriser böra icke läggas till grund för värderingen av maskiner och inventarier. Försäkringsvärdet, som i regel avser att täcka kostnaderna för anskaffande av ny likartad tillgång, torde vanligen icke motsvara den befintliga tillgångens verkliga värde utan ligga högre.

När enligt vad nu sagts tillägg för dold reserv i maskiner och inventarier ifrågakommer vid substansvärdeberäkningen, bör tillägget avse allenast hälften av den dolda reserven.

Varulager bör upptagas till bokförda värdet med tillägg för hälften av dold reserv i lagret. Med dold reserv förstås härvid skillnaden mellan å ena sidan anskaffningsvärde (tillverkningsvärde), efter av-

drag för inkurans och prisfallsrisk, och å andra sidan bokfört värde å lagret.

Med anskaffningsvärde förstås det lägsta av anskaffningsvärdet (enligt principen "först in först ut") och återanskaffningsvärdet vid beskattningsårets utgång utan hänsyn till inkurans. För tillgångar, som framställts inom det egna företaget, bör såsom anskaffningsvärde anses de direkta tillverkningskostnaderna (material och arbetslöner) ökade med indirekta tillverkningskostnader (eventuellt: skäligt belopp för dylika kostnader), varvid hänsyn dock ej behöver tagas till ränta å eget kapital. För lager av *råvaror* och *stapelprodukter* bör dock som anskaffningsvärde godtagas det lägsta anskaffningspriset under senaste treårsperiod.

Från anskaffningsvärdet (tillverkningsvärdet) för den del av lagret som ej utgöres av råvaror eller stapelprodukter — d. v. s. beträffande hel- och halvfabrikat — medgives särskilt *avdrag för inkurans* när fråga är om branscher, i vilka regelmässigt räknas med mera avsevärd inkuransrisk, i regel branscher med modebetonade varor, t. ex. fabrikation av och handel med textilier, skor, möbler, bosättningsartiklar, sportartiklar m. m. För branscher med särskilt stor inkuransrisk — textilindustrin och textilhandeln — bör avdraget i regel bestämmas till 15 procent av ovan angivna anskaffningsvärde å hel- och halvfabrikat. För övriga modebetonade branscher bör avdraget i regel bestämmas till 10 procent. Med hänsyn till att inkuransavdraget beräknas å anskaffningsvärdet å lagret i dess helhet d. v. s. beträffande såväl kuranta som inkuranta varor, torde sålunda angivna schablonavdrag för inkurans i regel vara tillräckliga. Kan bolaget på ett tillfredsställande sätt visa att den verkliga inkuransen i lagret är avsevärt större än vad sålunda beräknas, bör

dock undantagsvis högre avdrag kunna medgivas. I icke modebetonade branscher avses eventuellt behövt inkuransavdrag skola täckas genom det avdrag för prisfallsrisk som i det följande angives.

Avdrag för prisfallsrisk bör i regel medgivas med 20 procent av ovan angivna anskaffningsvärde å lagret i dess helhet, i förekommande fall nämnda värde minskat med avdrag för inkurans. För sådana industriföretag, vars lager i mera betydande omfattning bestå av halvfabrikat för *vidare bearbetning i egen eller närstående företags verksamhet*, bör avdrag för prisfallsrisk, såvitt angår dylika halvfabrikat, dock i regel medgivas med 30 procent av ovannämnda värde, där ej särskilda skäl däremot äro. I detta sammanhang bör observeras, att ett industriföretags lager i allmänhet endast till mindre del består av halvfabrikat för sådan vidare bearbetning. Befogenheten av avdrag för prisfallsrisk bör emellertid bedömas med hänsyn till förhållandena i de särskilda fallen. I underlaget för beräkning av avdrag för prisfallsrisk bör sålunda icke inräknas varor, beträffande vilka försäljningspriset redan är säkerställt, t. ex. varor som omfattas av statlig prisgaranti, fartyg under byggnad, verkstadsindustriens entreprenadarbeten m. m. Om det är uppenbart att prisfallsrisken i visst fall är avsevärt större eller mindre än vad den beräknats till enligt ovan angiven schablon, bör avdraget för prisfallsrisk ned hänsyn härtill kunna ökas eller minskas.

De ovan angivna avdragsreglerna få icke medföra att lagret upptages lägre än till det bokförda värdet; dock att så undantagsvis kan böra ske, t. ex. beträffande nystartade företag.

Det må understrykas, att de ovan angivna schablonavdragen för inkurans och

prisfallsrisk böra medgivas endast när det med hänsyn till av bolaget tillämpad inventeringsmetod o. dyl. kan anses sannolikt, att det uppgivna anskaffningsvärdet å lagret i allt väsentligt motsvarar ett på ovan angivet sätt beräknat anskaffningsvärde.

Om lagret består av *fastigheter* eller *värdepapper*, bör såsom dold reserv i regel räknas skillnaden mellan taxeringsvärdet respektive det börsnoterade värdet — för icke börsnoterade värdepapper det uppskattade saluvärdet — samt det bokförda värdet.

Kontraherade tillgångar (avseende fastigheter, inventarier och varulager) böra i regel upptagas till bokförda värdet med tillägg för sådana nedskrivningar, för vilka avdrag icke medgivits vid inkomsttaxeringen. I vissa fall kan dock ifrågakomma att viss hänsyn tages till "kontraktsrisk", t. ex. då det gäller avtal om uppförande av industribyggnader på avlägsna orter eller under osäkra konjukturer.

Naturtillgångar och fyndigheter av olika slag böra i regel upptagas till bokförda värden. Om det är tydligt att det verkliga värdet avsevärt skiljer sig från det bokförda värdet, bör dock en korrigering ske. — För bolag, som äga mera betydande tillgångar av ifrågavarande slag, kan det vara lämpligt att även en beräkning av förräntningsvärdet göres för korrigering av substansvärdet, om detta avsevärt skiljer sig från förräntningsvärdet.

Beträffande *patenträtter* m. m. bör i stort sett gälla vad som sagts om naturtillgångar.

Värdepapper, som icke utgöra lagertillgång, böra upptagas till börsnoterade värdet eller — för icke börsnoterade värdepapper — det uppskattade saluvärdet.

Goodwillvärde bör i regel icke medräknas vid substansvärdeberäkningen. Om

goodwillvärdet förvärvats efter den 31 december 1951 och bolaget äger åtnjuta avdrag vid inkomsttaxeringen för värde-minskning därpå, bör dock halva det taxeringsmässiga restvärdet medräknas vid värderingen.

Däremot böra goodwillvärden givetvis beaktas vid beräkning av förräntningsvärde (jfr sid. R 66). Förhållandena kunna vara sådana, att det just är förekomsten av goodwillvärden, som medför att förräntningsvärdet är särskilt högt.

Vad ovan sagts om goodwillvärde bör i tillämpliga delar iakttagas även beträffande värde å hyresrätt.

2. Beträffande skulder.

Vid beräkning av substansvärdet bör följande iakttagas beträffande bolagets skulder.

Beträffande *investeringsfonder* bör såsom skuld godkännas halva fondavsättningen.

Skuld till *pensions- och andra personalstiftelser* — såväl bundna som fria stiftelser — bör räknas såsom skuld, oberoende av till vilket belopp stiftelsens förmögenhet uppgår. Det nu sagda gäller verkliga skulder till stiftelsen.

Om bolaget vid inkomsttaxeringen är berättigat till ytterligare avdrag för avsättning till pensionsstiftelse eller — när pensionsstiftelse icke finnes — om bolaget gjort sådana utfästelser om pension, som skulle berättigat bolaget till avdrag för avsättning till pensionsstiftelse, bör vid substansvärdeberäkningen avräknas hälften av dylik *pensions-skuld*. Liksom vid inkomsttaxeringen bör vid beräkningen av pensionsskulden hänsyn icke tagas till pensionsutfästelse avseende någon, vilken genom eget eller anhörigs innehav av aktier har ett avgörande inflytande i bolaget, eller ock efterlevande till någon varom sålunda är fråga. Däremot bör sådan

pensionsutfästelse beaktas vid beräkning av förräntningsvärde (jfr sid. R 66).

Därest pensionsutfästelse, som lämnats före ikraftträdandet av lagstiftningen om allmän tilläggspension, försetts med förbehåll om rätt att nedsätta pensionen om bolaget genom lagstiftning skulle bli förpliktat att delta i allmän tjänstepensionering (s. k. anpassningsklausul), bör liksom vid inkomsttaxeringen hänsyn vid beräkning av pensionsreserv tagas endast till pension som skall utgå utöver allmän tilläggspension och — i förekommande fall — folkpension (jfr Rådgivning från pensionsstiftelseutredningen (SOU 1961: 61 sid. 6 och 7).

I sådana fall då pensionsutfästelser lämnade före den 13 december 1961 försetts med den reservationen, att pension skall utgå endast i den mån pensionsstiftelsens medel därtill förslå, bör hänsyn likväl i regel tagas till sådana utfästelser, försåvitt bolaget lämnar en försäkran om att bolaget har för avsikt att oavsett reservationen utbetala pensioner i enlighet med utfästelserna.

Vid beräkning av pensionsskulden kan fråga även uppkomma om att beräkna värdet av en pensionsstiftelses förmögenhet i sådana fall, då stiftelsen har andra tillgångar än fordran hos bolaget. Svårigheter kunna härvid uppkomma, bl. a. om stiftelsen äger aktier i bolaget eller äger fastighet eller om stiftelsen tecknat kapitalförsäkringar å de pensionsberättigades liv.

Om stiftelsen äger aktier i bolaget, bör som substansvärde för dessa aktier i princip få räknas den på dem belöpande andelen av substansvärdet i bolaget. Om aktieägaren, oavsett att aktier överlåtits till stiftelsen, äger ett avgörande inflytande över bolaget och sålunda har möjlighet att taga ut vinstmedlen såsom lön, kar

emellertid anledning finnas att beräkna ett högre substansvärde för aktieägarens innehav av aktier och ett motsvarande lägre substansvärde för stiftelsens aktier.

Om stiftelsen köpt fastighet, bör denna i förevarande sammanhang upptagas till allmänna saluvärdet (och sålunda icke till taxeringsvärdet, vilket i regel är lägre).

Om stiftelsen tecknat kapitalförsäkringar å de pensionsberättigades liv, bör såsom värde å försäkringarna upptagas dessas återköpsvärde eller, i fråga om icke återköpsberättigad försäkring, det tekniska återköpsvärdet.

Vid beräkning av substansvärdet bör hänsyn slutligen tagas till bolagets *utskiftningsskatteskuld*. I regel bör $\frac{1}{3}$ av utskiftningsskatteskulden räknas som skuld. Om det göres sannolikt att bolaget inom kort kommer att upplösas, bör dock hela den beräknade utskiftningsskatten räknas som skuld. Vid beräkning av det till utskiftningsskatt beskattningsbara beloppet böra bolagets tillgångar och skulder upptagas till de belopp, vartill de upptagits vid substansvärdeberäkningen (jfr dock vad som anförts å sid. R 65—66 angående tillägg i fall då fastighets verkliga värde avsevärt överstiger dess taxeringsvärde).

II. Förvaltningsbolag.

a) Bolag som icke äro fåmansbolag.

Beträffande förvaltningsbolag, vari aktierna ha en sådan spridning att de icke kunna anses utgöra fåmansbolag, torde värdesättningen av aktierna i allmänhet få grundas på avkastningsvärdet. Om en upplösning av bolaget icke kan antagas vara aktuell, bör sålunda — när det gäller mindre aktieposter eller när fråga är om bolag, vari aktierna ha stor spridning med jämförelsevis jämn fördelning mellan aktieägarna — värderingen grunda sig på ett kapitaliserat värde av lämnade

eller påräkneliga framtida utdelningar. Kapitaliseringsprocenten bör därvid — i enlighet med den princip som förordats beträffande rörelsedrivande bolag, som icke äro fåmansbolag — stå i relation till den genomsnittliga procentsatsen för den effektiva förräntningen av aktier i börsnoterade förvaltningsbolag. Vad som anförts beträffande de rörelsedrivande bolagen (sid. R 64) om skäl för en viss höjning av ifrågavarande genomsnittliga kapitaliseringsprocent bör i tillämpliga delar gälla även för här avsedda förvaltningsbolag. — I den mån bolaget till sin karaktär närmar sig fåmansbolaget torde dock värdesättningen få ske genom en avvägning mellan avkastningsvärde och substansvärde.

Vad i det föregående sagts om olika värden i vissa fall å stam- och preferensaktier samt om inverkan av en hembudsklausul å värdena gäller i tillämpliga delar även nu ifrågavarande bolag.

b) Fåmansbolag.

När fråga är om fåmansbolag, vilka äro renodlade förvaltningsbolag och där aktiebolaget närmast utgör en yttre form för en eller flera aktieägares innehav av en förmögenhetsmassa, bör värdesättningen grundas på substansvärdet. Vid beräkning av detta värde böra bolagets tillgångar och skulder upptagas till de värden, till vilka de skolat upptagas vid förmögenhetsberäkningen, därest förmögenhetsmassan ägts av aktieägarna direkt, dock att hänsyn måste tagas till dubbelbeskattningen beträffande bolagsinkomster. Beträffande förvaltningsbolag bör härvid större hänsyn tagas till skatter, som bliva aktuella vid bolagets upplösning, än när det gäller rörelsedrivande bolag. Sålunda bör i regel hälften av den beräknade utskiftningsskatten upptagas såsom skuld. Göres det sannolikt att bolaget inom kort kom-

mer att upplösas, bör hela den beräknade utskiftningsskatten räknas som skuld (jfr vad i det följande sägs om bolag som taxerats till fondskatt).

Vad tidigare sagts om värdesättningen av minoritetsaktier i rörelsedrivande fåmansbolag kan i vissa fall gälla även beträffande minoritetsaktier i nu ifrågasvarande bolag. Om det är antagligt att bolaget inom en nära framtid kommer att upplösas, bör dock även värdet å minoritetsaktier bestämmas till substansvärdet. Där est värdet å minoritetsaktier anses böra fastställas till ett kapitaliserat värde av erhållen eller påräknelig utdelning, bör i regel en kapitaliseringsprocent av fem procent väljas.

Vad i det föregående sagts om olika värden i vissa fall å stam- och preferensaktier samt om inverkan av hembudsklausul gäller i tillämpliga delar även nu ifrågavarande bolag.

c) Bolag som taxerats till fondskatt.

För förvaltningsbolag, som taxerats till fondskatt (även frivilligt), torde en upplösning av företaget merendels vara aktuell före utgången av år 1965. Aktierna i dylika bolag böra därför upptagas till det värde, som kan påräknas vid en realisation av tillgångarna i samband med bolagets likvidation. I regel innebär detta att tillgångar och skulder böra upptagas till de belopp, vartill de skolat upptagas vid förmögenhetsberäkningen, om tillgångarna och skulderna varit aktieägarens personliga. Eventuellt icke erlagd fondskatt samt hela utskiftningsskatten å sådana vinstmedel, vilka icke drabbats av fondskatt, böra räknas som skuld. Hela kapitalvärdet (enligt försäkringsteknisk beräkning) av pensionsutfästelser till andra än sådana aktieägare i fåmansbolag, som genom eget eller anhörigs innehav av aktier ha ett avgörande inflytande i bol-

get, eller ock efterlevande till någon varom sålunda är fråga, bör — i den mån utfästelserna icke täckts genom avsättning till pensionsstiftelse eller genom försäkring enligt lagen om försäkring för allmän tilläggspension eller annan försäkring — likaså avräknas som skuld.

För förvaltningsbolag, vilka i princip varit *skattskyldiga till fondskatt men icke taxerats till dylik skatt*, antingen därför att bolaget icke innehaft vinstmedel, som skolat taxeras till fondskatt, eller därför att bolaget medgivits dispens från taxering till fondskatt, bör endast halva utskiftningsskatteskulden avräknas. Om det får anses sannolikt att bolaget kommer att upplösas inom relativt kort tid — vilket ofta torde bli fallet beträffande ifrågavarande grupp av bolag — bör dock hela utskiftningsskatteskulden avräknas.

Vad sist sagts gäller icke sådana förvaltningsbolag, vari aktierna ägas av annat bolag och där dessa aktier hos moderbolaget äro att anse såsom s. k. organisationsaktier.

III. Bolag med blandad verksamhet.

Beträffande bolag med blandad verksamhet, d. v. s. bolag som både driva rörelse och utöva förvaltningsverksamhet, böra följande regler tillämpas.

Beträffande *icke fåmansbolag* bör värderingen ske enligt de regler, som angivits för rörelsedrivande eller förvaltande bolag, beroende på vilken av dessa verksamheter som är den huvudsakliga.

Vad åter angår *fåmansbolag* bör värdesättningen av aktierna i regel grundas på substansvärdet. Vilken hänsyn, som därvid skall tagas till utskiftningsskatteskuld, blir beroende på vilkendera av verksamhetsgrenarna som överväger.

(Stockholm den 12 april 1962.)

I

Meddelanden från



Riksskattenämnden

Årg. 11

Nr 6 1962

1) Fråga om skattskyldighet för vissa bidrag för hemsjukvård.

Sedan Södermanlands läns landstings förvaltningsutskott i en till riksskattenämnden den 8 mars 1962 inkommen skrivelse hemställt om uttalande, huruvida vissa av landstinget direkt till de sjuka utbetalade bidrag för hemsjukvård av långvarigt kroppssjuka utgjorde skattepliktig inkomst för de sjuka, har riksskattenämnden den 28 maj 1962 avlåtit följande skrivelse till förvaltningsutskottet:

”Omständigheterna ha uppgivits vara i huvudsak följande. Den landstingskommunen jämlikt 3 § sjukhuslagen åliggande skyldigheten att bereda inom sjukvårdsområdet bosatta personer sådan vård för

sjukdom, som fordrade intagning å anstalt, kunde till följd av platsbrist icke helt fullgöras såvitt gällde vården av långvarigt kroppssjuka. Åt ett icke ringa antal långvarigt kroppssjuka lämnade landstinget därför på vissa villkor bidrag till hemsjukvård. Bidragen, vars storlek uteslutande vore beroende av graden av sjukdom, fastställdes med hänsyn till den tidsåtgång, som de sjukvårdande uppgifterna beräknades kräva, till belopp varierande från 120 till 480 kronor per månad. Bidraget inkluderade icke ersättning för tid, som åtginge för sådan personlig tillsyn av de sjuka som matlagning, städning etc. För bidraget förutsattes att vård å anstalt icke kunde beredas samt att för vården anlätades vårdare, som av

R I: 73

tjänsteläkare eller distriktssköterska befunnits äga för uppdraget erforderlig kompetens. De sjuka skulle stå under fortlöpande tillsyn av distriktssköterska. Bidraget, som utbetalades direkt till de vårdade, skulle omedelbart indragas därest det användes för annat ändamål än ersättning åt vårdarinna.

Riksskattenämnden, som inhämtat yttrandet i ärendet från vissa taxeringsintendenten, får anföra följande.

Värdet av genom det allmännas försorg å sjukhus tillhandahållen vård utgör icke skattepliktig inkomst för den sjuke. Jämlikt 32 § 3 mom. andra stycket kommunalskattelagen utgör förmån av fri sjukvård, som åtnjutes på grund av anställning, icke skattepliktig intäkt av tjänst, oavsett om förmånen åtnjuts på grund av statlig eller på grund av kommunal eller enskild tjänst; dock att om sådan förmån åtnjuts på grund av enskild tjänst och utgått efter väsentligt förmånligare grunder än som gälla för befattningshavare i statens tjänst, förmånen skall upptagas såsom intäkt till den del den utgått efter förmånligare grunder än de för nämnda befattningshavare gällande.

De i förvaltningsutskottets skrivelse avsedda bidragen för hemsjukvård äro att anse som ett av platsbrist betingat substitut för sjukhusvård och äro icke avsedda för täckande av sådana den sjukkes levnadskostnader, som hänföra sig till matlagning, städning etc. Vid angivna förhållanden och med hänsyn till grunderna för de i det föregående angivna bestämmelserna böra ifrågavarande, direkt till de sjuka utbetalade bidrag icke anses utgöra för dem skattepliktig intäkt.”

R I:74

2) Skattskyldighet för ersättningar och lån till vissa gymnasieingenjörer.

I skrivelse den 31 mars 1962 hemställde överstyrelsen för yrkesutbildning om uttalande från riksskattenämnden angående frågan om skattskyldighet för ersättningar och lån, som av statsmedel utgå till vissa deltagare i utbildning av gymnasieingenjörer till lärare vid högre tekniska läroverk. Riksskattenämnden beslöt den 25 maj 1962, efter att i ärendet ha hört vissa taxeringsintendenten, att till överstyrelsen avlåta en skrivelse, däri anfördes följande:

”För ifrågavarande utbildning gälla enligt Kungl. brev den 16 februari 1962 till överstyrelsen bl. a. följande bestämmelser. Utbildningen anordnas under tiden februari 1962—augusti 1963. Utbildningstiden indelas i tre terminer om vardera cirka tjugo veckor, vartill kommer ferier och lov om sammanlagt högst två månader. Utbildningen omfattar dels grundläggande ämnen och tekniska ämnen, i vilka undervisningen är förlagd till tekniska högskolan i Stockholm, dels viss utbildning i pedagogik. Till deltagare i utbildningen må under utbildningstiden, inklusive ferietid, utgå en ersättning av 650 kronor per månad. Därjämte må traktamente om högst 16 kronor per dag kunna utgå under utbildningen, dock ej under ferietid, till deltagare, som är bosatt utom utbildningsorten och har försörjningsplikt eller kan förebbringa andra särskilda skäl. Deltagare må under hela utbildningstiden, inklusive ferietid, kunna erhålla högst 650 kronor månatligen som lån, vilket under utbildningstiden är ränte- och amorteringsfritt. Om låntagaren efter utbildningstidens slut tar heltidsanställning som lärare vid tekniskt läro-

verk, avskrivs lånet med en femtedel för varje år som tjänstgöringen fortgår. Övergår den som genomgått lärarutbildningen omedelbart eller inom en femårsperiod till annan verksamhet, blir han skyldig att amortera hela respektive ännu ej avskriven del av lånet samt erlægga gällande normalränta för det belopp, som han skall amortera. Avbryter låntagare utbildningen, skall lånet återbetalas, om Kungl. Maj:t ej annat beslutar.

I bilaga 10 till statsverkspropositionen till innevarande års riksdag anförde föredragande departementschefen i denna fråga bl. a. (s. 565):

För att tillräckligt kvalificerade sökande skall kunna förväntas vilja genomgå utbildningen, anser jag det för egen del nödvändigt, att det under utbildningen — som kan sägas innebära en omskolning för ny yrkesverksamhet — utgår ersättning, som åtminstone till väsentlig del kan kompensera det inkomstbortfall, som blir följden av att vederbörande lämnar en avlönad anställning. Denna situation måste normalt uppstå, då de som antages till utbildningen skall ha en betydande erfarenhet av praktiskt arbete bakom sig.

Med hänsyn till att ersättningarna å 650 kronor per månad sålunda främst äro avsedda att utgöra ersättning för mistad arbetsinkomst finner riksskattenämnden ersättningarna icke kunna anses huvudsakligen hava sådan karaktär av stipendium, som avses i 19 § kommunalskattelagen. Då ersättningarna icke heller på annan grund kunna anses såsom icke skattepliktiga finner riksskattenämnden förty att ersättningarna skola tagas till beskattning hos mottagarna allteftersom beloppen bliva för mottagarna tillgängliga för lyftning. Lånen å likaledes 650 kronor per månad skola icke upptagas till beskattning under studietiden. Därest ett lån avskrivs efter det mottagaren vunnit

anställning som lärare, skall enligt den praxis, som i liknande fall tillämpas, låntagaren beskattas för de avskrivna beloppen allteftersom avskrivning sker.”

3) Fråga om tillämpningen i visst fall av det mellan Sverige och Norge den 27 september 1956 ingångna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet (fast driftställe eller verksamhet genom osjälvständig agent?).

Ett svenskt aktiebolag och dess likaledes svenska dotterbolag, båda i staden B, hade sedan den 1 januari 1958 i Oslo ett av moderbolaget förhyrt, för bolagen gemensamt avdelningskontor. Såsom chef för kontoret hade bolagen anställt en person i Oslo. Härjämte hade bolagen anställt viss biträdespersonal å kontoret och bolagen voro sålunda arbetsgivare gentemot såväl chefen som den övriga personalen å kontoret. Chefen, som hade fast lön och viss mindre provision, skulle själv utöva den direkta försäljningen av bolagens produkter och ägna hela sin arbetstid åt bolagen, varför han icke ägde utan bolagens medgivande åtaga sig uppdrag, som kunde inkräkta på hans arbete för bolagen. På av bolagen tillhandahållna formulär tecknade chefen för kontoret mottagna order, varav ett exemplar behölls av kunden och ett av chefen, medan denne sände ett exemplar till huvudkontoret i B för godkännande. Å orderformulären funnes icke tryckt något förbehåll om godkännande från huvudkontoret men från och med ingången av år 1962 hade å orderformulären med stämpeltryck angivits ”Fabrikkens godkjennelse forbeholdes”. Enligt avtalet mellan bolagen och chefen för kontoret tillkom det bolagen att avgöra vilka firmor, som bor-

R I:75

de upptagas såsom kunder. Bortsett från enstaka fall under den första tiden av bolagens verksamhet i Oslo blevo insända order alltid godkända. Kontoret i Oslo hade intet varulager utöver provkollektioner. Leveranser och fakturering skedde från B och chefen för kontoret i Oslo var icke ansvarig för att de norska kunderna fullgjorde betalningarna för levererade varor. Lokalhyra, löner och andra kostnader för kontoret i Oslo betalades av moderbolaget och vid kontoret i Oslo förekom icke annan bokföring än beträffande kontorets omkostnader.

Moderbolaget hade för inkomståret 1959 åsatts taxering i såväl B som Oslo för den på verksamheten i Oslo belöpan- de inkomsten, och riksskattestyret i Oslo hade med anledning härav hemställt om uttalande från riksskattenämnden rörande tillämpningen av ovannämnda, mellan Sverige och Norge ingångna avtal i vad angick moderbolagets taxering.

Den 25 maj 1962 beslöt riksskatte- nämnden uttala, att enligt nämndens mening moderbolaget finge anses bedriva verksamhet med fast driftställe i Oslo till följd varav, jämlikt artikel 5 jämfört med artikel 6 i det mellan Sverige och Norge den 27 september 1956 ingångna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet, den till driftstället hänförliga inkomsten borde beskattas i Norge.

4) Utbyte av fotogendriven traktor mot dieseldriven sådan, m. m.

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande: Sökanden hade för avsikt att företaga utbyte av sina nuvarande fotogentraktorer mot nya traktorer. På marknaden salufördes emellertid numera av de

flesta kända traktormärken allenast dieseltraktorer. Den som nu ville byta en fotogentruktor tvingades alltså av den tekniska utvecklingen att övergå till dieseltraktor av i övrigt likvärdig beskaffenhet. Dieseltraktorerna betingade ett högre pris än de tidigare fotogentraktorerna vid i övrigt lika förhållanden. Den merkostnad, som således uppstode vid byte, berodde på förhållanden, var- över den enskilda lantbrukaren icke råd- de. De gamla traktorerna voro icke ut- rustade med hytt eller störtbåge. Enligt lag måste traktorerna numera vara för- sedda med hytt eller störtbåge. Denna utrustning hade självfallet medfört, att de nya traktorerna bleve dyrare i an- skaffning än de gamla traktorerna som icke hade hytt eller störtbåge. Prisskill- naden syntes dock, sedan alla traktorer måste hava dylik utrustning, hava blivit mindre än då man tidigare utrustade traktor med hytt eller störtbåge.

Sökanden anhöll om förhandsbesked beträffande följande frågor:

”1. Äger jag, som redovisar min in- komst av jordbruksfastighet enligt kon- tantprincipen, avdragsrätt för hela skill- nadsbeloppet vid byte av fotogentruktor mot dieseltraktor under förutsättning att den nya traktorn i övrigt är av likvärdig beskaffenhet?

2. Äger jag avdragsrätt för hela skill- nadsbeloppet vid byte av traktor utan hytt eller störtbåge mot traktor med så- dan utrustning under förutsättning att den nya traktorn i övrigt är av likvärdig beskaffenhet?

3. Äger jag avdragsrätt för hela skill- nadsbeloppet vid byte av fotogentruktor utan hytt eller störtbåge mot dieseltraktor med hytt eller störtbåge under förutsätt-

ning att den nya traktorn i övrigt är av likvärdig beskaffenhet?”

Inom riksskattenämnden upplystes, att prisskillnaden mellan fotogendrivna traktor och dieseldrivna traktor utgjorde 1.200—1.600 kronor i den vanligaste storleksklassen (cirka 30 hkr motorstyrka) och upp till 3.000 kronor för större traktorer, att prisskillnaden mellan traktor utan hytt eller störtbåge och traktor med dylik utrustning utgjorde cirka 500 kronor samt att prisskillnaden mellan fotogendrivna traktor utan hytt eller störtbåge och dieseldrivna traktor med hytt eller störtbåge i den vanligaste storleksklassen utgjorde cirka 2.000 kronor.

Den 24 januari 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att en dieseldrivna traktor är av annan och dyrbarare konstruktion än en fotogendrivna traktor. Riksskattenämnden finner även att en traktor med störtbåge eller hytt är av annan och dyrbarare konstruktion än en traktor utan dylik utrustning. På grund härav förklarar riksskattenämnden att — därest sökanden antingen byter ut en fotogendrivna traktor mot en dieseldrivna traktor av i övrigt likvärdig beskaffenhet eller byter ut en traktor utan hytt eller störtbåge mot en traktor med sådan utrustning — sökanden icke äger avdraga hela det skillnadsbelopp, sökanden har att utgiva med anledning av bytet. Med hänsyn till vad riksskattenämnden sålunda förklarar föranleder ansökningen i övrigt icke vidare yttrande.

En ledamot var skiljaktig och anförde:

”En kostnadsjämförelse vid förvärv av dieseldrivna traktor eller en fotogendrivna traktor blir beroende av tidpunkten för jämförelsen. För närvarande gäller ovan angivna prisskillnader på grund av att tillverkningsserierna ej äro tillräckligt

stora för dieseldrivna traktorer. Utvecklingen går mot ökad användning av dieseldrivna traktorer och minskat antal fotogendrivna traktorer. Prisskillnaden har dock under några år blivit allt mindre och kommer om något eller några år att vara till dieseldrivna traktorns fördel. Merkostnaden för utrustningen med störtbåge eller hytt blir också allt mindre. Den omständigheten, att traktorägare ålagts dylik utrustning, borde medföra en välvilligare bedömning, då fråga är om en personalvårdande åtgärd. Den ökade utrustningen gör icke traktorn mer användbar eller effektivare, snarare motsatsen.

Med hänsyn till att praxis i andra fall, t. ex. vid utbyte av tidigare förefintliga vagnar och kärror med järnbandskodda hjul mot gummihjulförsedda, även detta en dyrbarare konstruktion vid den aktuella tidpunkten, beaktat den tekniska utvecklingen och vid kostnadsjämförelsen ur taxeringssynpunkt icke tagit hänsyn till ganska väsentliga prisskillnader utan medgivit hela skillnadsbeloppet i avdrag, anser jag, att riksskattenämnden bort besvara jakande sökandens samtliga tre frågor.”

Ytterligare en ledamot var skiljaktig och förklarade sig instämma i att riksskattenämnden bort besvara sökandens samtliga frågor jakande.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden ändring.

Regeringsrätten fann i utslag den 29 maj 1962 på grund av vad sökanden hos Kungl. Maj:t anfört och vad i övrigt i målet förekommit skäligt i så måtto ändra överklagade förhandsbeskedet att, under förutsättning att fotogendrivna traktor ej finnes i allmänna marknaden eller skulle betinga i det närmaste lika högt pris som anskaffning av dieseldrivna traktor samt att utrustning med hytt eller störtbåge icke i avsevärd mån förhöjer priset, det av sökanden tilltänkta utbytet av fotogendrivna traktor utan hytt eller stört-

båge mot dieseltraktor med hytt eller störtbåge men i övrigt med ungefärligen samma prestationsförmåga må i sin helhet anses som anskaffning av jordbruksinventarium till ersättning för avyttrat dylikt, i vilket fall hela kostnaden för utbytet blir avdragsgill vid vederbörande inkomsttaxering.

Prövningen av frågan vilken prisskillnad som i visst fall må anses för obetydlig att inverka i nu ifrågakvarande hänseende eller i vad mån de angivna förutställningarna för avdragsrätt i övrigt varit för handen vid visst utbyte av traktorer kan ej verkställas i förevarande ordning.

5) Rätt för grusexploatör till avdrag för framtida kostnader för iordningställande av marken?

I ärende rörande framställning från en ekonomisk förening om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Genom köpekontrakt hade föreningen förvärvat äganderätt till mark med grustäkt, vilken f. n. exploaterades. På annat markområde, som således ej berörde det nyssnämnda köpet, uttog föreningen grus i egenskap av exploatör mot ersättning till markägaren per uttagen m³. I protokoll vid ett sammanträde med en lantmätare som ordförande hade bekräftats ett muntligt avtal mellan markägaren och föreningen, enligt vilket föreningen åtagit sig kostnader för att återställa grusgropen på sådant sätt, att skog skulle kunna planteras. Dessutom kunde markägaren enligt sökandeföreningens uppfattning åberopa naturskyddslagen för att erhålla åläggande för föreningen att utföra iordningställningsarbeten på sätt som länsstyrelsen kunde komma att bestämma.

Föreningen anhöll om förhandsbesked,

huruvida föreningen ägde i sitt bokslut per den 31 december 1961 och framdeles såsom skuld upptaga framtida kostnader för iordningställande av ovan angivna grustag dels på egen mark, dels ock på annan tillhörig, av föreningen exploaterad mark.

Den 7 maj 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Såvitt framgår av utredningen har länsstyrelsen i länet icke meddelat föreläggande jämlikt 20 § naturskyddslagen eller föreskrift jämlikt 21 § samma lag innebärande skyldighet för sökandeföreningen att, till begränsande eller motverkande av företagens menliga inverkan på landskapsbilden, iordningställa de markområden, varå föreningen bedriver grustäkt, på sådant sätt att skog kan planteras å områdena. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att föreningen icke äger vid sin inkomsttaxering åtnjuta avdrag för belopp, som av föreningen avsättes för täckande av kostnader, som framdeles må uppkomma för iordningställande av marken i fråga.

6) Jordstyckningsrörelse?

(Jfr nr 5/1960 p. 4, nr 5/1961 p. 3 och nr 3/1962 p. 5.)

I ärenden angående framställningar om förhandsbesked förekom i huvudsak följande.

a) Sökanden hade år 1937 genom köp förvärvat två fastigheter, som voro obebyggda och belägna inom ett sommarstugedistrikt. De kunde enligt ett av vederbörande kommun godkänt förslag till byggnadsplan exploateras genom avstyckning av sju tomter och utläggande av återstående område till väg och annan allmän plats. Enligt villkoren i ett mellan sökanden och kommunen träffat avtal

skulle markägaren sörja för vägar, vatten och avlopp och jämlikt 113 § byggnadslagen utan ersättning avstå från i planen såsom väg eller annan allmän plats anvisad mark. Sökanden övervägde att antingen sälja hela området till en tomtexploatör eller alternativt själv föranstalta om områdets exploatering och avyttra de sju tomterna var för sig. Sökanden anhöll om förhandsbesked, att inkomst genom försäljning av ifrågavarande mark vore skattefri oavsett om den skedde i klump eller i form av styckevis försäljning av sju tomter.

Riksskattenämnden meddelade den 24 januari 1962 följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att sökanden för närvarande icke driver jordstyckningsrörelse eller handel med fastigheter och att han ägt ifrågavarande fastigheter mer än tio år. På grund härav förklarar riksskattenämnden att den vinst som må uppkomma för sökanden vid en försäljning av nämnda fastigheter till en och samme köpare icke utgör för sökanden skattepliktig inkomst. Därest sökanden åter iordningställer området och säljer tomter från detsamma finner riksskattenämnden försäljningen innebära, att sökanden inleder jordstyckningsrörelse, till följd varav riksskattenämnden förklarar köpeskillingen vid dylik försäljning utgöra för sökanden skattepliktig inkomst av rörelse.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden, att förhandsbeskedet måtte ändras i så måtto att icke heller genom styckevis avyttring av ifrågavarande tomter skattepliktig intäkt skulle anses uppkomma för sökanden.

Regeringsrätten meddelade den 10 april 1962 följande utslag: Med hänsyn till det ringa antal tomter som kan ifrågakomma

till försäljning samt vad i övrigt upplysts i målet finner Kungl. Maj:t skäligt på det sätt ändra riksskattenämndens förhandsbesked, i vad det överklagats, att Kungl. Maj:t förklarar, att den omständigheten att tomterna må komma att försäljas styckevis icke skall medföra, att köpeskillingen blir att anse såsom för sökanden skattepliktig intäkt av rörelse.

b) Sökandebolaget, som år 1898 börjat driva tegelbruksrörelse i en landskommun, hade i samband därmed förvärvat en jordbruksfastighet om cirka 28 hektar för rörelsens behov. För samma ändamål hade bolaget sedermera förvärvat ytterligare cirka 9 hektar mark. Fastigheterna vore numera belägna i en köping, där rörelsen bedreves. Köpingen önskade från bolaget förvärva ett område om cirka 10.000 m² för skolbyggnad, ett område om cirka 6.000 m² för transformatorstation och ett område om cirka 12.000 m² för reningsverk. De båda förstnämnda områdena låge inom stadsplanlagd del av köpingen under det att det tredje området låge utanför det stadsplanlagda området. Under åren 1930—1961 hade bolaget avyttrat sammanlagt ett 20-tal tomter, belägna inom stadsplanlagd och tomtindelad område. Bolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida bolaget bleve skattskyldigt för inkomst av jordstyckningsrörelse, därest bolaget försålde ifrågavarande tre områden till köpingen.

Den 7 december 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att de till försäljning ifrågasatta, sökandebolaget tillhöriga områdena med hänsyn till tidigare skedda försäljningar utgöra omsättnings-tillgångar i en av bolaget bedriven jordstyckningsrörelse. På grund härav för-

klaras riksskattenämnden, att köpeskillingen vid den tilltänkta försäljningen av ifrågavarande områden utgör för sökandebolaget skattepliktig intäkt av rörelse.

En ledamot var i så måtto skiljaktig, att han ansåg att riksskattenämnden bort förklara, att allenast de för skolbyggnad och transformatorstation avsedda områdena utgjorde omsättningstillgång i jordstyckningsrörelse.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolaget ändring.

Regeringsrätten fann i utslag den 10 april 1962 ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

c) Genom testamente hade sökanden år 1933 förvärvat bland annat vissa stadsägor i staden K, vilka stadsägor sammanlagda areal nu uppginge till 127,2 hektar åker, 51,6 hektar skog och 23 hektar övrig mark. Fastigheterna hade senast åsatts ett gemensamt taxeringsvärde av 585.900 kronor. Ett industriområde av stadens bebyggda område gränsade till stadsägorna. Å detta låg med gräns mot sökandens fastigheter vissa verkstadsbyggnader tillhörande en industrikoncern. Sökanden hade aldrig utbjudit någon del av sin mark till försäljning utan hade förmåtts att sälja på initiativ av aktiebolaget A (koncernens moderbolag) eller staden. Överlåtelse till annan än nyssnämnda båda köpare hade — fränsett försäljning av ett mindre område för breddning av järnväg — ej skett. I samtliga fall hade sökanden icke medverkat på annat sätt än att han accepterat villkoren och undertecknat kontrakt samt uppburit köpeskillingen. Avstyckning med mera hade köparna alltid ombesörjt. Följande marköverlåtelser hade skett under de senaste åren:

1. 1939—1945 till staden efter det att staden vidtagit åtgärder för att expropriera och till aktiebolaget A efter hot om inblandning av staden med dess expropriationsmöjligheter sammanlagt 190.000 kvadratmeter;

2. 1954 med tillträde och betalning år 1955 till aktiebolaget A 49.145 kvadratmeter för 164.634 kronor;

3. 1955—1956 å sökandens fastigheter belöpande delar av mark, tillhörande en dikessamfällighet, till staden och aktiebolaget A för 1.400 respektive 1.269 kronor för igenläggning av dike tillhörande samfälligheten;

4. 1955 till staden 4.903 kvadratmeter för 12.259 kronor för väg till sopstation;

5. 1958 med tillträde och betalning år 1960 till staden 6.940,4 kvadratmeter för 20.821 kronor, vilken areal staden för 42.000 kronor omedelbart sålt till ett bilaktiebolag för anläggning av verkstads- och försäljningsbyggnad;

6. 1961 till aktiebolaget B 53.756,7 kvadratmeter för 3 kronor 95 öre per kvadratmeter.

Aktiebolaget C hade nu begärt att för utvidgning av sin verksamhet få av sökanden förvärva cirka 11 hektar av en utav stadsägorna för ett pris av 3 kronor 42 öre per kvadratmeter. Sökanden hade givit bolaget besked att frivillig överlåtelse från hans sida vore beroende av att han icke komme att påföras inkomstskatt för någon del av köpeskillingen. Sökanden anhöll om förhandsbesked huruvida vinst vid en eventuell försäljning av ifrågavarande område till aktiebolaget C utgjorde för honom skattepliktig inkomst.

Den 24 januari 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att, om sökanden till aktiebolaget C avyttrar ifrågava-

rande område om 11 hektar, avyttringen — oavsett om den sker frivilligt eller ej — är att anse såsom ett led i en av sökanden bedriven jordstyckningsrörelse. På grund härav förklarar riksskattenämnden köpeskillingen vid försäljningen av området utgöra för sökanden skattepliktig intäkt av rörelse.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden att icke bli beskattad för någon del av köpeskillingen för ifrågakvarnande område.

I utslag den 8 maj 1962 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

d) Sökandena, som voro tre syskon, hade enligt köpekontrakt den 10 juni 1961 för 1.550.000 kronor till staden K överlåtit följande fasta egendom i staden, nämligen stadsägorna n:ris 130, 163, 169, 214—217, 222, 223, 228 A, 242, 243, 2223, 2310, 2311, 2317, 2318, 2324 och 2329, tomterna n:ris 2, 3 och 6 i kvarteret Falken, tomten nr 2 i kvarteret Duvan, 479 m² av stadsägan nr 168 samt 19 m² av sistnämnda stadsäga, ingående i tomten nr 1 i kvarteret Falken. Försäljningen hade skett under villkor, bland annat, att säljarna erhöles förhandsbesked att köpeskillingen icke för dem utgjorde skattepliktig intäkt. Den fasta egendomen — frånsatt stadsägan nr 130 å vilken sökandena hade vilande lagfart och till vilken stadsäga sökandena enligt köpekontraktet förklarat sig icke kunna garantera att de hade någon äganderätt — kunde enligt sökandenas mening indelas i följande fem grupper:

A. Stadsägorna n:ris 163, 169, 214—217, 222, 223, 228 A, 242 och 243, tomten nr 2 i kvarteret Duvan samt 19 m² av stadsägan nr 168 ingående i tomten nr 1 i kvarteret Falken, allt beläget i stadens

centrum och ägt till en tredjedel var av sökandena.

B. Stadsägorna n:ris 2223, 2310, 2311, 2317, 2318, 2324 och 2329, belägna cirka sju kilometer från stadens centrum och ägda till en tredjedel var av sökandena.

C. Tomten nr 2 i kvarteret Falken och 479 m² av stadsägan nr 168, belägna i stadens centrum och ägda av sökanden G. P.

D. Tomten nr 6 i kvarteret Falken, belägen i stadens centrum och ägd av samma sökande.

E. Tomten nr 3 i kvarteret Falken, belägen i stadens centrum och ägd av sökanden S. P.

Sökandenas fader, som avlidit år 1937, hade år 1900 inköpt en gård, å vilken de under grupperna A, C, D och E angivna fastigheterna voro belägna. Fadern hade bedrivit lantbruk på gården ävensom spannmålshandel, vedaffär och åkerirörelse. Åkerirörelsen hade upphört omkring år 1940 och lantbruket hade nedlagts år 1946 i samband med en större markförsäljning till staden, medan spannmålshandeln och vedaffären fortsatts till år 1961. Fadern hade från och med år 1935 taxerats för inkomst av yrkesmässig tomtförsäljning. År 1939 hade dödsboet efter fadern avyttrat ett större område av jordbruksfastigheten, därvid köpeskillingen ansetts utgöra inkomst av rörelse. Den under A och B angivna fasta egendomen hade sökandena erhållit på grund av arvs kifte år 1945 efter fadern och gäva samma år från modern. Den under C och D angivna fasta egendomen hade köpts av sökanden G. P. för mer än tio år sedan för bostadsändamål. Sökanden S. P. hade förvärvat den under E angivna fastigheten på enahanda sätt. Under den tid sökandena varit ägare till fastigheterna

hade följande försäljningar förekommit. I oktober 1946 hade praktiskt taget all sökandena tillhörig mark utanför det då stadsplanlagda området försålts till staden. I april 1947 hade byte skett mellan sökandena och staden av vissa små tomtarealer för reglering av tomtbildning. I november 1947 hade tomtreglering med en granne förekommit. I maj 1949 hade sökandena sålt en tomt och två gatuområden till staden för 96.885 kronor. I juni 1949 hade sökandena för 500 kronor avyttrat i gatumark ingående två stadsägor. I oktober 1954 hade sökandena till staden sålt dels ett flertal stadsägor utgörande gatu- och parkmark, dels ock en stadsäga och en annan fastighet för tillhoppa 60.000 kronor. Samtliga försäljningar till staden hade skett på dess begäran. Den fasta egendom som den nu ifrågavarande försäljningen omfattade vore belägen utanför de områden, där sökandenas fader och dödsboet efter honom ansetts ha bedrivit tomtförsäljningsrörelse. Fastigheterna vore till största delen bebyggda och byggnaderna vore i huvudsak i gott skick. Sökandena anhöllo om förhandsbesked, huruvida den vid försäljningen erhållna köpeskillingen utgjorde för sökandena skattepliktig intäkt av tomtförsäljningsrörelse. Skulle sådan rörelse anses föreligga, anhölles om förhandsbesked huru ingångsvärdet å fastigheterna skulle beräknas.

Den 2 november 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden, som tagit del av handlingarna till två utslag angående 1940 och 1941 års taxeringar av dödsboet efter sökandenas fader, varigenom Kungl. Maj:t ansett att dödsboet bedrivit yrkesmässig försäljning av tomter, finner på grund av vad som förekommit i berörda

mål samt med hänsyn till i förevarande ärende upplysta förhållanden, att de under A och B angivna fastigheterna utgjort omsättningstillgångar i den av dödsboet bedrivna rörelsen samt att denna rörelse fortsatts av sökandena. Däremot finner riksskattenämnden, att de under C, D och E upptagna fastigheterna icke utgöra omsättningstillgångar i någon av sökandena bedrivna rörelse. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att endast den del av köpeskillingen vid omförmälda försäljning, som belöper å de under A och B upptagna fastigheterna, utgör för sökandena skattepliktig intäkt av rörelse. Till den del ansökningen icke besvarats genom vad riksskattenämnden sålunda förklarat, finner riksskattenämnden förhandsbesked icke vara av synnerlig vikt för sökandena samt avvisar förty ansökningen härutinnan.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökandena, att Kungl. Maj:t måtte förklara att sökandena icke bedrivit yrkesmässig försäljning av tomter och att av den anledningen köpeskillingen för den i grupperna A och B ingående fasta egendomen ej skulle beskattas såsom inkomst av rörelse samt att, därest detta yrkande ej skulle vinna bifall, sistnämnda fasta egendom måtte förklaras icke hava utgjort tillgång i tomtförsäljningsrörelse. I sista hand yrkade sökandena, att från inkomst av tomtförsäljningsrörelse måtte undantagas värdet av å fastigheterna i grupp A belägna hus med därtill anslutande tomt och trädgård.

Regeringsrätten meddelade den 8 maj 1962 följande utslag: Av handlingarna i omförmälda, av Kungl. Maj:t avgjorda mål framgår, att dödsboet efter sökandenas fader bedrivit omfattande tomtförsäljningsrörelse. Med hänsyn härtill och

till följd av de av sökandena efter arvskiftet verkställda försäljningarna måste sökandena anses driva tomtförsäljningsrörelse.

På grund av vad sålunda anförts och då på sätt riksskattenämnden funnit de under A och B angivna fastigheterna böra anses utgöra omsättningstillgångar i rörelsen, prövar Kungl. Maj:t, som i nu förevarande sammanhang ej ingår på frågan om hur vinsten skall beräknas i tomtförsäljningsrörelsen eller vilka ingångsvärden byggnaderna därvid skola äsättas, lagligt fastställa det slut överklagade förhandsbeskedet innehåller.

Ett regeringsråd anförde, med instämmande av ett annat regeringsråd:

Jag finner ej skäl göra annan ändring i överklagade förhandsbeskedet än att jag — när de i köpet ingående byggnaderna icke kunna anses ingå i tomtförsäljningsrörelsen — förklarar att vad som av köpeskillingen, 1.550.000 kronor, skäligen kan antagas vid försäljningen belöpa å värdet av sagda byggnader, må avdragas vid beräkning av den skattepliktiga intäkten av rörelse.

7) Fråga huruvida åbyggnader jämte angränsande mark skulle anses ingå i jordstyckningsrörelse.

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande: Sökanden hade förvärvat hälften av jordbruksfastigheterna E 5:51 och 5:55 i S kommun genom arvskifte den 9 maj 1914 samt den andra hälften av fastigheterna genom köp samma dag. År 1915 hade sökanden genom köp förvärvat en angränsande jordbruksfastighet E 5:11 om 4,3 hektar åker. Fastigheterna hade alltsedan förvärvet använts för jordbruksändamål och legat i sambruk. Från E 5:51 hade under sökandens innehav avstyckats

fem tomter, vilka försålts enligt köpehandlingar den 28 april 1947 och den 22 oktober 1960. Från E 5:55 hade avstyckats nio tomter, vilka sökanden försålt under åren 1940, 1943 och 1945. Från fastigheten E 5:11 hade icke verkställts några avstyckningar. Å E 5:11 voro — förutom bostadshus — ekonomibyggnaderna till jordbruket belägna, nämligen ladugård, loge, bryggshus, hönshus, visthusbodar och traktorgarage. Kommunen önskade nu för framtida bebyggelse förvärva E 5:11 för omkring 100.000 kronor. Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida vinst vid försäljning av E 5:11 utgjorde för honom skattepliktig inkomst.

Den 2 november 1961 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att sökanden från fastigheterna E 5:51 och 5:55 låtit avstycka och försälja tomter i sådan omfattning att jordstyckningsrörelse måste anses föreligga samt att den tilltänkta försäljningen av E 5:11 får anses utgöra ett led i den av sökanden sålunda bedrivna jordstyckningsrörelsen. På grund härav förklarar riksskattenämnden att den köpeskillning, som erhålles vid försäljning av E 5:11 — med undantag för vad som av köpeskillingen kan anses belöpa å bostadshus, ekonomibyggnader jämte härtill hörande tomt- och trädgårdsområde av för orten normal storlek — utgör för sökanden skattepliktig intäkt av rörelse.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att jämväl byggnader och därtill angränsande mark måtte förklaras ingå i den av sökanden bedrivna jordstyckningsrörelsen.

Regeringsrätten meddelade den 8 maj 1962 följande utslag: Såsom riksskattenämnden anført får den tilltänkta försäljningen av fastigheten E 5:11 anses ut-

göra ett led i en av sökanden bedriven jordstyckningsrörelse. På grund härav och då av utredningen i målet framgår, att hela fastigheten omfattas av ett upprättat förslag till byggnadsplan, enligt vilken den del av fastigheten, där åbyggnaderna äro belägna, avses för industriändamål, prövar Kungl. Maj:t rättvist att med bifall till besvären och med ändring av riksskattenämndens förhandsbesked förklara hela den köpeskilling, som erhålles vid försäljning av E 5: 11, utgöra för sökanden skattepliktig intäkt av rörelse.

Ett regeringsråd anförde, med instämmande av ett annat regeringsråd:

Lika med riksskattenämnden finner jag, att den tilltänkta försäljningen av E 5: 11 utgör led i en av sökanden bedriven jordstyckningsrörelse samt att vid beräkning av den skattepliktiga intäkten av sagda rörelse skall undantagas vad som av blivande köpeskilling för E 5: 11 kan anses belöpa å bostadshus och ekonomibyggnader.

Däremot förklarar jag, med ändring av riksskattenämndens förhandsbesked i denna del, att vid nämnda beräkning icke skall undantagas vad som av köpeskillingen för E 5: 11 kan anses belöpa å det till bostadshuset och ekonomibyggnaderna hörande tomt- och trädgårdsområdet.

8) Avdrag för bidrag till viss upplysningskampanj i USA.

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde Aktiebolaget Åtvidabergs Industrier¹⁾ i huvudsak följande. Sökandebolaget ämnade under ett vart av åren 1962—1965 utgiva ett bidrag av en storleksordning understigande

¹ Namnet publicerat med bolagets medgivande.

50.000 kronor till ett i enlighet med bilaga 12 till 1962 års statsverksproposition bildat organ för en upplysningskampanj i Amerikas Förenta Stater. Kampanjens syfte vore att aktivera den svenska upplysningsverksamheten i USA med särskild betoning på att presentera Sverige som ett modernt industriland med hög standard på det kulturella området. En sådan samlad insats väntades komma att ge bättre utbyte av de svenska företagens egna exportansträngningar på den amerikanska marknaden. Den gemensamma kampanjen skulle komma att bestå i distribution av trycksaker, bearbetning av den amerikanska pressen, radion och televisionen samt deltagande i olika utställningar. Fakturavärdet av sökandebolagets export till USA utgjorde 4.144.000 kronor för år 1960 och 5.155.000 kronor för år 1961.

Sökandebolaget anhöll om förhandsbesked huruvida bolaget vore berättigat till avdrag vid sina inkomsttaxeringar för ifrågakomna bidrag.

Den 13 april 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner ifrågavarande bidrag under ett vart av åren 1962—1965 utgöra en omkostnad i sökandebolagets rörelse. På grund härav förklarar riksskattenämnden sökandebolaget berättigat till avdrag för bidragen vid inkomsttaxeringarna åren 1963—1966.

Den 25 maj 1962 meddelade riksskattenämnden förhandsbesked av samma innehåll på ansökan av två andra industriföretag, med årsomsättningar å cirka 10 milj. kronor, därvid de årliga bidragen till upplysningskampanjen förutsattes komma att uppgå till 10.000—20.000 kronor.

9) Moderbolags förlust vid dotterbolags konkurs driftförlust eller kapitalförlust?

I ärende angående framställning från ett byggnadsaktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Ursprunget till sökandebolaget och dess nedannämnda dotterbolag utgjorde ett handelsbolag i N kommun, vilket vid årsskiftet 1959—1960 börjat verksamhet även i Stockholmsområdet. Under oktober 1960 hade rörelsen med utgångspunkt från handelsbolagets årsbokslut den 31 december 1959 ombildats till två aktiebolag, nämligen sökandebolaget och ett dess helägda dotterbolag. Aktiebolagens verksamhet hade därvid ansetts bedriven retroaktivt från den 1 januari 1960. Före registreringen av de två aktiebolagen i oktober 1960 hade handelsbolaget i N till sitt filialkontor i en kommun i Stockholms-trakten överfört förlagsmedel å cirka 300.000 kronor, en fordran som moderbolaget övertagit gentemot dotterbolaget. Sistnämnda bolag hade under hösten 1961 försatts i konkurs. Vid räkenskapsårets utgång den 30 juni 1961 hade dotterbolagets skulder till moderbolaget uppgått till 381.480 kronor. Beloppet hade i moderbolagets bokslut nedskrivits till en krona. Värdet av aktierna i dotterbolaget hade nedskrivits till 0 med hänsyn till den ringa utdelning för oprioriterade fordringar som syntes vara att förvänta. Efter den 30 juni 1961 hade dotterbolagets skuld till moderbolaget ytterligare ökat och hade vid tiden för dotterbolagets konkurs uppgått till i runt tal 700.000 kronor. Skulderna hade i huvudsak uppkommit i samband med överföring av kontantmedel, betalning av räkningar och leverantörfakturor för dotterbolagets räkning, acceptering av varuväxlar för dot-

terbolagets räkning och leverans av kontorsmaterial till dotterbolaget. Sökandebolaget anhölle om förhandsbesked, huruvida förlusten av aktiekapitalet i dotterbolaget vore avdragsgill samt huruvida förlusten av fordringarna hos dotterbolaget vore avdragsgill dels för tiden före registreringen av dotterbolaget, dels ock för tiden därefter.

Den 17 januari 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att — såvitt framgår av utredningen i ärendet — sådant samband icke föreligger mellan de av sökandebolaget och dotterbolaget bedrivna rörelserna, att sökandebolagets förlust å aktierna i dotterbolaget är att anse såsom driftförlust i sökandebolagets rörelse. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att nämnda förlust är att anse som sådan kapitalförlust, för vilken sökandebolaget ej är berättigat att åtnjuta avdrag vid sin inkomsttaxering. Riksskattenämnden finner vidare, med hänsyn till vad ovan angivits, att sökandebolagets förluster i samband med lån till dotterbolaget samt betalning av skulder och acceptering av varuväxlar för dotterbolaget icke äro att anse som utgifter i sökandebolagets rörelse. Riksskattenämnden förklarar förty, att icke heller nu ifrågasvarande förluster äro avdragsgilla vid sökandebolagets inkomsttaxering. I den mån ansökningen icke blivit genom det förestående besvarad finner riksskattenämnden förhandsbesked i ärendet icke böra lämnas och avvisar förty ansökningen härutinnan.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökandebolaget, att Kungl. Maj:t måtte förklara bolaget berättigat att erhålla avdrag för konstaterad förlust å berörda aktier ävensom att förlust å fordringarna

R I : 85

i dotterbolaget måtte förklaras utgöra avdragsgill utgift i sökandebolagets rörelse.

I utslag den 8 maj 1962 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

10) Fråga om tillämpning av sista stycket av punkt 2 a) av anvisningarna till 29 § KL. (Jfr nr 4/1957 p. 4 och nr 1/1958 p. 15.)

I ärende rörande framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Enligt sökandebolagets aktieägareregister hade bolaget följande aktieägare:

A	171	I	11
B	179	K	4
C	168	L	4
D	149	M	3
E	163	N	3
F	25	O	2
G	7	P	2
H	7	R	2
			800

Före kvarlåtenskapsskattens tillkomst hade dock A genom gåvobrev överlämnat 25 aktier till vart och ett av sina fyra barn G, H, I och K, som dock inte anmält detta för registrering. Enligt uppgifterna om lyftade utdelningar hade därför A 100 aktier mindre samt G, H, I och K vardera 25 aktier mera än enligt aktieregistret. A, B, C, D och E voro syskon. E vore verkställande direktör, A styrelsens ordförande samt C och D styrelseledamöter. B vore omyndig. Härutöver vore G. styrelsesuppleant. F vore gift med D; K vore svärdotter till A. Hon vore emellertid skild från en son till A, vilken icke vore aktieägare. L—R voro samtliga minderåriga; L vore dotter

till G, medan M, N och O voro barn till K samt P och R barn till H.

Pensionsfrågan för bolagets verkställande direktör E hade blivit aktuell. E vore född den 4 april 1906 och anställdes i bolaget den 1 november 1927 samt blev verkställande direktör den 1 april 1942. Hans årslön 1961 hade uppgått till 92.166 kronor. Genom SPP var han tillförsäkrad ålderspension från 60 år motsvarande 40 % å beloppet. Därjämte hade han tillförsäkrats pension från bolaget "från fyllda 60 år eller den senare tidpunkt, då han önskade bli pensionerad, att utgå årligen med 25.000 kronor multiplicerat med det tal, som anger förhållandet mellan det vid varje tidpunkt gällande pensionspristalet enligt lagen om folkpensionering och pensionspristalet för januari 1960". För den direkt utgående pensionen utgjorde pensionsreserven för honom den 31 december 1961 cirka 292.000 kronor. Bolaget övervägde att till säkerställande av E:s pension göra avsättning antingen till en befintlig pensionsstiftelse eller till en särskild för verkställande direktören bildad pensionsstiftelse.

Sökandebolaget anhöll om förhandsbesked huruvida en avsättning till pensionsstiftelse enligt de i ansökningen angivna alternativen utgjorde för bolaget vid inkomsttaxeringen avdragsgill utgift. Vidare anhölls om förhandsbesked huruvida en överföring av överskottsmedel från en av bolaget år 1950 bildad pensionsstiftelse kunde ske till en särskild pensionsstiftelse för E samt huruvida en dylik överföring kunde få några skattekonsekvenser.

Den 25 maj 1962 meddelade riksskatte-nämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner, att aktierna i sökandebolaget till huvudsaklig del ägas av ett fåtal fysiska personer samt att E ge-

nom eget eller anhörigs innehav av aktier i bolaget har ett avgörande inflytande i detta. Riksskattenämnden förklarar förty, att bolaget icke för närvarande äger åtnjuta avdrag för avsättning till tryggnade av den i ansökningen avsedda pensionsutfästelsen till E.

En ledamot var skiljaktig och anförde:

Av bolagets utdelningspolitik och vad i övrigt i ärendet förekommit får anses framgå att bolagets verkställande direktör E trots eget och anhörigs innehav av aktier i sökandebolaget icke har ett avgörande inflytande i detta. Jag anser därför att riksskattenämnden bort besvara samtliga de av sökandebolaget framställda frågorna jakande.

11) Beskattning av "semesterstipendium" åt anställd.

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden, som vore född år 1923, gift och hade två barn, födda respektive åren 1948 och 1960, hade sedan år 1953 varit anställd vid ett pappersbruksaktiebolag. Hans inkomst uppgick år 1961 till 14.441 kronor. Hans hustru hade icke

förvärvsarbete. Sökanden hade från bolagets sociala fond tilldelats ett "semesterstipendium" i form av en anvisning å 450 kronor hos Reso resebyrå. Fonden hade bildats av bolaget i överensstämmelse med en överenskommelse den 5 december 1950 mellan Statens Handels- och Industrikommission och Svenska Pappersbruksföreningen rörande uttagande av konjunkturutmättningsavgift. Cirka 850 hos bolaget anställda skulle erhålla "semesterstipendier".

Sökanden anhöll om förhandsbesked huruvida "stipendiet" utgjorde för honom skattepliktig inkomst.

Den 13 april 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Då ifrågavarande anvisning gällande hos Reso resebyrå utgår till sökanden på grund av hans anställning hos aktiebolaget och då anvisningens värde — 450 kronor — ligger inom ramen för vad sökanden får anses vara beredd att en eller annan gång utgiva såsom semesterkostnad, förklarar riksskattenämnden värdet av anvisningen utgöra för sökanden skattepliktig inkomst av tjänst.

(Stockholm den 4 oktober 1962)

R I : 87

I

Meddelanden från

Riksskattenämnden

Årg. 11

Nr 7 1962

1) Realisation eller löpande försäljning av kreatur? (Jfr nr 3/1962 p. 4 och där gjorda hänvisningar).

I ärenden angående framställningar om förhandsbesked förekom i huvudsak följande.

a) Sökanden ägde och brukade en jordbruksfastighet i Kristianstads län. Nöt-kreatursbesättningens sammansättning vid utgången av nedannämnda år ävensom inköp och försäljning av djur respektive år hade varit följande.

Beskattningsår	Inköpta djur antal	djur köpesumma	Försålda djur antal	försäljningspris	Antal vid beskattningsårets utgång	kor ungnöt
1954	3	3.940	2	2.855	8	4
1955			2	4.170	8	3
1956		1.375		3.109	8	6
1957				3.772	7	7
1958				1.241	8	9
1959				4.667	8	8
1960				4.153	8	8
1961		uppgift saknas		uppgift saknas	9	9

Sökanden hade för avsikt att under år 1962 försälja korna eller alternativt hela besättningen. Orsaken till försäljningen var sökandens hälsotillstånd och att han icke orkade med arbetet i ladugården.

Därest endast korna såldes skulle sökanden möjligen utöka ungdjursantalet till 10—15 stycken, och vid sådant förhållande skulle också en nedskärning av slåttervallsarealen ske. Om hela besätt-

R I : 89

ningen såldes skulle en betydande reduktion av nämnda areal göras. Sökanden deklarerade inkomsten av jordbruket enligt kontantprincipen. Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida en kreatursförsäljning enligt ettdera av de båda i ansökningen angivna alternativen vore att anse såsom realisation eller löpande försäljning.

Den 6 mars 1962 meddelade riksskatte-nämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden förklarar att, om sökanden i samband med en stadigvarande omläggning till nötkreaturslös drift avyttrar hela sin nötkreatursbesättning, avyttringen är att anse såsom sådan realisation därav intäkten icke skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet. Eftersom sökanden innehaft besättningen mer än fem år skall vid dylik avyttring uppkommande vinst icke heller anses såsom skattepliktig realisationsvinst. Vidare förklarar riksskattenämnden att, om sökanden av sin besättning avyttrar allenast korna, avyttringen — vid det förhållandet att fråga icke kan anses vara om en stadigvarande omläggning av driften å gården — är att anse såsom löpande försäljning samt köpeskillingen vid försäljningen förty skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden, att Kungl. Maj:t måtte på det sätt ändra förhandsbeskedet att intäkt genom försäljning av enbart korna måtte förklaras icke utgöra för sökanden skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet.

Regeringsrätten fann i utslag den 28 augusti 1962 ej skal att göra ändring i förhandsbeskedet.

b) Den 14 mars 1957 övertog sökanden på arrende en egendom om cirka 65 hek-

tar åker och äng (den senare av obetydlig omfattning). Samtidigt övertog han efter sin fader en mjölkdjursbesättning om 6 kor och 16 ungdjur, vilken besättning utgjorde blott en mindre del av dennes totala besättning. Ungdjuren utgjordes av sådana, som skulle bli kor, och innefattade sålunda ej några göddjur. Egendomen, som tillhörde en stad, höll på att alltmera bebyggas och skulle så småningom helt försvinna som självständig jordbruksfastighet. Sökanden hade arrendekontrakt på endast ett år i sänder med 6 månaders uppsägning. Jordägaren hade berett honom på att eventuellt redan den 14 mars 1963 bli nödsakad att avträda arrendet. Under sådana förhållanden hade sökanden börjat tänka på att avyttra nötkreatursbesättningen. Han vågade ej behålla hela besättningen så länge som till blott ett halvt år innan han måste avträda arrendet. Han ämnade därför under år 1962 försälja djuren. Han hade för avsikt att börja försäljningen i maj och fortsätta densamma under år 1962, efterhand som djuren blevo i bästa ställning. På grund av kalvningar kunde det antal kor, som skulle komma att säljas, beräknas bli omkring 40 och antalet ungdjur knappt 50. Sökanden, som deklarerade inkomsten av jordbruket enligt kontantprincipen, anhöll om förhandsbesked, huruvida en försäljning av antingen samtliga kor och ungdjur eller enbart korna vore att anse såsom realisation eller löpande försäljning.

Av handlingarna i ärendet inhämtades vidare, att nötkreatursbeståndet vid utgången av åren 1957—1961 haft nedanstående sammansättning samt att sökanden köpt och sålt nötkreatur respektive år enligt följande:

År	kor	ungnöt	antal	inköp		avyttring	
				kronor	antal	kronor	antal
1957	6	16	—	—	—	—	—
1958	14	21	3	2.500	4	1.600	
1959	18	35	1	470	3	2.608	
1960	27	49	2	4.050	4	4.819	
1961	34	53	3	ej uppgivet	12	ej uppgivet	

Den 6 mars 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden förklarar att, om sökanden avyttrar antingen samtliga kor eller samtliga kor och ungdjur, försäljningen — med hänsyn till ökningen av antalet djur under de senaste åren — i vad avser 25 kor respektive 25 kor och 25 ungdjur av normal ålderssammansättning är att anse såsom sådan realisation, därav intäkten icke skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet, men i övrigt såsom löpande försäljning. Eftersom sökanden innehåft besättningen mer än fem år skall vinst vid avyttringen av 25 kor respektive 25 kor och 25 ungdjur icke heller anses såsom skattepliktigt realisationsvinst.

Två ledamöter voro skiljaktiga och anförde:

Av handlingarna i ärendet framgår, att sökanden sedan arrendeövertagandet 1957 t. o. m. 1961 bedrivit såväl mjölkproduktion som ungdjursuppfödning. Under denna tidsperiod har antalet kor ökat från 6 st. till 34 st. Antalet kor har sålunda under femårsperioden i medeltal utgjort cirka 20 kor. Med hänsyn till kreatursbesättningens ökning under de senaste åren och till omständigheterna i övrigt anse vi, att endast avyttring av 20 kor och lika många ungdjur av normal ålderssammansättning bort hänföras till skattefri realisation.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden, att Kungl. Maj:t måtte förkla-

ra den tilltänkta avyttringen, i vad den avsåg 40 kor och 40 ungdjur av normal ålderssammansättning, hänförlig till skattefri realisation.

Regeringsrätten meddelade den 18 september 1962 följande utslag:

Väl får utredningen anses giva vid handen, att sökanden åtminstone under de senaste åren haft anledning att räkna med att arrendet inom kort skulle kunna komma att upphöra samt att han det oakttat i betydlig mån utökat sin nötkreatursbesättning,

men när utökningen, som icke till någon del varit att hänföra till inköp, icke varit av så betydande omfattning, att sökanden därigenom kan anses hava uppskjutit en försäljning, som eljest normalt skulle hava ägt rum,

prövar Kungl. Maj:t rättvist på det sätt ändra förhandsbeskedet, att Kungl. Maj:t förklarar, att en försäljning av fyrtio kor och fyrtio ungdjur av normal ålderssammansättning skall anses såsom skattefri realisation.

c) Sökanden arrenderade sedan år 1954 en gård om 400 tunnland. Nötkreatursbesättningens sammansättning vid utgången av nedannämnda år samt försäljning och inköp av nötkreatur under respektive år hade varit följande.

År	Kor	Ungdjur	Sålda djur		Inköpta djur
			antal	kronor	kronor
1955	41	64	21	14.407	—
1956	38	66	42	28.568	1.730
1957	42	62	36	28.411	5.930
1958	51	54	45	33.184	—
1959	48	67	42	32.116	—
1960	55	60	61	36.484	—

Den 15 januari 1962 hade sökanden 68 kor och 67 ungdjur. På grund av mjölkproduktionens mindre goda lönsamhet ämnade han under våren 1962 lägga om driften från mjölkproduktion till enbart slaktdjursuppfödning och därvid försälja hela mjölkdjursbesättningen. Ett 70-tal stutar skulle inköpas för uppfödning till slakt. I samband med driftsomläggningen skulle foderväxtodlingen minskas och odlingen av direkt säljbara grödor ökas. Vidare skulle ladugården omändras för lösdrift och visst överflödigt utrymme i ekonomibyggnaderna disponeras för annat ändamål än tidigare, sannolikt som lagerutrymme åt främmande. Riksskattenämnden hade efter därom av sökanden gjord ansökan genom förhandsbesked den 19 juni 1961 förklarat att, om sökanden i samband med en stadigvarande omläggning av jordbruksdriften från mjölkproduktion till slaktdjursuppfödning under hösten 1961 och hösten 1962 försälde sin nötkreatursbesättning, försäljningen skulle anses utgöra skattefri realisation. Den år 1961 planerade försäljningen hade icke kommit till stånd. I nu förevarande ansökan anhöll sökanden, att riksskattenämnden genom förhandsbesked måtte förklara en försäljning av 68 kor och lika många ungdjur utgöra skattefri realisation.

Den 26 mars 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden förklarar att, om sökanden i samband med en stadigvarande

omläggning av jordbruksdriften från mjölkproduktion till slaktdjursuppfödning — vilken omläggning tager sig uttryck bland annat i minskning av foderväxtodlingen och ökning av odlingen av direkt säljbara grödor samt ändring av ladugården för lösdrift — våren 1962 försäljer sin mjölkdjursbesättning, avyttringen i vad den avser 68 kor och 68 ungdjur av normal ålderssammansättning skall anses såsom sådan realisation, därav intäkten icke skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet. Eftersom sökanden innehåft besättningen mer än fem år, skall vid avyttringen av nämnda djur uppkommande vinst ej heller anses såsom skattepliktig realisationsvinst.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att Kungl. Maj:t måtte förklara den tilltänkta avyttringen allenast i vad den avsåg 56 kor och 64 ungdjur av normal ålderssammansättning hänförlig till skattefri realisation.

I utslag den 18 september 1962 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

Ett regeringsråd var skiljaktig och anförde:

Enär den tilltänkta avyttringen — med hänsyn till ökningen av antalet kor under det senaste året, vilken delvis motsvaras av minskad löpande försäljning — till en del får anses innefatta uppskjuten löpande försäljning,

prövar jag, med hänsyn tagen jämväl till det sätt på vilket taxeringsintendenten

bestämt sin talan i målet, på det sätt ändra förhandsbeskedet, att jag förklarar den tilltänkta avyttringen, i vad avser 60 kor och 64 ungdjur av normal ålderssammansättning utgöra skattefri realisation.

d) Sökanden arrenderade av sin fader en jordbruksfastighet, som tidigare bestod av 25 hektar åker, 0,2 hektar tomt och trädgård, 4 hektar kultiverad betes-

mark, 4 hektar naturlig äng och 40 hektar skogsmark. För ett skjutfält hade från fastigheten tagits i anspråk bland annat 2,5 hektar kultiverad betesmark. Kreatursbesättningens sammansättning vid utgången av nedannämnda år ävensom omfattningen av inköp och försäljning av djur respektive år hade varit följande.

År	kor	ungnöt	nötkreatur	Försäljning		Inköp		kostnad
				kalvar	likvid	nötkreatur		
1954	14	9	3	8	6.449	1		500
1955	15	10	6	11,5	11.648	1		675
1956	15	7	5	5,5	11.014			1.170
1957	16	7	5	10	15.346	1		570
1958	16	8	6	12	13.147			1.155
1959	20	22	2	8	8.876	1		1.425
1960	20	21	9	9	12.485			1.075
18/10 1961	21	19						
Efter den tilltänkta försäljningen	11	13						

Ökningen av nötkreatur under år 1959 hade skett för att tillvarata den det året goda tillgången på foder. För att uppnå balans mellan antalet nötkreatur och tillgången på beten ämnade sökanden, som deklarerade inkomsten av jordbruket enligt kontantprincipen, före sommaren 1962 avyttra 10 kor och 6 kvigor.

Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida den genom skjutfältets utvidgning förorsakade nötkreatursförsäljningen vore att anse såsom realisation eller löpande försäljning.

Den 6 mars 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Då sökanden icke gjort sannolikt, att fråga är om stadigvarande omläggning av jordbruksdriften, och ej heller i övrigt åberopat omständighet, som kan föranleda till att i ansökningen omförmäld kreatursförsäljning kan anses såsom realisation, finner riksskattenämnden densamma ut-

göra löpande försäljning. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att vid avyttringen erhållen köpeskilling skall jämlikt 21 § första stycket b) kommunalskattelagen i sin helhet upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Två ledamöter voro skiljaktiga och anförde:

Bortfallet av 2,5 ha kulturbeten torde på sätt sökanden visat tvinga sökanden att varaktigt reducera nötkreatursbesättningen.

Även om den tilltänkta försäljningen icke omfattar den väsentligaste delen av besättningen, föreligger under här aktuella omständigheter realisation, som torde omfatta åtminstone 4 kor och lika många ungdjur med normal ålderssammansättning, vilket riksskattenämnden bort förklara.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden, att Kungl. Maj:t måtte förklara intäkten vid försäljning av nötkrea-

tursbesättningen icke utgöra skattepliktig inkomst.

Regeringsrätten meddelade den 18 september 1962 följande utslag:

Utredningen i målet ger visserligen vid handen, att den av sökanden planerade avyttringen av kreatur delvis är att hänföra till uppskjuten löpande försäljning. Det får emellertid antagas, att avyttringen, åtminstone i vad den avser fyra kor och fyra kvigor, beror på driftsomläggning till följd av arealminskning och således i denna del bör anses såsom realisation, därav intäkten icke skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet.

På grund av vad sålunda anförts förklarar Kungl. Maj:t, med ändring av överklagade förhandsbeskedet, att, där- est sökanden under år 1962 av kreaturs- besättningen avyttrar tio kor och sex kvigor, det vid avyttringen erhållna veder- laget, i vad det belöper på fyra kor och fyra kvigor av normal ålderssammansätt-

ning, icke skall anses utgöra intäkt av jordbruksfastighet.

e) År 1952 inköpte sökanden av sin moder jordbruksfastigheten A-gård. Fas- tighetens areal utgjorde 20 hektar. Sam- ma år inköpte sökanden en mjölkdjurs- besättning å sammanlagt 9 djur. Den 14 mars 1957 övertog han på arrende jord- bruksfastigheten B-gård belägen i samma kommun som A-gård och omfattande 47 hektar. I samband härmed vidtog sökan- den vissa omflyttningar av besättningen, så att från och med år 1958 större delen av ungdjuren hölls å A-gård, där natur- liga ängar och betesmarker gjorde en så- dan ändring ur ekonomisk synpunkt lämp- lig. Storleken av sökandens nötkreaturs- besättning vid utgången av nedannämnda beskattningsår samt hans inköp och för- säljningar av sådana djur under samma år hade å vardera egendomen varit föl- jande:

A-gård

År	tjurar	kor	ungnöt	Försäljning			Inköp	
				kalvar	andra nötkreatur	likvid kronor	nötkreatur	kostnad kronor
1954		6	4	4	2	2.594	6	5.000
1955		6	6	2	3	3.714		
1956		6	7	3	2	3.203		
1957	1	8	7	ej uppgivet		3.179	5	2.425
1958			22					
1959			26					
1960			30		4	4.186		
1961	1		35		4	4.628	4	4.000

B-gård

År	tjurar	oxar	kor	ungnöt	Försäljning			Inköp	
					kalvar	andra nötkreatur	likvid kronor	nötkreatur	kostnad kronor
1957	...			8			8	915	
1958	2	2	17			8	10	7.180	
1959	2	8	24	3	1	3	2	2.440	
1960	3	10	23	5	ej uppgivet		4	7.310	
1961	15		29	10		14	10	13.270	

R I: 94

Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida en tillämnad avyttring av tillhoppa 90 nötkreatur vore att anse såsom realisation eller löpande försäljning, samt anförde därvid bland annat följande. Det vore ej sannolikt, att sökanden finge behålla arrendet å B-gård. Han ämnade därför nu upphöra med nötkreatursskötseln och avyttra samtliga nötkreatur å båda egendomarna. Även jordbruksdriften å A-gård skulle i samband därmed upphöra. Sökanden skulle framdeles å denna fastighet i stället bedriva fruktodling. I samband med nämnda omläggningar skulle fyra anställda friställas, samtliga maskiner och döda inventarier säljas samt stallet å A-gård användas till lagerlokal för fruktodlingen. Sökanden deklarerade inkomsten av jordbruket enligt kontantprincipen.

Den 13 april 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att sökanden vid sidan av mjölkproduktion jämväl bedrivit slaktdjursuppfödning och uppfödning av avelstjurar. På grund härav förklarar riksskattenämnden att, om sökanden i samband med en stadigvarande omläggning av jordbruksdriften till kreaturslös drift samt fruktodling avyttrar hela sin nötkreatursbesättning, avyttringen i vad avser en tjur, 29 kor och 29 ungdjur av för mjölkdjursbesättningen normal ålderssammansättning är att anse såsom sådan realisation, därav intäkten icke skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet. Eftersom sökanden innehaft besättningen mer än fem år, skall vid avyttringen uppkommande vinst, i vad den belöper på den såsom realiserad ansedda delen av besättningen, icke heller utgöra skattepliktig realisationsvinst. Vad åter angår avyttringen av övriga djur för-

klarar riksskattenämnden, att intäkten därav skall upptagas såsom intäkt av löpande försäljning.

Två ledamöter voro skiljaktiga och anförde:

Med hänsyn till kreatursbesättningens ökning under de senaste åren och till omständigheterna i övrigt anse vi, att avyttringen i vad avser en tjur, 24 kor och 24 ungdjur av för mjölkdjursbesättningen normal ålderssammansättning är att anse såsom sådan realisation, därav intäkten icke skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet, medan avyttringen av övriga djur är att hänföra till löpande försäljning.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att Kungl. Maj:t måtte förklara den tilltänkta avyttringen allenast i vad den avsåg en tjur, 24 kor och 24 ungdjur av normal ålderssammansättning hänförlig till skattefri realisation.

I utslag den 18 september 1962 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

f) Sökanden arrenderade sedan den 14 mars 1957 en jordbruksfastighet om 192 hektar. I samband med tillträdet av arrendet hade han inköpt 23 mjölkkor, 1 avelstjur, 32 ungdjur, avsedda för mjölkproduktion, och 29 ungdjur, avsedda för köttproduktion. Nötkreatursbesättningens sammansättning vid nedan angivna tidpunkter hade varit följande:

			Tjurar	Kor	Ungdjur avsedda för mjölk- produktion	Ungdjur avsedda för kött- produktion
14/3	1957	..	1	23	32	29
31/12	1957	..	1	23	40	38
31/12	1958	..	1	33	40	66
31/12	1959	..	1	41	45	93
31/12	1960	..	2	45	40	45
1/11	1961	..	2	61	44	20
beräknat antal	hösten	1962	2	65	65	40

Löpande försäljning och inköp av nötkreatur hade skett enligt följande:

År	Inköp		Försäljning	
	antal	kronor	antal	kronor
1957	11	1.600	9	3.619
1958	44	13.573	32	29.080
1959	4	6.654	26	22.132
1960	9	5.234	114	86.766
1961			60	49.988

De vid senare tidpunkt än i samband med tillträdet av arrendet inköpta djuren hade huvudsakligen varit avsedda för slaktdjursuppfödning. Ökningen av mjölkdjursbesättningen hade skett genom egen uppfödning av på gården födda kalvar. Sökanden hade för avsikt att hösten 1962 övergå till att bedriva jordbruket kreaturslöst och i samband därmed försälja hela nötkreatursbesättningen. Anledningen därtill var, bland annat, att ladugården var i sådant skick att någon lönsam mjölk- och slaktdjursproduktion icke kunde bedrivas utan omfattande reparationer och ombyggnader. Omläggningen av driften skulle medföra en minskning av antalet anställda från fem till tre personer. Vidare skulle ladugården och halva logen uthyras för lagringsändamål samt vallarealen minskas till hälften. Därjämte planerade sökanden att uppföra en ny byggnad för svinproduktion i större omfattning. Sökanden, som deklarerade inkomsten av jordbruket enligt kontantprincipen, anhöll om förhandsbesked, huruvida den likvid, som erhöles vid försäljning hösten 1962 av beräknade 2 tjurar, 65 kor, 65 ungdjur, avsedda för mjölkproduktion, och 40 ungdjur, avsedda för köttproduktion, vore att hänföra till skattefri realisation.

Den 7 maj 1962 meddelade riksskatte-nämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att sökanden å den arrenderade fastigheten bedrivit såväl

mjölk- som slaktdjursproduktion, att till mjölkdjursbesättningen böra hänföras tjurarna och samtliga kor samt att rekryteringsunderlaget för en mjölkdjursbesättning i mellersta Sverige i allmänhet ej uppgår till mer än omkring två tredjedelar av antalet mjölkkor eller således för ifrågavarande besättning till omkring 45 ungdjur. På grund härav förklarar riksskattenämnden att, om sökanden på sätt i ansökningen angives i samband med en stadigvarande omläggning av jordbruksdriften från mjölk- och slaktdjursproduktion till kreaturslös drift hösten 1962 försäljer hela nötkreatursbesättningen, avyttringen i vad den avser 2 tjurar, 65 kor och 45 för mjölkdjursproduktion avsedda ungdjur av normal ålderssammansättning är att anse såsom sådan realisation, därav intäkten icke skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet. Eftersom sökanden innehaft besättningen mer än fem år skall vid avyttringen uppkommande vinst, i vad den belöper på den såsom realiserad ansedda delen av besättningen, icke heller anses utgöra skattepliktig realisationsvinst. Vad åter angår avyttringen av övriga ungdjur förklarar riksskattenämnden, att intäkten därav skall upptagas såsom intäkt genom löpande försäljning. — Vad riksskattenämnden sålunda förklarat skulle lända till efterrättelse vid sökandens taxering år 1963.

En ledamot var skiljaktig och anförde:

Av utredningen i ärendet får anses framgå, att sökanden vid sidan av mjölkproduktion jämväl bedrivit såväl försäljning av livdjur som slaktdjursuppfödning. Vidare ger utredningen vid handen, att sökanden de senaste åren ökat antalet kor i en omfattning, som enligt min mening icke kan anses normal vid mjölkproduktion. Vad ungdjuren beträffar är jag

ense med majoriteten, att endast omkring $\frac{2}{3}$ av ungdjuren kan anses utgöra normalt rekryteringsunderlag för mjölkdjursbesättningen.

Med hänsyn till det anförda anser jag att riksskattenämnden hade bort förklara, att om sökanden avyttrar hela djurbesättningen, avyttringen i vad den avser 2 tjurar, 45 kor och 30 ungdjur av normal åldersammansättning är att anse såsom realisation, därav intäkten icke skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet men i övrigt såsom löpande försäljning.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att Kungl. Maj:t måtte förklara den tilltänkta avyttringen allenast i vad den avsåg en tjur, 23 kor och 15 för mjölkproduktion avsedda ungdjur av normal åldersammansättning hänförlig till skattefri realisation. I sin över besvaren avgivna förklaring hemställde sökanden — under framhållande, bland annat, att någon försäljning av kreatursbesättningen icke kunde bli aktuell förrän hösten 1963 — att det av riksskattenämnden meddelade förhandsbeskedet måtte förklaras skola lända till efterrättelse jämväl vid hans taxering år 1964.

I utslag den 18 september 1962 fann Regeringsrätten ej skäl att i anledning av taxeringsintendents besvär göra ändring i förhandsbeskedet.

Det av sökanden hos Kungl. Maj:t framställda yrkandet, att förhandsbeskedet måtte förklaras skola lända till efterrättelse jämväl vid 1964 års taxering, fann Kungl. Maj:t icke kunna i förevarande ordning komma under bedömande.

2) Jordstyckningsrörelse?

(Jfr nr 6/1962 p. 6 och där gjorda hänvisningar)

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak föl-

jande. Sökandena, som voro äkta makar, förvärvade år 1933 en jordbruksfastighet, som omfattade 21,94 hektar, därav 4 hektar åker, 1,5 hektar naturlig äng, 16 hektar skogsmark och 0,44 hektar övrig mark. Under tiden 1935—1958 hade sökandena från fastigheten försålt åtta markområden, varav två sålts för sammanläggning med andra fastigheter. Den kommun, där fastigheten vore belägen, hade gjort framställning om förvärv av viss till fastigheten hörande mark i avsikt att därå upprätta byggnadsplan och ordna bebyggelse. Sökandena anhöllo om förhandsbesked, huruvida köpeskillingen vid en försäljning till kommunen av det ifrågakomma tomtområdet utgjorde för sökandena skattepliktig intäkt.

Den 7 mars 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att sökandena — frånsett två smärre, för sammanläggning med andra fastigheter avsedda markområden — sedan sitt förvärv år 1933 från fastigheten försålt allenast sex tomter. Med hänsyn till den långa tidrymd, inom vilken försäljningarna skett, och till omständigheterna i övrigt, finner riksskattenämnden att sökandena icke kunna anses hava bedrivit jordstyckningsrörelse å nämnda fastighet och att nu ifrågavarande försäljning icke heller kan anses innebära, att sökandena inleda sådan verksamhet. På grund härav och då sökandena innehaft fastigheten mer än tio år förklarar riksskattenämnden att, om sökandena till kommunen försälja det ifrågasatta tomtområdet, köpeskillingen icke skall utgöra för sökandena skattepliktig intäkt i vidare mån än köpeskillingen jämlikt 21 § första stycket c) kommunalskattelagen må vara att hänföra till intäkt av skogsbruk.

R I: 97

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att Kungl. Maj:t måtte förklara köpeskilligen vid den ifrågasatta försäljningen utgöra för sökandena skattepliktig intäkt av jordstyckningsrörelse.

Regeringsrätten fann i utslag den 28 augusti 1962 ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

3) Fråga huruvida vissa fastigheter utgöra varulager i byggnadsrörelse (Jfr nr 5/1956 p. 3, nr 2/1957 p. 6 och nr 3/1959 p. 8).

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden bedrev sedan år 1941 byggnadsrörelse. Verksamheten bestod i huvudsak av ombyggnads- och reparationsarbeten. År 1942 hade sökanden emellertid för eget bruk uppfört en sommarvilla å ofri grund, år 1944 hade han byggt en tvåfamiljvilla samt åren 1950—1953 två egnahemsvillor. År 1950 hade sökanden inköpt en bostadsfastighet innehållande sju lägenheter — därav en användes av sökanden såsom bostad — samt en tomt. Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida vinst vid försäljning av bostadsfastigheten, tomten eller sommarvillan utgjorde för honom skattepliktig inkomst.

Den 13 april 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att samtliga ifrågavarande fastigheter, såvitt handlingarna utvisa, utgöra omsättningstillgång i rörelse för sökanden. På grund härav förklarar riksskattenämnden den vinst, som kan uppkomma vid försäljning av fastigheterna, utgöra för sökanden skattepliktig inkomst av rörelse.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade

sökanden att Kungl. Maj:t måtte förklara, att vinst vid försäljning av ifrågavarande fasta egendom skulle beskattas enligt bestämmelserna om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

I utslag den 11 september 1962 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

4) Skatteplikt vid försäljning av andelar i patent? (Jfr nr 2/1962 p. 11)

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökandena voro efterlevande maka och barn till en år 1961 avliden överingenjör N. Denne hade under 1930-talet utarbetat och vidareutvecklat en uppfinning inom viss industrigren. Enligt avtal år 1936 med tillägg åren 1937 och 1945 ävensom ändringar och tillägg år 1957 mellan N och ett maskinaktiebolag skulle parterna samarbeta beträffande uppfinningar, experiment och konstruktionsarbeten samt försäljning av de apparater uppfinningen avsåg. Parterna skulle med visst undantag äga hälften var av för dylika uppfinningar beviljade patent, och uppfinningarna skulle utnyttjas genom försäljning av patent eller licenser eller genom tillverkning och försäljning av apparater, vilken försäljning skulle ske genom bolaget. Influtna bruttointäkter av försäljning skulle delas med 35 procent till N och 65 procent till bolaget. Avtalet skulle gälla så länge någon gemensam patentansökan löpte eller något gemensamt patent var giltigt, dock i varje fall till och med den 31 december 1963 och längst till och med den 31 december 1965. Om N avled under kontraktstiden skulle hans dödsbodelägare inträda i samtliga hans rättigheter och skyldigheter enligt avtalet. N hade enligt

gåvobrev år 1938 skänkt sin dotter $\frac{1}{4}$ av sin rätt till ifrågavarande patent. N:s andelar av de patenträtter, som kvarstode vid hans död, hade genom partiell bodelning och arvskifte per den 11 december 1961 i lika delar tillskiftats hans efterlevande maka samt två söner. Verksamheten hade huvudsakligen bestått i tillverkning och försäljning av apparater och dylikt jämte reservdelar. Licenser hade upplåtits till fem länder, däremot hade någon försäljning av patent icke skett. Efter dödsfallet hade dödsboet och efter skiftet nyssnämnda arvtagare uppburit de på den avlidne belöpande intäkter, som härflutit av ovannämnda avtal.

Sökandena anhöllo, med förmålan att de övervägde att för ett pris överstigande 500.000 kronor försälja sina andelar i patenten, om förhandsbesked, huruvida intäkten genom försäljningen utgjorde för dem skattepliktig intäkt.

Den 25 maj 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att det mellan N och maskinbolaget träffade avtalet samt den därå grundade verksamheten innebär att N drivit rörelse, att efter det N överlätit en fjärdedel av sin rätt till ifrågavarande patent till dottern jämväl hon varit delägare i rörelsen, att ifrågavarande patent utgjort omsättningstillgångar i denna rörelse samt att sökandena, vilka icke uppsagt avtalet, efter N:s död fortsatt nämnda rörelse. På grund härav förklarar riksskattenämnden intäkt genom avyttring av sökandenas andelar i nämnda patenträtter utgöra för dem skattepliktig intäkt av rörelse.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökandena, att Kungl. Maj:t måtte förklara att intäkt genom den ifrågasatta

försäljningen av andelarna i patenten icke utgjorde för sökandena skattepliktig inkomst.

Regeringsrätten fann i utslag den 12 september 1962 ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

5) Avdrag för avsättning till pensionsstiftelse

I ärenden angående ansökan från två aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande.

a) Aktierna i sökandebolaget ägdes med en tredjedel vardera av A, B och C, vilka icke voro besläktade. A hade år 1952 startat rörelsen såsom enskild firma, B hade anställts i firman år 1953 och samma år hade A och B ombildat firman till aktiebolag. C hade anställts i nämnda bolag år 1955 och samma år hade sökandebolaget bildats med A, B och C som delägare. A var direktör i sökandebolaget, B reklamchef och C försäljningschef. Sökandebolaget hade i augusti 1961 bildat en fri pensionsstiftelse, som uppfyllde förutsättningarna i punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen. Vid extra bolagsstämma den 29 september 1961 hade bolaget beslutat att, under förutsättning av skattemyndigheternas godkännande, ordna pensioner för samtliga bolagets tjänstemän i enlighet med under år 1960 träffat avtal mellan arbetsgivarnas och tjänstemännens organisationer om kompletteringspension för tjänstemän (ITP). Pensionsbeloppen hade i enlighet härmed bestämts till 65 procent av lönen från pensionsåldern till 67 år för lön intill $7\frac{1}{2}$ gånger basbeloppet, 10 procent av lönen efter 67 år för lön intill $7\frac{1}{2}$ gånger basbeloppet och med 32,5 procent för lönedel mellan $7\frac{1}{2}$

gångar basbeloppet och 15 gånger basbeloppet.

Pensionsutfästelser med fribrevsrätt gällde fr. o. m. 1 juli 1960 och hade överlämnats till vederbörande den 30 septem-

ber 1961. I samarbete med S. P. P. hade en beräkning skett av den avgift, som skulle betalas till S. P. P. under 15 månader för tecknade försäkringar motsvarande kompletteringspensioner:

	Årslön	Beräknad avgift till S.P.P.
Kamrer T, född 28/4 1915	20.400	2.100
Kontorist U, född 15/9 1930	18.000	770
Kontorist V, född 12/3 1920	10.000	1.600
Lagerchef X, född 3/12 1935.....	14.400	400
A, född 14/12 1911	64.500	13.200
B, född 29/3 1910	64.500	15.800
C, född 19/9 1907	64.500	22.000
	<hr/>	
	Summa:	55.870

Sökandebolaget hemställde om förhandsbesked, huruvida bolaget i sitt bokslut per den 30 september 1961, omfattande räkenskapsåret 1 juli 1960—30 september 1961, med rätt till avdrag för motsvarande belopp vid 1962 års taxering, finge avsätta till pensionsstiftelsen 1) ett belopp enligt hittills gällande regler för beräkning av skattetaket och omfattande bolagets samtliga tjänstemän eller 2) det av S. P. P. beräknade beloppet 55.870 kronor.

Den 28 juni 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner, att aktierna i sökandebolaget ägas av ett fåtal fysiska personer men att icke någon av dessa genom eget eller anhörigs innehav av aktier har ett avgörande inflytande i bolaget. På grund härav förklarar riksskattenämnden, jämlikt punkt 2 a av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, att sökandebolaget vid 1962 års taxering äger att, under de förutsättningar som anges i andra, tredje och fjärde styckena i förenämnda anvis-

ningspunkt, åtnjuta avdrag för i bolagets bokslut per den 30 september 1961 gjord avsättning till bolagets pensionsstiftelse intill det belopp, som motsvarar pensionsreserven för av bolaget gjorda utfästelser om pension gentemot bolagets tjänstemän inberäknat de tre delägarna i bolaget.

I den mån ansökningen icke besvarats genom vad riksskattenämnden ovan förklarar finner riksskattenämnden förhandsbesked i ärendet icke böra meddelas och avvisar förty ansökningen härutinnan.

b) Sökandebolagets aktiekapital var uppdelat å 250 aktier å 500 kronor. Av aktierna ägdes 120 st av företagens chef, 60 st av hans mor och 60 st av en bror till honom samt 4 st av fru K, änka efter bolagets tidigare chef, 2 st av en son till henne och 4 st av en svägerska till henne. Utdelning hade under de senare åren lämnats med 40 kronor per aktie. Genom utslag år 1955 rörande bolagets taxering år 1951 hade bolaget av kammarrätten

vägrats avdrag för en år 1950 verkställd avsättning å 20.000 kronor till en fri pensionsstiftelse. Kammarrätten hade funnit utrett, att bland gjorda pensionsutfästelser avseende pensionering av viss hos bolaget anställd personal ävensom efterlevande till sådan personal ingick utfästelse, som icke motsvarade blott normal pension av anställd eller efterlevande till anställd. Härvid hade enligt bolagets mening åsyftats en år 1945 gjord pensionsutfästelse till fru K. Utfästelsen hade avsett en årlig pension å 5.000 kronor att utgå till fru K eller hennes "rättsinnehavare" under 20 år eller till och med år 1964. Fru K hade sedan år 1918 varit anställd som kassörska hos bolaget och hon var alltjämt anställd där. Den år 1945 gjorda pensionsutfästelsen hade år 1961 ändrats till att avse en livsvarig pension å 5.000 kronor, varvid — därest fru K avled före utgången av år 1964 — en årlig pension å 5.000 kronor skulle utgå till hennes "rättsinnehavare" till och med utgången av år 1964. Pensionen skulle utgå utan avräkning mot folkpension eller annan pension.

Bolaget, som övervägde att — med tillsynsmyndighetens godkännande — återföra den tidigare gjorda avsättningen samt samtidigt göra en ny avsättning till pensionsstiftelsen med samma belopp, hemställde om förhandsbesked, att den år 1961 utfästade pensionen till fru K finge beaktas vid bestämmandet av pensionsreserven.

Bolaget övervägde emellertid även att i stället disponera beloppet 20.000 kronor för direktpensioner eller pensionsavgifter och hemställde därför tillika om förhandsbesked, att bolaget intill ett belopp av 20.000 kronor vore berättigat till avdrag för pensioner och pensionsavgifter,

däri inkluderat överföring från den tidigare pensionsstiftelsen till en s. k. PRI-stiftelse, därest den tidigare stiftelsen belastades härför.

Den 28 juni 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner, att aktierna i sökandebolaget ägas av ett fåtal fysiska personer men att fru K icke på grund av eget eller anhörigs aktieinnehav har ett avgörande inflytande i bolaget. På grund härav förklarar riksskattenämnden, jämlikt punkt 2 a av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, att bolaget vid beräklandet av den pensionsreserv, för vilken bolaget högst kan medgivas avdrag för avsättning till sin pensionsstiftelse, äger medräkna bolagets år 1961 gjorda utfästelse såvitt angår pension till fru K och hennes efterlevande.

Riksskattenämnden förklarar vidare jämlikt 28 § 1 mom. sista stycket kommunalskattelagen att, därest sökandebolaget intill det belopp å 20.000 kronor, för vilket avdrag ej fått göras vid avsättningen till pensionsstiftelsen, gottgöra sig från pensionsstiftelsen för utgivna pensioner och pensionsavgifter, det av bolaget sålunda uppburna beloppet icke skall räknas som intäkt av bolagets rörelse.

I den mån ansökningen icke besvarats genom vad riksskattenämnden ovan förklarar finner riksskattenämnden förhandsbesked i ärendet icke böra meddelas och avvisar förty ansökningen härutinnan.

6) Beskattning av japansk kyckling-sorterare

(Jfr art. X i svensk-japanska beskattningsavtalet, SFS 1957:462)

I ärende angående framställning om

förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden, som var japansk medborgare, var anställd som kycklingsorterrare av ett japanskt företag, Zen-Nippon Chick Sexing Association. Det japanska företaget hade sänt sökanden till Sverige för att hos en svensk medborgare P utföra kycklingsortering. Ersättningen för sökandens arbete beräknades i relation till antalet sorterade kycklingar. Av ersättningen erhöll sökanden under vistelsen i Sverige kost, logi och fickpengar från P och resten från associationen. De av P utbetalda beloppen avräknades vid dennes slutuppgörelse med associationen. Härvid gjordes även avdrag för de av P erlagda inkomstskatterna. Vid sökandens hemkomst till Japan erhöll han från associationen slutlön. Lönen utgick i relation till antalet sorterade kycklingar men icke med det belopp, som P redovisat till associationen, utan för sökandens del till 75 à 80 procent därav. Associationen behöll 20—25 procent. Associationen var privatägd med direktörer i de olika landskapen och drev två skolor för utbildning av kycklingsorterrare. Associationen tillämpade dessutom ett s. k. poolsystem, innebärande att en mindre utjämning skedde mellan kycklingsorterrare som intjänat större belopp och andra som kanske genom att ha råkat komma på orter med sämre arbetstillfällen och/eller med längre transporter icke kunnat visa upp lika gott resultat. Sökandens vistelse i Sverige under 1962 beräknades avslutad i början av maj månad. Sökanden anhöll om förhandsbesked huruvida han vore skattskyldig här i riket för inkomsten under år 1962 av kycklingsortering härstädes.

Den 27 juni 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked:

R I: 102

Riksskattenämnden finner, att — om sökanden vistas här i riket under en tid, som icke överstiger sex månader av år 1962 — sökanden icke skall under denna tid anses vara bosatt eller stadigvarande vistas här i riket. Riksskattenämnden finner vidare, att — om sökanden på i ansökningen angivna villkor under nämnda tid arbetar som kycklingsorterrare — arbetet får anses utfört på uppdrag av en juridisk person hemmahörande i Japan och att den ersättning sökanden åtnjuter för arbetet sålunda icke är härifrån uppburen. På grund härav förklarar riksskattenämnden jämlikt 53 § 1 mom. a) kommunalskattelagen och 6 § 1 mom. a) förordningen om statlig inkomstskatt sökanden icke vara skattskyldig till statlig eller kommunal inkomstskatt för ifrågavarande ersättning.

7) Tvångsförsäljning jämlikt 35 § 4 mom. KL?

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden hade av sin fader genom köpebrev den 1 mars 1957 förvärvat en jordbruksfastighet i A kommun. Fastigheten omfattade 271.600 kvadratmeter och gränsade intill en av en stad förvärvad fastighet. Staden hade begärt att få förvärva fastigheten för kommunala anläggningar såsom kyrkogård, vattenverk och sopstation. Därest frivillig försäljning icke kunde komma till stånd ämnade staden gemensamt med kyrkorådet vidtaga åtgärder för expropriation av fastigheten enligt 1 § första stycket punkt 4 lagen om expropriation. Sökanden anhöll om förhandsbesked huruvida vinst på grund av en under förevarande omständigheter skedd försäljning av fas-

tigheten till staden utgjorde för honom skattepliktig inkomst.

Den 25 maj 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att den tilltänkta försäljningen till staden av den ifrågavarande fastigheten får anses ske under expropriationshot och sålunda vara att hänföra till sådan tvångsförsäljning, varom förmåles i 35 § 4 mom. kommunalskattelagen. På grund härav och då sökanden, såvitt visats, icke drivit jordstyckningsrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter samt det icke skäliga kan antagas att försäljningen skulle äga rum även om tvång icke föreläge, förklarar riksskattenämnden, att försäljningen icke skall för sökanden medföra skatteplikt annat än i den mån köpeskillingen jämlikt 21 § första stycket c) kommunalskattelagen må vara att hänföra till intäkt av skogsbruk.

Besvär anfördes hos Regeringsrätten av kommunen och av vederbörande taxeringsintendent med yrkande att förhandsbeskedet måtte undanröjas.

Kommunen anförde bl. a. följande:

Kommunalnämnden vill med bestämdhet hävda att förutsättningar för expropriation av här ifrågavarande fastigheter på åberopade skäl icke föreligga. Möjligen torde hot från stadens sida föreligga men förutsättningar för att, om så skulle erfordras, genomföra expropriationen torde saknas. Staden har sålunda redan tidigare inom berörda område förvärvat sådan myckenhet av mark, att nu ifrågavarande fastigheter icke kan erfordras för uppgivna ändamål. Jämväl kan anföras det förhållandet, att köpeskillingen torde belöpa sig på ett belopp, som är ungefär fyra gånger så högt, som säljarna erlagt vid sitt förvärv av fastigheten. Kommunalnämnden hävdar sålunda, att köpeskillingen är så generöst till-

tagen, även i förhållande till det pris som tidigare inom socknen erlagts för mark avsedd för exploatering, att markägarna även utan expropriationshot skulle försälja fastigheterna.

Taxeringsintendenten ifrågasatte om det stora markförvärvet vore påkallat och lämpligt för uppgivna ändamål samt ifrågasatte därför om expropriation kunde ske.

Regeringsrätten fann i utslag den 12 september 1962 ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

8) Periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning?

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom bl. a. följande. I december 1961 hade sökanden (en advokat) med en professor vid Uppsala universitet diskuterat möjligheten av att sökanden och hans hustru skulle stödja ett forskningsarbete avseende vissa medicinska problem. Enligt preliminära kostnadsberäkningar skulle initialkostnaderna avseende smärre ombyggnad av lokaler i Akademiska sjukhuset i Uppsala ävensom anskaffning av instrument med mera komma att uppgå till 200.000 kronor. För att utföra arbetet skulle en lämplig, yngre forskare utses och denne skulle ägna hela sin tid åt forskningarna ifråga. Dessutom skulle denne gruppleddare samarbeta med kollegor, men deras arbete skulle mera vara av rådgivande natur, och de skulle få tillfälliga arvoden för sin insats. Årskostnaderna beräknades till omkring 72.000 kronor. Arbetsperiodens längd hade ej definitivt kunnat fastställas, men det ansågs, att för ett fruktbringande resultat en period av fem år blev nödvändig. Denna skulle sannolikt börja i januari 1963, men möjligen komme redan under 1962 vissa arbeten

att utföras. Professorn hade föreslagit sökanden att till gruppleddare utse docenten X, som förklarat sig villig att åtaga sig uppdraget. X:s ersättning skulle motsvara löneförmåner enligt lönegrad A 25, vilken tillämpades för forskare anställda av Statens medicinska forskningsråd. Dessutom ansågs det riktigt, att X skulle erhålla visst tillägg för att täcka inkomstbortfall avseende kliniskt arbete på sjukhus, men detta belopp hade ännu ej uträknats. Inklusiva pensionsavgifter, ATP-förmån och nämnda tillägg skulle den till X utgående ersättningen enligt nu gällande lönenivå uppgå till cirka 45.000 kronor per år. Donationen av initialkostnaderna skulle ställas till universitetet. Årskostnaderna skulle däremot betalas till X. Sökanden anhöll om förhandsbesked bl. a., huruvida — därest donationen komme till stånd och sökanden till X utgäve periodiskt understöd för det ändamål och på sådant sätt som i ansökningen angivits — understöden bleve avdragsgilla vid sökandens inkomsttaxeringar avseende beskattningsåren 1963—1967 och eventuellt även 1962.

Den 7 maj 1962 meddelade riksskattenämnden, såvitt nu är i fråga, följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner att, om sökanden för i ansökningen angivna ändamål till X utbetalar omkring 72.000 kronor för år under åren 1963—1967 och eventuellt även under år 1962, de utbetalda beloppen äro att anse såsom av sökanden utgivna periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att sökanden vid sina inkomsttaxeringar för respektive år skall äga åtnjuta avdrag för ifrågakvarande utbetalningar jämlikt bestämmelserna i 46 § 2 mom. punkt 1 kommunalskattelagen

och 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att Kungl. Maj:t måtte förklara, att sökanden under i ansökan angivna förutsättningar skulle anses icke berättigad till avdrag såsom för periodiskt understöd för vad som till X av honom kunde komma att utbetalas.

Regeringsrätten meddelade den 12 september 1962 följande utslag:

Enär de ifrågasatta utbetalningarna skulle komma att utgöra ersättning för utfört arbete och därför icke vara att hänföra till periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar,

prövar Kungl. Maj:t rättvist att, med ändring av riksskattenämndens förhandsbesked, nekande besvara den av sökanden framställda frågan.

Ett regeringsråd anförde:

Av utredningen i målet framgår att syftet med de avsedda utbetalningarna i första hand är icke att understödja X personligen utan att få till stånd forskning rörande vissa medicinska problem.

Vid dylikt förhållande är icke fråga om periodiskt understöd i den bemärkelse, som förekommer i 46 § 2 mom. 1) kommunalskattelagen och 4 § 1 mom. Kungl. förordningen om statlig inkomstskatt.

Jag instämmer därför i det slut, vartill flertalet kommit.

9) Organisationsaktier? Tillika fråga om rätt för moderbolag till avdrag för förlust å dotterbolags aktier vid likvidation av detsamma

I ärende angående framställning från

ett aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Samtliga aktier i sökandebolaget ägdes av en person. Sökandebolaget, som tillverkade och sålde bl. a. vissa maskiner, ägde samtliga aktier i Aktiebolaget N. N. nedan kallat dotterbolaget. Detta tillverkade tidigare bl. a. maskiner av enahanda slag som sökandebolaget ävensom beställningsgjutgods och sökandebolagets förvärv av det dåvarande handelsbolaget N. N., sedermera ombildat till aktiebolag, hade skett för att trygga tillförseln till sökandebolaget av gjutgods till vissa av de maskiner bolaget tillverkade.

Sökandebolaget anförde vidare:

Aktiebolaget N. N. bildades genom apportbildning den 8 oktober 1949 och med handelsbolaget N. N. som aktieägare. Den 19 maj 1950 övertog sökandebolaget andelarna i handelsbolaget till 180.000 kronor efter att under tiden 8 oktober 1949—19 maj 1950 enligt avtal haft nyttjanderätt till dotterbolaget. Andelarna i handelsbolaget upptogs första gången i sökandebolagets balansräkning den 31 december 1950 till ovannämnda summa. Första gången aktierna i dotterbolaget upptogs i sökandebolagets balansräkning var i bokslutet den 31 december 1953 och det bokförda värdet var då likaledes 180.000 kronor. Vid samtliga dessa tidpunkter fanns betydande dolda reserver hos bolaget. Sålunda uppgick vid tiden för apportbildningen den dolda reserven i varulagret till 124.213 kronor och den dolda reserven i fastigheten i förhållande till brandförsäkringsvärdet uppgick till 50.000 kronor. Dessutom förelåg en ej oväsentlig dold reserv i inventarierna. Motsvarande belopp per den 31 december 1953 var 112.513 kronor resp. 114.000 kronor. Det torde sålunda klart framgå att värdet av tillgångarna i bolaget minus skulderna vid sökandebolagets förvärv av bolaget inte bara

uppgick till, utan översteg 180.000 kronor. Någon goodwill eller annan icke-nämnd dold reserv inräknades icke i denna summa.

Dotterbolagets fabriksfastighet hade i slutet av år 1957 avyttrats till ett utomstående företag. I samband därmed hade dotterbolaget avvecklat sin tillverkningsrörelse och försålt maskiner, inventarier m. m. till den förutvarande platschefen. Dotterbolaget hade därefter bedrivit endast handelsrörelse, avseende inköp av vissa maskindelar vilka såldes till sökandebolaget. Denna rörelse bedrevs i sökandebolagets lokaler och utan egen personal. Dotterbolagets rörelse vore förlustbringande och avsikten var att avveckla nämnda rörelse under år 1962. Före likvidationen skulle dotterbolagets tillgångar och skulder överföras till sökandebolaget till bokförda värden.

Sökandebolaget anhöll om förhandsbesked i följande frågor.

- 1) Om vinstmedlen, cirka 11.000 kronor, utdelas från dotterbolaget, kommer därav till sökandebolaget utdelade vinstmedel att vara undantagna från beskattning hos sökandebolaget?
- 2) Om dotterbolaget likvideras, kommer den därigenom konstaterade förlusten å dotterbolagsaktierna hos sökandebolaget att vara avdragsgill helt eller delvis?

Den 28 juni 1962 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner, att sökandebolaget är ett sådant bolag, som avses i 54 § tredje stycket kommunalskattelagen, samt att aktierna i dotterbolaget förvärvats av sökandebolaget såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastigheter, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

R I: 105

På grund härav förklarar riksskatte-
nämnden jämlikt nyssnämnda lagrum att,
om vinstmedel å cirka 11.000 kronor ut-
delas från dotterbolaget till sökandebol-
laget, utdelningen icke utgör skattepliktig
inkomst för sökandebolaget. Riksskatte-
nämnden finner vidare att, om i samband
med likvidation av dotterbolaget dettas
tillgångar och skulder överförs till sö-
kandebolaget till bokförda värden, detta
icke innebär att värde av goodwills na-
tur eller dold reserv överföres från dot-
terbolaget till sökandebolaget. Riksskat-
tenämnden förklarar förty, att sökandebolaget äger rätt till avdrag för den förlust å aktierna i dotterbolaget, som framkommer vid likvidationen.

10) Fråga om aktier förvärvats i kapitalplaceringssyfte; 11 § i 1960 års förordning med provisoriska bestämmelser om beskattning av aktiebolags inkomst (Jfr nr 4/1961 p. 7 och nr 3/1962 p. 8)

I ärende angående framställning från Fastighetsaktiebolaget D. Carnegie & Co¹⁾ om förhandsbesked förekom, såvitt nu är i fråga, i huvudsak följande. Sökandebolaget bedrev handel med fastigheter, jordstyckningsrörelse samt fastighets- och aktieförvaltning. År 1960 hade sökandebolaget avyttrat sina aktier i det rörelsedrivande dotterbolaget Aktiebolaget Surte Glasbruk till Aktiebolaget Plåtmanufaktur. Som villkor för förvärvet av sökandebolagets aktier i Aktiebolaget Surte Glasbruk hade Aktiebolaget Plåtmanufaktur uppställt att sistnämnda bolag finge förvärva även de aktier i Aktiebolaget Surte Glasbruk, som icke

1) Namnet publicerat med bolagets medgivande.

ägdes av sökandebolaget, samt det sökandebolaget tillhöriga Årnäs Bruk, som Aktiebolaget Plåtmanufaktur avsåg att nedlägga. Försäljningen av Årnäs Bruk hade dock kommit att ske på det sättet, att Aktiebolaget Plåtmanufaktur endast förvärvat brukets kvot i glastillverkningen enligt ett mellan buteljglasbruken träffat avtal, medan brukets övriga tillgångar försålts till tredje man. I avtalet med Aktiebolaget Plåtmanufaktur hade ingått en konkurrensbegränsningsregel, enligt vilken sökandebolaget förbundit sig att icke självt eller genom närstående företag under en tid av 10 år driva med Aktiebolaget Plåtmanufaktur konkurrerande verksamhet. Genomförandet av transaktionerna hade förutsatt, att sökandebolaget som likvid för aktierna i Aktiebolaget Surte Glasbruk godtagit aktier i Aktiebolaget Plåtmanufaktur. Övriga säljare av aktier i Aktiebolaget Surte Glasbruk hade av Aktiebolaget Plåtmanufaktur erhållit kontant betalning. Vid försäljningen hade sökandebolaget erhållit 27.030 aktier i Aktiebolaget Plåtmanufaktur. Redan vid genomförandet av affären med Aktiebolaget Plåtmanufaktur hade sökandebolaget emellertid uttalat önskemål om att såvitt möjligt minska innehavet av aktier i Aktiebolaget Plåtmanufaktur. Vid tiden för ingivandet av ansökan om förhandsbesked innehade sökandebolaget 15.000 aktier i Aktiebolaget Plåtmanufaktur, motsvarande 4,18 procent av röstetalet i sistnämnda bolag. Sökandebolaget anhöll om förhandsbesked bland annat, huruvida sökandebolaget under den tid förordningen den 9 december 1960 (nr 658) med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall var gällande skulle anses skattskyld-

digt för utdelning å aktierna i Aktiebolaget Plåtmanufaktur.

Den 7 mars 1962 meddelade riksskattenämnden, såvitt nu är ifråga, följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, med hänsyn till omständigheterna i samband med sökandebolagets förvärv av ifrågavarande aktier i Aktiebolaget Plåtmanufaktur, att aktierna icke förvärvats i kapitalplaceringssyfte och icke heller utgöra lagertillgång i byggnadsrörelse, tomtstyckningsrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter. På grund härav förklarar riksskattenämnden, jämlikt 11 § första stycket förordningen den 9 december 1960 (nr 658) med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall, att sökandebolaget icke är skattskyldigt för utdelning å aktierna i Aktiebolaget Plåtmanufaktur.

Ordföranden och två ledamöter voro skiljaktiga och anförde:

Jämlikt 11 § första stycket förordningen den 9 december 1960, nr 658, föreligger skattskyldighet för utdelning å sådana aktier, som förvärvats i kapitalplaceringssyfte. Enligt andra stycket i samma paragraf skola aktier anses förvärvade i kapitalplaceringssyfte, om deras sammanlagda röstetal vid beskattningsårets utgång motsvarade mindre än en fjärdedel av röstetalet för samtliga aktier i det bolag, som verkställt utdelningen, och det icke göres sannolikt att förvärvet av aktierna betingats av rörelse, jordbruk eller skogsbruk, som bedrivs av det utdelningsmottagande företaget eller av företag, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå detta företag nära.

Sökandebolagets innehav av aktier i Aktiebolaget Plåtmanufaktur motsvarar endast 4,18 procent av röstetalet i sist-

nämnda bolag. Aktierna skola sålunda anses förvärvade i kapitalplaceringssyfte, om det icke göres sannolikt att förvärvet av aktierna betingats av rörelse, som bedrivs av sökandebolaget eller av närstående företag.

Som skäl för att anse förvärvet av aktierna i Aktiebolaget Plåtmanufaktur betingat av sökandebolagets rörelse har åberopats, att aktierna mottagits som likvid vid försäljning till Aktiebolaget Plåtmanufaktur av sökandebolagets dotterbolag Aktiebolaget Surte Glasbruk, vilket sistnämnda bolag dreve en med Aktiebolaget Plåtmanufakturs rörelse närbesläktad verksamhet. Då aktierna i Aktiebolaget Plåtmanufaktur emellertid förvärvats av sökandebolaget först i och med att sökandebolaget avhände sig sitt nyssnämnda dotterbolag, kan enligt vår mening förvärvet av aktierna i Aktiebolaget Plåtmanufaktur icke anses betingat av rörelse som "bedrivs" av sökandebolaget eller närstående företag. Enligt vår mening borde därför riksskattenämnden ha förklarat, att aktierna i Aktiebolaget Plåtmanufaktur skola anses förvärvade i kapitalplaceringssyfte och att sökandebolaget förty är skattskyldigt för utdelning å nämnda aktier.

I bevärl hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att sökandebolaget måtte förklaras vid tillämpning av 11 § berörda förordning skola anses hava förvärvat aktierna i Aktiebolaget Plåtmanufaktur i kapitalplaceringssyfte.

Regeringsrätten meddelade den 28 augusti 1962 följande utslag:

Enär sökandebolagets aktier i Aktiebolaget Plåtmanufaktur motsvara mindre än en fjärdedel av röstetalet för samtliga aktier i sistnämnda bolag samt sökandebolaget icke gjort sannolikt, att förvärvet av aktierna betingats av rörelse, som bedrivs av sökandebolaget eller av

aktiebolag, som kan anses stå sökandebolaget nära,

finner Kungl. Maj:t med tillämpning av 11 § första och andra styckena ovan nämnda förordning skäligt att, med ändring av riksskattenämndens förhandsbesked i vad det överklagats, förklara att

sökandebolagets aktier i Aktiebolaget Plåtmanufaktur skola anses förvärvade i kapitalplaceringssyfte och att sökandebolaget förty jämligt berörda förordning är skattskyldigt för utdelning å samma aktier.

(Stockholm den 13 november 1962)

R I:108

I

Meddelanden från



Riksskattenämnden

Årg. 11

Nr 8 1962

Värden å djur och inventarier vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder.

För beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder har riksskattenämnden att årligen fastställa värden å djur och inventarier. Dessa värden äro avsedda att användas som ingångsvärden vid övergång till ifrågavarande redovisningsmetod. Värdena å djur äro därjämte avsedda att ligga till grund för värdesättningen av djur för skattskyldiga, som redan tillämpa bokföringsmässig redovisning.

För ifrågavarande ändamål har riksskattenämnden med verkan från och med den 25 november 1962 fastställt de värden å djur och inventarier, som angivas i efterföljande förteckning. De däri upptagna värdena motsvara 80 procent av genomsnittspriserna under tiden den 1 oktober 1961—den 30 september 1962.

Beträffande tillämpningen av värdena gäller följande

a) för skattskyldig, som övergår till bokföringsmässig redovisning.

För skattskyldig, som övergår till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skola—enligt övergångsbestämmelserna till lagen den 7 december 1951 (nr 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) — djur och inventarier vid beskattningsårets *ingång* värderas till belopp motsvarande den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av djuren och inventarierna. Därest nämnda kostnad icke kan visas, skall värdet å befintliga djur och inventarier, där icke särskilda omständigheter till annat föranleda, upptagas till belopp, som motsvara de värden, som av riksskattenämnden fastställts närmast före det första räkenskapsårets ingång. Har riksskattenämnden icke fastställt värde å djur, bestämmes värdet till allmänna saluvärdet, reducerat med det procenttal, varmed de av nämnden närmast före nyssnämnda tidpunkt fastställda värdena

R I: 109

å olika slag av djur understiga motsvarande genomsnittspriser å dessa djurslag.

Härav framgår att beträffande såväl djur som inventarier två olika metoder ifrågakomma för fastställande av ingångsvärdet. I första hand skall såsom ingångsvärde upptagas den skattskyldiges ursprungliga nyuppsättningskostnad och detta oavsett om den skattskyldige köpt inventarierna nya eller i andra hand. Om denna kostnad icke *kan* visas — exempelvis därför att nyuppsättningen ligger långt tillbaka i tiden — må en schablonmässig värdering ske enligt de av riksskattenämnden fastställda värdena. Då omständigheterna därtill föranleda, må värderingen av djur ske enligt den ena metoden och värderingen av inventarier enligt den andra metoden. Däremot kunna icke båda metoderna användas samtidigt för värdering inom den ena respektive andra gruppen. Den värderingsmetod, som kommer till användning, skall sålunda avse *hela* djurbeståndet respektive *hela* inventariebeståndet.

De av riksskattenämnden fastställda värdena för *djur* utgöra medelvärden. Jämkning av värdena kan ifrågakomma, där särskilda omständigheter därtill föranleda, exempelvis om djurbesättningen är särskilt god eller särskilt dålig. Vid bedömning av huruvida jämkning bör komma i fråga bör värdet å besättningen jämföras med de verkliga genomsnittspriserna under nämnda tidsperiod d. v. s. de i förteckningen angivna värdena ökade med 25 procent. — Beträffande sådana djur, exempelvis dyrbarare avelsdjur, som icke upptagas i förteckningen, bestämmas värdet till allmänna saluvärdet, reducerat med 20 procent.

Värdena för *inventarier* kunna likale-

des jämkas i särskilda fall, t. ex. om befintligt inventarium avsevärt skiljer sig från i förteckningen upptaget. Däremot skall någon jämkning av värdena icke ske med hänsyn till inventariernas ålder eller det skick vari de befinna sig. Icke heller påverkas värderingen enligt schablonmetoden av den omständigheten att ett redskap inköpts i begagnat skick. Självfallet må dock värde upptagas allenast för i bruk varande inventarier och sålunda icke för utrangerade inventarier.

De i förteckningen upptagna värdena avse icke *fasta maskiner* och *andra fasta inventarier*. Värdet å sådana maskiner och inventarier skall — enligt punkt 2 b) sista stycket i nämnda övergångsbestämmelser — upptagas till belopp, motsvarande anskaffningskostnaden, minskad med beloppet av åtnjutna å maskinerna belöpande värdeminskningssavdrag. Kan anskaffningskostnaden icke visas, skall värdet bestämmas till skäligt belopp, motsvarande uppskattat saluvärde.

Oavsett om värderingen av djur och inventarier sker till den ursprungliga nyuppsättningskostnaden eller till de av riksskattenämnden fastställda värdena gäller slutligen — enligt punkt 2 d) i ovannämnda övergångsbestämmelser — att därest det i något fall skulle befinnas, att den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att skattskyldig skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och det kan antagas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, anskaffningsvärdet skall i skälig mån jämkas. Jämkning bör sålunda ske t. ex. om den skattskyldige i sådant syfte, som nyss sagts, i betydande utsträckning köpt inventarier i andra hand.

b) för skattskyldig, som redan tillämpar bokföringsmässig redovisning.

Nedan upptagna värden å djur skola — i enlighet med bestämmelserna i punkt 1 tolfte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen — ligga till grund för värdesättningen av djur vid *utgången* av beskattningsår, för vilket taxering sker år 1963. (Om räkenskapsåret gått till ända före den 25 november 1962 tillämpas dock de av riksskattenämnden tidigare fastställda, i meddelande nr 6/1961 upptagna värdena å djur.) De nedan upptagna värdena å djur skola i vissa fall tillämpas även med avseende å 1964 års taxering, nämligen då räkenskapsåret går till ända före den dag (hösten 1963), per vilken riksskattenämnden fastställer nya

värden med ledning av genomsnittspriserna under tiden den 1 oktober 1962—30 september 1963.

Värdena äro minimivärden, vilka icke få underskridas, såvida icke särskilda förhållanden därtill föranleda. Sådana särskilda förhållanden kunna anses föreligga om den skattskyldige kan visa, att djurbeståndet i sin helhet har lägre värde än det som skulle framkomma om minimivärdena tillämpades, t. ex. då det verkliga värdet till följd av kreaturssjukdom eller annan liknande orsak ligger under minimivärdet. — Beträffande sådana djur, exempelvis dyrbarare avelsdjur, å vilka riksskattenämnden icke fastställt värden, må värdet icke upptagas lägre än till allmänna saluvärdet, reducerat med 20 procent.

VÄRDEN Å DJUR

(värdena avse kastningssjukefria och reaktionsfria djur)

Hästar

Draghästar 4—7 år,

tyngre 2010—2920 kr
lättare 1810—2320 »

För Norrland jämte Kopparbergs och Värmlands län beräknas 200 å 300 kr högre pris.

Äldre hästar, över 15 år, värderas till 830 å 1150 kr.

För draghästar fr. o. m. det åttonde t. o. m. det femtonde levnadsåret bör värdet för varje år nedsättas med en åttondel av skillnaden mellan yngre och äldre hästars värde.

För *unghästar* upptages värdet till följande procent av värdet å motsvarande klass av 4—7-åringar:

Föl 25 %

Ett-åringar 45 %
Två-åringar 70 %
Tre-åringar 90 %

Svin

Smågrisar < 2 mån. 40— 60 kr
Gödsvin 2—4 » 50— 70 »
» 4—6 » 130—145 »
» > 6 » 210—240 »
» per kg levande vikt 2:20 »

Värdet å *tackor* upptages till 95 å 110 kr för mindre, 110 å 140 kr för medelstora samt 140 å 165 kr för större raser.

Värdet å *höns* upptages till 2:50 å 3:30 kr per styck.

R I: 111

Nötkreatur, kronor per ko, vid olika levande vikt och mjölkavkastning

	Levande vikt, kg	Avkastning per ko och år, kg 4 %-ig mjölk			
		2.000	3.000	4.000	5.000
Yngre kor (upp till 7 år)	300	680	810	940	1070
	400	850	960	1070	1180
	500	1010	1100	1190	1280
	600	1190	1250	1320	1380
Äldre kor (över 7 år)	300	570	710	850	990
	400	760	880	1000	1120
	500	950	1040	1140	1240
	600	1140	1210	1290	1370

Ungnöt

	Åldersklass	Värde i % av medelvärde å yngre kor
	2—2½ »	90
	1½—2 »	75
	1—1½ »	60
	9—12 mån.	45
	6—9 »	35
Kvickalvar	4—6 »	25
	2—4 »	17
	< 2 »	10

VÄRDEN Å LANTBRUKSINVENTARIER

(I nedanstående värden har allmän varuskatt inräknats)

I. Lantbrukstraktorer

Fabrikat och modell	Max. eff. på remsk. hk.	Bränsle	I standardutrustningen ingår bl. a. följande ¹	Värde kronor
1	2	3	4	5
Bolinder-Munktel/Volvo :				
BMV 425 Terrier-Krabat	27—32	bensin	a c e f g (k)	8.780
BMV 320 Buster	30—35	diesel	a c e f g (k)	11.040
BMV 350 Boxer	45—52	»	a c	14.160
BMV 470 Bison	60—68	»	a c g (k)	20.500
David Brown :				
DB 850 Impl. Stand.	30	»	a b c e f	11.240
DB 950 Impl. Stand.	39	»	a b c e f	12.420
Fordson :				
Dexta Std	32	»	a b c e f g (k)	10.880
Super Major Std	47	»	a b c e f g (k)	13.580

¹ Standardutrustning :
a = skyddsram
b = ställbar framaxel
c = styrbromsar
d = belastningsvikter
e = hydraulisk lyft

f = anordn. f. viktöverför. fr. redskap t. traktor
g (k) = kraftuttag, kopplingsberoende
g (o) = » , oberoende
g (d) = » , drivhjulsberoende

1	2	3	4	5
John Deere-Lanz:				
T-500	40	diesel	a c e f g (o)	12.900
M. A. N.:				
4 P 1	40	»	a c d e f g (k) g (o)	20.260
4 R 3	50	»	a c d e f g (k) g (o)	23.780
Massey-Ferguson:				
MF-30	30	bensin	a b c e f g (k) g (d)	8.740
MF-35 D	37	diesel	a b c e f g (k)	11.880
MF-65 LC	57	»	a b c e f g (k) g (o) g (d) ..	14.480
Mc Cormick International:				
B-275 St.	31	»	a b c d e f g (k)	11.280
B-414	36	»	a b d e f g (o)	12.800
B-450	50	»	a c d e f g (k)	17.600
Nuffield:				
342	31—38	»	a b c e f g (k)	11.520
460	45—56	»	a b c g (k)	12.320
Porsche-Diesel:				
Junior V (med plog)	17	»	c e g (k) g (d)	7.080
Standard Star	35	»	b c d e g (k) g (o) g (d) ...	10.620
Super V	44	»	b c d e g (k) g (o) g (d) ...	12.060
Master	55	»	c d e f g (k) g (d)	16.580

Om de traktorer, som skola värderas, äro försedda med utrustningsdetaljer i mindre eller större omfattning än som ovan angivits, skola värdena i motsvarande grad minskas eller ökas. Till ledning för sådan justering av värdena meddelas följande

Värden för vissa utrustningsdetaljer till traktorer:

	Värde kr		Värde kr
Hydraulisk lyft	1.160—1.700	Belastningsvikter	
Kraftuttag, vanligt	160— 280	fram 2 st	120
oberoende	300— 620	bak 4 »	220
Remskiveväxel		Slirskydd	160— 240
för traktor upp till 30 hk	320— 360	Kedjor, per par	
över 30 hk	300— 800	Standard	100— 140
Hydraulisk hjälpstyrning	660— 940	Special	160— 280
Hydraulisk manöveranordning ...	1.240	Halvbandsutrustning, monterad	
Tryckluftsbroms	1.020	jordbruks- och snöband, lätt typ	2.400—2.880
Manöverventil	150	skogsband, lätt typ	2.740—3.200
Ställbar framaxel	160	jordbruks- och snöband, vanlig	
Skyddsram	460— 800	typ	3.920—4.160
Hyttkompletteringssats	520— 640	skogsband, vanlig typ	4.400—4.800
Traktorsits, specialmodell, merkostnad	120— 300	Draganordning	
Värmeaggregat för traktorhytter .	120— 160	armédragkrok	180— 340
Defrosteranläggning	160	industridragkrok	80— 120
Järnhjul (drivhjul)	620		

	Värde kr		Värde kr
livabdrag	340— 400	Blåslampa till motorvärmare	60
hitchkrok	180— 440	Gnistsläckare	40— 60
Stänkskärm, fram	30— 100	Varv- och timräknare	90
bak	160— 200	Traktorpump "Alreco" med slangar	580
Motorvärmare	50— 180	Domkraft	80— 100

II. Trädgårdstraktorer för jordbearbetning och slåtter, etc.

	Motorstyrka hk	Drivmedel	Värde kronor
Enaxliga traktorer	2— 5	bensin	1.120—2.880
med resp. standard-	6— 7	bensin, diesel	1.680—4.760
utrustning	8—12	bensin, diesel eller fotogen	3.680—6.640
Transportvagn, tillägg			340—1.480

III. Bogserade skördetröskor

Fabrikat och typ	Skärvidd m	I standardutrustningen ingår bl. a. följande ¹	Värde kronor	
			Utan hjälpmotor	
			med säckuttag	med tank
Aktiv M	1,50	c	8.180	9.440
BM-Thermænius				
S-500	1,52	a c d e f	9.280	10.780
S-600	1,80	a c d e f	12.820	13.680
BT-45	1,50	c d e f h	9.280	10.780
BT-66	1,80	c d e f h	12.760	14.020
Claas				
Junior Standard	1,50	a c g h	9.540	10.900
Junior Automatic	1,50	a c d e f g h	10.980	12.340
Super Automatic	1,98	a c d e f g h	13.320	14.340
Dronningborg	1,52	c f g h i	9.820	11.380
Köla GM 4	1,60	c d e f h		13.200
Mc Cormick International				
B-64	1,83	c h		9.340
Saxonia	1,67	c f g h i	9.840	11.420
V E T Y	1,50	c f	9.500	10.780

¹ Standardutrustning:

a = steglös cylindervariator
b = » drivhjulsvariator
c = gummiduk
d = hydraulisk manövr. av bord
e = » » » haspel

f = kamhaspel
g = ogräsavskiljare
h = stenficka
i = säckuttag f. avskiljt ogräsfrö

R I: 114

IV. Självgående skördetröskor

Fabrikat och typ	Skärvidd m	Motor- bränsle	I standardutrustningen ingår bl. a. följande ¹	Värde kronor	
				med säckuttag	med tank
Aktiv					
M 2 S	2,10	diesel	b c d e f h	21.920	23.400
M 30	2,60	»	a b d e f h		30.220
	3,00	»	a b d e f h		30.900
M 103	3,00	»	a b d e f h		34.820
	3,60	»	a b d e f h		35.500
	4,20	»	a b d e f h		35.840
BM-Thermænius					
ST 257	1,98	bensin	b d e f h	18.680	19.400
		diesel	b d e f h	19.540	20.260
ST 610	3,05	»	d e f	32.680	32.620
S 1.000	3,03	»	a b d e f h	35.580	35.580
	3,63	»	a b d e f h	36.440	36.440
Claas					
Columbus	1,80	bensin	a b d e f g h	19.160	20.560
		diesel	a b d e f g h	21.360	22.760
Europa	2,10	»	a b d e f g h	25.880	27.200
S F B	3,00	bensin	a b d e f g h	31.200	32.040
		diesel	a b d e f g h	33.120	33.960
Matador	3,60	»	a b d e f g h		41.720
	4,20	»	a b d e f g h		42.380
Dronningborg	2,28	diesel	a b d e f g h i	24.680	26.380
John Deere-Lanz					
MD 18 S	1,80	diesel	b d e f g	24.040	25.080
MD 250 S	2,29	»	b d e f g	28.980	30.680
Köla					
Combi	2,05	diesel	b d e f h		25.460
Favorit	2,55	»	b d e f h		33.880
	3,00	»	b d e f h		34.480
Massey-Ferguson					
630 S	1,75	bensin	b d e f g i	17.440	17.880
		diesel	b d e f g i		19.320
685 S	2,40	bensin	b d e f h		29.740
		diesel	b d e f h		31.460
892	2,85	bensin	b d e f h		35.240
		diesel	b d e f h		37.700
	3,60	bensin	b d e f h		36.440
		diesel	b d e f h		38.900
Mc Cormick-International					
D 8-61	1,83		b d f g h i	21.880	22.520

Om de skördetröskor, som skola värderas, utöver standardutrustningen äro försedda med utrustningsdetaljer m. m. som nedan angivits, skola värdena i motsvarande grad ökas. Till ledning för sådan justering av värdena meddelas följande

¹ Standardutrustning: Se not föreg. sida.

Värden för vissa utrustningsdetaljer till skördetröskor:

	Värde kr
Halmskärare, halmhack	1.440—1.960
Halmbuntare	2.200
Halmpress:	
för bogsering 5—6' med 2 knytare	4.560
påmonterad 5—7½' » 2 »	2.720
» 8—12' » 2 »	3.840
Pick-up-anordning	920—1.680
Torpedstråskiljare	80
Roterande stråskiljare	560
Kamhaspel 5—10', merkostnad	480— 940
Ställbart översåll	160
Ställbar ogräsavskiljare	640— 720
Kabelreglage till skärbord	160
Variatoranordning	260
Säckningsplattform för tanktröska	720
Utrustning för gräsfrötröska	200
Cyklon för frötrösk	1.160
Däck 18 × 26" på drivhjulen, merkostnad	2.220
Styrhjul	280
Gummiduk	100
Domkraft	60— 80
Belysning	200

V. Redskap för jordbearbetning

	Värde kr	Värde kr
<i>Plogar:</i>		Tallrikskumplog
Bärplog		bogserad 7—11 tallr. 26" . 2.700
lätt, enskärig 14—16"	620	hydr. buren 6— 8 » 21—22" . 1.640—2.060
tvåskärig 11—14"	1.040	Tallriksredskap
vanlig, enskärig 14—18"	760	2 sektioner med 14—22 tallr. 26" 2.040— 3.120
tvåskärig 12—16"	1.320	2 » » 36—48 » 23" 8.680—12.000
treskärig 12—16"	1.920	Kupplog
tung, tvåskärig 12—14"	1.720	Årder
Hjulplog		Årder, kupare och upptagare
vanlig, tvåskärig 12—14"	2.080	
tung, tvåskärig 12—14"	2.720	<i>Plogtillbehör:</i>
treskärig 12—14" fjärr-		sidoplöjningsbom
manövr.	3.240	rullande landsida
fyreskärig 14" fjärr-		roterande skumrist
manövr.	4.340	
Hästplog	240	<i>Lättharvar:</i>
Växelplog, tvåskärig 12"	2.180—2.540	Ställbar lättharv 25—120 pinnar .. 140— 600
Tallriksplog		Sicksackharv
bogserad, 3 tallr. 26"	2.560	lätt modell 40—200 pinnar
4 » 26"	2.800	grov » 40—160 »
5 » 26"	3.160	
hydr. buren 2 » 26"	1.400	
3 » 26"	1.660	

	Värde kr		Värde kr
Ogräsharv		dragbom	40— 240
vinkelformade pinnar 45—180 p.	80— 580	» med gummihjulsutrustn.	280— 440
mejselformade » 56—252 p.	80— 640	centrumdrag för hydraulisk lyft	200— 320
Långfingerharv hydr. buren		upphängningsanordning	240
med stödhjul 60 pinnar 1 sekt. ..	540	Kultivatorer:	
80 » 3 » ..	700	Kultivator, bogserad	
90 » 6 » ..	1.100	fjädrande pinnar 13—22"	960—1.480
120 » 8 » ..	1.400	styva » 8—14"	1.100—1.760
utan stödhjul 60 » 1 » ..	360	Kultivator, hydr. buren	
80 » 3 » ..	520	fjädrande pinnar 11—20 st.	600—1.140
Nätharv		styva » 9—13 »	880—1.160
trubbiga tändar 77—154 st.	160— 260	för tillsatsharv	120— 420
mejselformade » 77—154 »	220— 420	Kultivator-harv, hydr. buren	
trubb.-mejself. » 110—220 »	280— 520	med stödhjul 4-radig	900—1.580
Myllningsharv		utan » 4- »	720—1.400
bogserad 40—200 pinnar	80— 580	med » 3- »	780—1.140
Tunga harvar med stela pinnar:		utan » 3- »	620— 980
Krokpinharv		Harvar med roterande arbetsorgan:	
bogserad, lätt modell 40—120		Tallriksharv	
pinnar	200— 920	bogserad 32—40 tallr. 45—55 cm	
medeltung modell 40—120 pin-		diam.	1.880—2.720
nar	220— 940	Spadrullharv 56 knivar	
tung modell 30—75 pinnar	400—1.200	bogserad	920
hydr. buren, lätt modell 40—80		hydr. buren	800
pinnar	440— 880	Rotorkultivator	
medeltung modell 40—80 pin-		bogserad 30—54 knivar	3.800—4.180
nar	520—1.040	hydr. buren 30—54 »	3.260—3.640
med dragbom 160—200 pinnar	3.380—3.800	Hackredskap:	
tillsatsharv	80	Hästhacka 1 rad	120
Harvar med fjädrande pinnar:		2—4 rader	560— 800
Sladdfjäderharv		Traktorhacka	
bogserad, lätt 7—13 pinnar	180— 260	bogserad 6—9 rader.....	2.020—2.960
14—33 »	340— 700	hydr. buren	
tung 22—44 »	820—1.720	hel knivbalk 5—7 »	1.260—1.480
hydr. buren 2-axlad 13—26 pinnar	340— 660	3-delad balk 6—9 »	1.960—2.360
3-axlad 15—30 »	420— 780	tillägg för individuell radlyft	440
Kulturharv		självresande UNIK-skaft .	60— 80
bogserad 15—60 pinnar	420—1.900	uttunnare per st	70
hydr. buren 15—30 »	560—1.100	Fronthacka 6—7 rader	1.260—1.460
Tillbehör för harvar:			
belastningslåda	60— 140		
harvlyft	100— 200		

	Värde kr		Värde kr
Universal redskap för potatisodling		Tallrikskupare	
hydr. buren 2—4 rader		hydr. buren 2—4 rader	
med stödhjul	700—1.240	med stödhjul	960—1.540
utan »	620—1.080	utan »	800—1.380
Universal hack- och kupredskap			
hydr. buren 2—4 rader		<i>Sladdar och vältar:</i>	
med stödhjul	480— 840	Cambridgevält	
utan »	400— 680	1 sekt. 19— 47 ringar	280— 640
Universal kupredskap		3 » 57—123 »	880—1.760
hydr. buren 2—4 rader		3 » 69—105 » automa-	
med stödhjul	360— 600	tiskt omkopplingsbar	1.300—1.880
utan »	280— 440		
Universal styrbara hacka		Kuggvält	
hydr. buren 4 rader		3 sekt. 30 ringar	1.640
hack- och kupredskap	1.280		
kupredskap	1.040		

VI. Maskiner för sådd o. d. samt spridning av gödselmedel

<i>Såmaskiner:</i>		Så- och uttunningsmaskin 6 rader	2.480—2.840
Radsåmaskin, hästdriven		Uttunningsmaskin hydr. buren ...	1.180—1.640
13 raka billar	920	Komb. radsåmaskin och handels-	
13 skivbillar	940	gödselspridare	
extra utrustning:		12—15 raka billar	2.080—2.580
spårluckrare	140	12—15 släpbillar	2.120—2.640
traktordrag	80	12—15 dubbla skivbillar	2.360—2.940
marköranordning	160	<i>Stallgödselspridare för traktor:</i>	
gångbräda	120	markdriven	
frösåningsapparat	180	18 hl rågat mått	1.920
Radsåmaskin för traktor		20—25 » » »	2.140—2.460
bogserad 19—23 raka billar ..	1.100—1.780	direktdriven	
19—23 släpbillar ...	1.980—2.240	30—34 hl rågat mått	3.140—3.360
hydr. buren 13—19 raka billar ..	1.100—1.780	38 » » »	3.620
13—19 släpbillar ...	1.200—1.860	lossningselevator	760
bogserad 29 raka billar ..	3.920		
23—33 släpbillar ...	3.580—4.520	<i>Redskap för gödselspridning:</i>	
23—33 skivbillar ..	4.120—5.180	Gödselvattenpump exkl. motor	
spårluckrare efter traktorhjul	60	turbinpump, uppfodringshöjd	
tillsatsharv	200— 320	3,5—6,0 m	120— 180
frösåningsapparat	140— 200		
Frösåningsapparat		Gödselvattentunnor med kran och	
för handkraft, på kärra	140	bladspridare	
Frösåmaskin		500—800 l	140— 180
hydr. buren 6 rader	1.860	1.000—3.000 l	200— 460
		Tankvagn 5.000 l m. flak ..	4.880

	Värde kr		Värde kr	
<i>Potatisställningsmaskiner:</i>				
för häst	1 rad	680	potatis och plantor 2—4 rader	1.700—3.280
traktor, bogserad	2—6 »	1.320—5.600	sticklingar	2—4 » 1.260—2.360
hydr. buren	2—4 »	1.120—2.400	<i>Handelsgödselspridare:</i>	
<i>Planteringsmaskiner:</i>				
bogserad			Bredspridare	
plantor	2—4 rader	1.140—2.100	för häst arb.bredd 2,0—3,8 m	740—1.680
potatis	2—4 »	980—1.780	» traktor	
potatis och plantor	2—4 »	1.640—3.060	hydr. buren tallriksutmatning	
sticklingar	2—4 »	1.180—2.320	arb.bredd 2,0—2,5 m	740— 840
hydr. buren			bogserad tallriksutmatning,	
plantor	2—5 »	1.140—2.660	gummihjul arb.bredd 3,8—	
potatis	2—4 »	980—1.920	4,8 m	3.100—3.760
			Rotationspridare	
			behållare 220—450 l	560— 640

VII. Maskiner för bekämpning av ogräs, växtsjukdomar och skadedjur

Tryckluftsspruta			Fläktspruta för traktor	
ryggburen, rymd 5—18 l	60—	320	rymd 75 l puder, utan pump	2.120
Spruta för kontinuerlig handpumpning			» 140—900 l vätska, med pump	980—4.680
ryggburen, rymd 15—23 l	140—	260	Traktordriven spruta, monterad	
tunnspruta med kärra, rymd 65 l	420		på traktorn	
Puderspridare för kontinuerlig handpumpning			arbetsbredd	
ryggburen, rymd 8—12 l	160—	200	7,5 m, rymd 200—300 l	680—1.000
Motordriven fläktsspruta			8 » »	400 l .. 1.180
ryggburen, rymd 10—18 l	660—	840	8—10 » »	500 l .. 2.480—2.800
Motorspruta			Traktordriven spruta, bogserad	
handbogserad, rymd 100—150 l	1.760—	2.720	arbetsbredd	
självgående, rymd 200 l	4.140		8 m, rymd	600 l 2.720
			8—10 » »	800 l 3.500—5.140
			10 » »	1.000 l 6.120—7.440

VIII. Maskiner för skörd och tröskning

<i>Maskiner för höskörd och ensilering:</i>				
Traktorslättermaskin			Hjulräfsa, för traktor	
för hydr. lyft,			för hydr. lyft 36 pinnar	480
monterad bakpå	1.060—	1.140	Släpräfsa, för häst	160— 220
» , med 1 hjul	1.320—	1.420	» » traktor hydr. buren	
sidomonterad	820—	980	12—23 p.	620— 660
bogserad direktdriven	1.460		Kombinerad sidräfsa och hövändare	
Hövändare med 6 gafflar, för häst	980		direktdriven 1,5—2,75 m	1.840
» » gaffel, för traktor	940		fingerhjulsräfsa,	
» » cylinder	1.800		bogserad 4—5 tallr.	1.980—2.240
Hjulräfsa, för häst 32 pinnar	520		hydr. buren 4 tallr.	1.320

	Värde kr		Värde kr
frontmonterad 4—6 tallr.	1.340—1.720	<i>Tröskverk:</i>	
bogserad 6—7 tallr.	2.120—2.320	Dubbelrensande,	
Slåtterräfsa		transp. 500—700 mm. cyl. bredd	4.960—5.600
för hydr. lyft eller frontlastare	600	station. 500 » » »	3.200
med höglyft	920	Helrensande,	
Ärtbalk med strängläggare		transp. 375—500 » » »	2.400—3.280
för slåttermaskin 5—6'	380— 420	station. 375—500 » » »	2.080—2.720
Strängläggare, frontmonterad 7' ..	2.700—3.060	Enkelrensande,	
Slåtterhack		transp. 375 » » »	1.920
bogserad, kapacitet max.		station. 375 » » »	1.600
16 ton/tim.	3.020	<i>Extra utrustning och tillbehör</i>	
18 »	3.580	<i>för tröskverk:</i>	
25 »	5.340	Bossfläkt med 10 m rör	680
Pick-up-press		Returfläkt	440
löspress kapacitet 5 ton hö/tim.	6.240	Dammfläkt med 3 m rör	500
hårdpress » 5—8 » »	9.760	Spännrulle	120
extra utrustning:		Skruvbroms	300
vagndrag	100	Säcklyftare	160
ballastningsbrygga	260	Luftgummihjul (i st. f. järnhjul)	440— 600
Balvagn	1.580	Självmatare	1.080—1.720
Gräsklippare	80	Utrustning för frötröskning	180
Motorgräsklippare	280— 400	Motorhylla	600
<i>Maskiner för sädesskörd:</i> ¹		Kilremsdrift	240
Självbindare för häst		Presenning	260
järnhjul, vinghaspel 4¼—5'	2.840	Spannmålsfläkt	300— 460
stavhaspel 4¼—5'	3.060	Domkraft	120
tillägg för 2 gummihjul	100	Skoställanordning	180
4 »	160	<i>Maskiner för spannmålsrensning:</i>	
Självbindare för traktor		Aspiratör 3—40 ton/tim.	800—4.080
järnhjul och vinghaspel 5—6' ..	3.080	Sädesrensmaskin med motor	
direktdriven 6—7'	3.840—4.400	5—6 ton/tim.	1.720—2.400
kärvsamlare	140	<i>Maskiner för potatis- och</i>	
roterande torpedstråskiljare	720	<i>rotfruktskörd:</i>	
vanlig » ...	100	Potatisupptagare, kasthjulsmaskin	
Pick-up-press		för hästar	720
löspress, kapacitet		traktor, hydr. buren	880
4—6 ton halm/tim.	6.320	kastgaller	60
hårdpress, kapacitet		potatissamlare	280
3—5 ton halm/tim.	9.760	Potatisupptagare, sållmaskin	
vagndrag	100	för hydr. lyft 2-radig	2.800
ballastningsbrygga	260	Halvautomatisk potatisupptagare	
Spannmålsvåg		1-radig, lätt (300—370 kg)	1.640—2.920
3—12 ton/tim.	360—1.200	tung (500—1.300 kg) ..	4.000—4.240
¹ Skördetröskor, sid. R I: 114—116		2-radig	4.800

	Värde kr		Värde kr
Helautomatisk potatisupptagare		Betyftare och betlossare	
lätt (875 kg)	6.540	för hydr. lyft, 3—4 radig	360— 440
tung (1.200—1.900 kg)	10.640—11.040	» » », 3—4 » med	
Blastkrossare för hydr. lyft		blasttrissa	400— 520
med gummihjul	1.580	Betskördemaskin, bogserad och di-	
utan »	1.380	rekt driven	
Potatissorterare, exkl. motor		med bet- och blastkorgar	8.480
för motor- och handdrift	300— 400	» tankelevator	10.000
» motordrift	600	» sidoelevator	8.640
Potatissorterare, exkl. motor		Betlastare	
med elevatorer för sortering och		hydr. buren, direkt driven	3.360
påmatning	1.920	bogserad, »	6.080
Elevator till potatissorterare			
bordsorterare, inkl. säll	520		
rullbord	860		

IX. Vagnar, kälkar och kärror

Vagn för traktor, enaxlad 2 ton ..	880	Avlastningsaggregat för hackat	
tillägg för timmerbanke	140	foder	
Vagn för häst eller traktor		med lossningsutrustning och driv-	
tvåaxlad 2,2—3 ton	880	aggregat	1.600
tillägg för flak	360— 400	Timmervagn	
enbetsdrag	40	chassi med 4-hjulig boggie och	
traktordrag	40	band 6 ton	5.520
vacuumbroms på vagnen	200	chassi på medar 7,5 ton	3.880
Traktorvagn med bromssystem		Lunn (släp) kälke för häst	200— 260
enaxlad 3,0 ton	1.360—1.580	gummihjul med fästbeslag till	
4,5 »	2.000—2.100	denna	220
4,5 » boggie	3.260	hästdrag	60
6,0 »	2.980—3.240	Arbetskälkar (doning) för häst	
6,0 » boggie	3.800	fram- och bakkälke, kompl.	400
tvåaxlad 3,0 ton	2.300—2.900	Lunnkälke för traktor, kompl. ...	340— 480
4,5 »	2.600—3.520	gummihjul till denna	240
6,0 »	3.480—4.180	Kälkar och doningar för traktor	
tillägg för flak	480— 600	släpkälke med stöttor	1.360
flak med plåtbeslag ..	860—1.060	lastkran att monteras på ramen	1.280
envägstipp från traktorns hydraul	1.240—1.760	Kombinerad vinter- och sommar-	
trevägstipp från traktorns hydraul	1.340—1.840	doning	
standardavdrag	380	lastkran med timmerbankar och	
Direkt driven vagn, självavlastande		drag samt boggieutrustning	
enaxlad	7.020—7.440	lastkapacitet 6 ton	3.520
tvåaxlad	7.020—7.880	10 »	5.040
		14 »	6.400

R I: 121

	Värde kr		Värde kr
mekanisk broms	400	specialkärra med stödhjul 150—	
bandutrustning	1.040—1.200	200 1	100
Släpsax (timmerkørsax) för hydr.		Transportkärra (kan kopplas efter	
lyft	160— 260	cykel)	120
Vanlig timmersax	60	Säckkärra	
» släpsax	40	magasinskärra	80—120
Lastapparat	1.600—2.960	komb. säck-, låd- och fatkärra ..	140
Släpvagn för bil	340— 800	Transportkärra för mjölkflaskor .	60
<i>Kärror:</i>		Fodervagn 2—3 hjulig	
Skottkärra med gummihjul		180—500 1	140— 360
vanlig 110 1	80		

X. Motorer

Elmotor, trefas, kompl. med 10 m kabel		Förgasarmotor	
helskapslad, mantelkyld, remskiva, utan startapparat 1 — 2 hk	220— 280	2— 2,5 hk	400— 440
3,5— 5 »	400— 500	3— 5 »	560— 600
8 —10 »	720—1.020	6—10 »	800— 840
15 —20 »	1.320—1.600	Dieselmotor	
25 —30 »	1.900—2.220	9 hk	2.000
		18 »	3.120
		27 »	5.120
		36 »	6.080

XI. Lastapparater för traktor

Frontmonterad lastapparat med automatisk återg. redskap		höglyft	160— 320
Medelvärde		betgrep	560— 680
lyftkapacitet 400— 800 kg 1.320 (1.060—2.100)		diagonalplog	800
900—1.500 » 1.480 (1.220—1.960)		jordplåt	80
med separat oljepump och hydrauliskt manövrerade redskap		schaktblad	480— 960
Medelvärde		Stallgödsellastare	
lyftkapacitet 600—1.200 kg 4.620 (2.500—5.980)		med gödselgrep 175 1	5.060
1.250—2.300 » 4.720 (2.560—7.640)		grusskopa, tillägg	440
utrustning:		Timmerkran, monterad till traktorns hydraul	
gödselgrep	280— 440	dragkraft 1.250 kg, lyftkraft 850 kg	1.280
grusskopa —300 1	280— 380	Timmerkran, monterad på traktorstvagn	2.400
300—500 »	440	med hydraulisk svängning	
högrep	580— 920	dragkraft 1.250 kg, lyftkraft 850 kg	3.320
höräfsa	620		
snö- och koksskopa	420— 640		

XII. Inventarier för foderberedning

	Värde kr		Värde kr
Foderblandare, utan motor		Självbindande press med 2 knytare	
av trä 500—2.000 l	1.540—2.980	fristående, för 3—4' tröskverk ..	5.680
» galv. plåt 650—2.650 l	720—1.980	Rotfruktsskärare och rotfrukts-	
Hammarkvarn, exkl. motor och		rivare	
fläkt		för handkraft	100
avverkning 0,3—1,8 ton/tim	1.220	» eldrift	120— 220
spannmål 0,4—2,2 »	1.540	Lågtryckspanna utan pump	
0,5—2,8 »	2 380	eldyta 0,75—1,1 m ²	480— 560
Gröpkvarn, med motor		Foderkokare 160—400 l	340— 500
avverkning 0,7—2,1 ton/tim	1.660—4.000	Vattenvärmare	
Sädeskross exkl. motor		el-uppvärmning	
avverkning 0,6—0,7 ton/tim	840	30—110 l öppet system	300— 500
Ensileringsmaskin (foderhack)		30—250 l slutet »	400— 720
med egen fläkt		ved-uppvärmning	
kapacitet 6—15 ton grönmassa/tim	700—1.600	85—200 l kopparkittel	180— 340
tillägg för transportanordning ..	360— 400	85—200 l rostfri kittel	220— 380

XIII. Inventarier för transport av foder m. m.

Halmfläkt, lös (exkl. motor)		Skruvtransportör, längd 3—1: m	
till tröskverk 370—600 mm	360	diam. 4" utan motor	240— 560
500—700 »	400	med »	440— 960
2½—3'	500	5" utan motor	340— 920
Injektorfläkt, lös (exkl. motor)		med »	580—1.480
för rör 500—600 mm	580— 840	6" utan motor	420—1.160
Tillbehör för halmfläkt och		med »	740—2.000
injektor		påfyllningstratt till 4—6"	160— 180
rör 310—600 mm per m	15— 30	Hö-, halm- och kärvttransportör	
½ böj 310—600 » » st	20— 40	längd 5—10 m	840—1.360
¾ » 310—600 » » »	20— 25	för längre transportör pris per	
munstycke 310—600 » » »	35— 80	m	100
Spannmålsfläkt, för rör 150—225		transportörvagn	420— 840
mm utan motor	500— 840	Säcklastare med elevator, exkl.	
med motor och transportkärva ..	1.060—2.160	motor, 3,5—6 m	960—1.520
fläkrör 150—225 mm per m	10— 15	Säcklyftare (träkonstruktion)	120
halvböj f. säd 150—225 » » st	30— 60	Säckhållare	60
grenrör 150—225 » » »	120— 200	Foderskruv (exkl. motor)	1.280
		foderränna med 9" skruv per 2 m	320

XIV. Inventarier för djurskötsel

Mjölkningsaggregat		Mjölkkylningsaggregat, löst	60— 140
med elmotor	720	Desinfektionsapparat	40— 60
förbränningsmotor	700	Klipp-apparat	
Mjölkmaskin		vakuum-drift	120
spann av aluminium	340	el-drift	200
» » rostfritt stål	540		

R 1:12

	Värde kr		Värde kr
Svinvåg		Kallbatteri med automat. utgöds-	
kapacitet 150—300 kg	300— 480	ling 4 våningar, 6—15 m längd ..	1.520—3.200
Elstängselapparat	140	Värprede, löst, 6 fack	35— 40
Vattenho, lös		Kullhus	200
av rostskyddsbehandlad plåt		Utfodringsmaskin för fjäderfä,	
250—1.000 l	100— 220	150—375 kg	1.220—2.720
Äggkläckningsmaskin		Fodertråg för höns, löst, 2 m	20
1.500—10.000 ägg	1.860—4.520	Vattentråg för höns, löst, 2 m	40
Startbatteri (helt av metall)		Svinbur av stål, hopfällbar	200— 240
200—1.000 kyckl.	160— 740	Svinfoderautomat 30—300 l	100— 300
Kallbatteri (av järn och plåt)		Värmelampa till smågrisar	60— 80
100—500 kyckl.	140— 600	Pump för betesmark (självbetjä-	
		ning)	220
		Plåttunnor 600—3.000 l	180— 560
		Trätunnor 500—3.000 l	140— 460

XV. Inventarier för markberedning och vägunderhåll m. m.

Stubb-brytare,		Vägskrapa, kompl. med kantskär	
lyftförmåga 1.200—2.000 kg	260— 460	arbetsbredd 200—240 cm	700— 860
Jordborrmaskin		Spetssnöplog för traktor	
för hydraulisk lyft	640—1.280	med hydr. lyft 200 cm	920
Täckdikningsplog		Diagonalplog och schaktblad,	
för bogsering	880— 920	kompl. med ram	
» hydr. lyft	1.200—1.260	200 cm	920
direkt driven	2.340—3.320	240 »	1.760
Dikningsmaskin,		Vägsladd, snöplog och schaktblad	
kopplad till traktor	12.160	200 cm	280
		Jordslunga	1.480
		Röjningskrok	500

XVI. Diverse lösa inventarier för jordbruket

Farmaggregat 2.000—5.000 l	440— 800	Presenning per m ² ,	
Störvässare	300	av väv	5
Slipstensaggregat, motordrivet ...	380	» plast	2
Decimalvåg	200	Luftkompressor	
Automatisk spannmålsvåg		direkt driven från traktorns	
kapacitet 3—7,5 ton	360— 880	kraftuttag	140
Fuktighetsmätare	220	med motor o. utjämningsstank ..	480
Fuktighetsmätare för grönfoder,		» » , helautomatisk ...	660
inkl. torkugn	280	Brandsläckningsapparat	
		kolsyresnösläckare	100 -- 140
		pulverdimsläckare	200— 260

IT: 124

XVII. Bevattningsanläggningar

	Värde kr		Värde kr
Elmotordriven pump, i.r.kl. motor startapparat och sugledning om 5—6 m		Snabbkopplingsrör, varmgalvanise- rade	
kapacitet 50— 100 l/min	860	50 mm 150 l/min	6— 7
100— 150 »	1.060	70 » 500— 600 »	8— 11
150— 350 »	1.300—2.080	89 » 1.000 »	11— 13
350— 500 »	1.700—1.860	Spridare	
500—1.000 »	1.940—2.860	långsamspridare per st	30— 140
		spridare för snabb-bevattning per st	160— 480
		Invallningsanläggning kompl. med elmotor	
Traktordriven pump		2— 3 hk 65—100 l/sek	2.380—3.400
kapacitet 250—1.500 l/min	1.780—3.100	4— 7,5 » 175—225 »	4.940—5.960
		15 » 275—350 »	7.220—8.760

XVIII. Specialinventarier för smide och snickeri

Skruvstycke	20— 200	Trycksmörjningsaggregat	140
Städ	40— 80	Sprutmålningspistol, rymd 1 liter ..	60— 80
Fältässja	80— 200	Laddningsaggregat	140
Järnsvarv	720—1.740	Likriktare	140
Träsvarv	1.500	Bandsåg	560—1.040
Borrmaskin, lös, eldriven	240	Cirkelsåg (enkel klyvsåg)	360
Stativ till bormaskin	100	Hyvelbänk	160
Gängmaskin	1.680	Hyvelmaskin	600
Svetsaggregat		Domkraft	
för eldrift (lämpligt för gårds- smedjor)	540—1.040	mekanisk 1 — 4,5 ton	12— 40
för gas	220— 740	hydraulisk 1,5—12,5 »	60— 80
transportkärria (gastubkärria) ..	140— 220	Domkraft med dubbel bromsanord- ning 1,5—10 ton	140— 400
behållare	420	Hylsnyckelsats	80— 200
Fast avbitare	80— 240	Maskinvårdsanläggning	1.760

XIX. Torkanläggningar, transportanordningar och silor

Varmluftstorkar, omonterade		arbetssätt kontin.+sats, rymd hl 30, avverkning dt/tim 20, ned- torkning kg vatten per tim 80, uppvärmning alla bränslen ...	11.200
arbetssätt sats, rymd hl 60—120, avverkning dt/tim 12—15, ned- torkning kg vatten per tim 50— 60, uppvärmning varmvatten ..	4.000—6.680		
arbetssätt kontin.+sats, rymd hl 25, avverkning dt/tim 10, ned- torkning kg vatten per tim 40, uppvärmning alla bränslen ...	8.320	arbetssätt sats, rymd hl 65, av- verkning dt/tim 15—18, ned- torkning kg vatten per tim 60, uppvärmning alla bränslen	10.000

R I: 125

	Värde kr		Värde kr
arbetsätt sats, rymd hl 68, av- verkning dt/tim 6, nedtorkning kg vatten per tim 24, uppvärm- ning alla bränslen	8.160	Löpvagnshiss, exkl. motor per 100 kg	100
arbetsätt sats, rymd hl 140, av- verkning dt/tim 17, nedtork- ning kg vatten per tim 70, upp- värmning alla bränslen	14.000	Släphiss, exkl. motor 1.500—2.000 kg	400— 800
arbetsätt sats, rymd hl 70, av- verkning dt/tim 6, nedtorkning kg vatten per tim 24, uppvärm- ning alla bränslen	6.240	Säckhiss, exkl. motor 175—270 kg	320— 480
arbetsätt sats, rymd hl 43, av- verkning dt/tim 9, nedtorkning kg vatten per tim 36, uppvärm- ning alla bränslen	4.680	Spannmålssilo (luftningssilo) av betong omonterad, per m ³	50— 100
Kall-luftstork inkl. fläkt med motor rymd 95—215 hl (omonterad) ..	2.360—3.080	» plywood » » »	30— 40
Spannmålselevator, längd 10 m ...	1.880	Silo för ensilage gropsilo av betong omonterad, per m ³	20— 30
tillägg för större längd, per m ..	100	plansilo av betong omonterad, per m ³	15
Fläkt för planbotten- eller skulltork för 100—700 dt spannmål per sats resp. 10—37 ton hö	460—1.440	tornsilo av trä eller aluminium omonterad, per m ²	35— 60
		tornsilo av betong omonterad, per m ³	30— 70
		Silofläkt, exkl. rör 5—7 ton grönmassa/tim	3.200
		med direktdrift från traktor ...	4.240
		Silotömmare, exkl. motor för 4,2—6,1 m silodiameter . . .	5.200—5.520

XX. Hydroforer

Hydroforanläggning, med motor		kolvpump	100 l hydrofor	580— 740
vattenringpump 300 l hydrofor	520— 600	»	150 l »	620— 820
» 500 l »	560— 640	»	200 l »	720— 840
» 750 l »	720— 740			

XXI. Mekaniska anläggningar i djurstall

Spannanläggning (inkl. montering) för maskinmjölkning		Utgödslingsanordning		
1 maskin 4— 8 kor	880— 920	Hel- och halvautomatisk med 15 m ränna och 6 m yttertub, skrapspel 2 hk		
2 » 10—20 »	1.240—1.340	returkättingen i taket	1.880	
extra spann, aluminium	300	» i golvkanal ...	2.000	
» » rostfri	380			
Rörmjölkkningsanläggning med rostfria rör		Helautomatisk med 9 m kulvert och 18 m yttre linbana		
med 3 st mjölkkn.orgän för 20 kor	5.200	med skrapspel 2 hk och kul- vertspel 2 hk		
» 3 » » 30 »	6.400	för 15—30 djur	5.220—5.460	
» 4 » » 40 »	9.360	» 45—60 »	6.120—6.380	
Pumpaggregat, drivet från traktor	300	vid ändrad kulvert- eller lin- längd, per m	12	
Diskapparat	100	vid ändrat antal skrapor, per st	45	
Elektrisk varmvattenberedare				
öppet system 30— 50 l	300— 340			
» » 80—110 l	400— 500			
slutet » 30— 60 l	400— 440			
» » 100—250 l	520— 720			

XXII. Inventarier i skogsbruket

	Värde kr		Värde kr
Vedkap		Sågtumställare	200
utan motor	200	Spånfläkt	220— 420
med påmonterad motor	640	Slipmaskin	400
Kombinerad kap och klyv		Cirkelsågklinga 600—1.000 mm ...	80— 260
utan motor	300	Lastanordning för skogstransport,	
med påmonterad motor	720— 800	manuell	
Motorsåg		enkla bankar (knekt)	80
	Medelvärde	hiss	120
—4 hk	880 (720—1.100)	Sidlastare, hydr. driven	
4—6 »	1.080 (760—1.280)	lyftkapacitet 400—700 kg	840—1.280
6— »	1.100 (980—1.280)	850 »	1.600
Cirkelsågverk, maskinmatning,		Tillsatsaggregat för motorsåg	
effektbehov 25—50 hk		buskröjare	480— 520
järnstativ 8—11 m bord, 12—18		markberedartillsats	80
m bänk	5.280—5.840	Skogskultivator	
järnstativ 9—10 m bord, 16—18		hydr. buren	1.080—1.320
m bänk	5.280—5.520	bogserad enkel	3.240
		» dubbel	6.760

XXIII. Inventarier för övrig verksamhet

<i>Stenröjningsredskap:</i>		Bergborrmaskin	740—1.000
Stenröjningsmaskin, 10 ton, med		<i>Betongblandare:</i>	
kompressor, tjälspett och spräng-		Stationär, 150 l, exkl. motor	860
kista	14.400	Transportabel, 150 l, exkl. motor	
Kompressor		med gummihjul	1.120
hydraulburen 2.200—3.300 l/min	3.360—4.120	tillägg för elmotor	380
		» » bensinmotor	720

XXV. Lastbilar, dragbilar och kombivagnar

Märke, modell, typ	Antal hk	Lastför- måga, kg	Bränsle	Typ	Värde Kr
Austin A 40 stnv	39	350	bensin	kombi	7.660
Ford Taunus 17 M stnv ..	67	1.150	»	»	9.800
TT chassi	60	1.300	»	hytt	8.000
skåp	60	1.300	»	skåp	10.100
Jeep CJ-5 H	75	600—850	»	hytt	11.600
Opel 300-42	79	1.920	»	»	12.340
Saab 95 stnv	42	350	»	kombi	9.400
Scania-Vabis L 5538 123	120	6.500	diesel	hytt	33.920
Volkswagen 233 Kombi	40	830	bensin	kombi	7.680
Volvo P 210 Duett	75	550	»	»	9.460
L 46505 Starke	95	6.650	diesel	chassi	23.280
L 42011 Snabbe	120	2.950	bensin	hytt	16.640
L 43012 Trygge	120	4.750	»	»	18.000

(Stockholm den 30 november 1962)

R I: 128

Sakregister till Meddelanden från Riksskattenämnden ser. I år 1962

(Beträffande åren 1952—1960 hänvisas till det i nr 6 år 1960 införda registret.

1961 års register återfinnes i meddelande nr 6 år 1961.)

- Akordsvinst*, skattefri, eller allmänt bidrag för understödjande av rörelse 4: 5
- Aktiebolag*, investeringsfonder för konjunkturutjämning, tillämpning av 21 § förordningen om 4: 12
- tillämpning av förordningen den 9/12 1960 med provisoriska bestämmelser om beskattning av 3: 8, 4: 11, 7: 10
- Aktier*, effektiv förräntning å börsnoterade aktier m. fl. 1: 6
- i AB Scania-Vabis, rätt att inköpa 1: 4
- i Förs. AB Skåne, Skåne-Malmö överlåtelse av 2: 5
- i Köhlswa Jernverks AB, rätt att inköpa 1: 4
- i Mölnlycke AB, rätt att inköpa 1: 4
- icke börsnoterade, värderingar av 5
- kapitaliseringsprocenten vid värdering av icke börsnoterade aktier 1: 5
- moderbolags rätt till avdrag för förlust å dotterbolags aktier vid likvidation 7: 9
- organisationsaktier, fråga om s. k. 7: 9
- rätt till avdrag för nedskrivning å aktier i dotterbolag 2: 9
- Arbetsgivaravgift*, växelstationsföreståndares rätt till avdrag för 3: 3
- Avskrivning*, slutavskrivning vid nedläggande av gruva 4: 7
- Bidrag* till forskningsstiftelse, avdrag för 2: 8
- Bilresor* mellan bostad och arbetsplats, avdrag för 1: 2 (Jfr nr 1/1958 p. 2)
- Bostadsföretag*, ”äkta” eller ”oäkta” 2: 7
- Byggnadsaktiebolag* rätt till avdrag för nedskrivning å aktier i dotterbolag 2: 9
- viss vinstdisposition till förmån för aktieägare vid försäljning av fastighet 2: 10
- Byggnadsrörelse* fråga om lagertillgång i 7: 3
- lagervärdering m. m. 2: 2, 2: 3
- Custos*, teckningsrätt för aktieägare i AB 1: 4
- Dubbelbeskattningsavtalet* mellan Sverige och Norge den 27/9 1956, tillämpning av 4: 1 (fiskare); 6: 3 (fast driftställe eller ej)
- Dödsbo* fordran på ersättning för visst uppdrag, utfört av den avlidne 1: 8
- skatteplikt vid viss avyttring av fastighet 4: 8
- Ekonomisk förening*, se *Utdelning*
- Eldistributionsförening*, skattskyldighet i visst fall för föreningen eller för medlemmarna för värdet av kraftleverans 4: 9
- Fartygskontrakt* nedskrivning å, 1: 1
- Fast driftställe* se *Dubbelbeskattningsavtal*
- Fastighet* oneröst eller benefikt fång av 1: 9
- Fiskare* överenskommelse mellan RN samt det norska Finans- og Tolldep:t rörande beskattningen av vissa 4: 1
- Formulär* för tax.- och debiteringsarbetet, ändring av vissa 2: 1
- Forskningsstiftelse*, avdrag för bidrag till 2: 8
- Förening*, ekonomisk se *Utdelning*
- Förlustutjämning*, vid taxering för inkomst 1: 7, 3: 7
- Förvaltningsaktiebolag* se *Gåva*
- Grupplivförsäkring* se *Tjänstegrupplivförsäkring*
- Grusfyndighet* rätt för grusexploatör till avdrag för framtida kostnader för iordningställande av marken 6: 5
- värdeminskning å 4: 6
- Gruva*, slutavskrivning vid nedläggande av 4: 7
- Gymnasieingenjörer*, skattskyldighet för ersättningar och lån till vissa 6: 2
- Gåva* från förvaltningsaktiebolag, skatteplikt för aktieägaren 4: 10
- Hemsjukvård*, skattskyldighet för vissa bidrag för 6: 1
- Inköpsrätter* se *Aktier*
- Investeringsfonder* för konjunkturutjämning, tillämpning av 21 § förordningen om 4: 12
- Jordbruksfastighet*, avverkningsrätt till skog i visst fall enligt testamente 4: 3
- grusfyndighet å, fråga om värdeminskning-avdrag 4: 6
- intäkt av skogsbruk, beräkning av rotvärdet i vissa fall 3: 1

- intäkt av skogsbruk, tillämpning av förordningen om uppskov i vissa fall med beskattningen av 4:4
 - löpande försäljning eller realisation av kreatur 3:4, 7:1
 - oneröst eller benefikt fång av 1:9
 - tvångsförsäljning eller ej 7:7
 - värden å djur och inventarier vid bokföringsmässig redovisning 8
 - utbyte av fotogendrivna traktor mot diesel-driven sådan m. m. 6:4
- Jordstyckningsrörelse* 3:5, 4:8, 6:6, 6:7, 7:2
- Kohlswa Jernverks AB* se *Aktier*
- Kontraherade varor*, gränsdragning mellan varulager och 3:2
- Kycklingsorterare*, beskattning av japansk 7:6
- Likvidation* se *Utdelning*
- Mölnlycke AB* se *Aktier*
- Norge* se *Dubbelbeskattningsavtal*
- Organisationsaktier*, fråga om s. k. 7:9
- Patent* skatteplikt vid försäljning av andelar i 7:4
- överlåtelse av genom bodelning och arvskifte förvärvat rätt till 2:11
- Pensionsstiftelse* avdrag för avsättning till 2:4, 6:10, 7:5
- Periodiskt understöd* 2:14 (engångsbelopp), 7:8
- Premie* för tjänstegrupplivförsäkring vid 1962 års taxering 1:3
- PRI-systemet*, avdrag för avsättning till pensionsstiftelse för tryggnad av utfästelse enligt det s. k. 2:4
- Realisationsvinst*, tidpunkten för förvärv av fastighet 2:13
- tvångsförsäljning 7:7
- Resekostnader* se *Bilresor*
- Rörelsebidrag* till viss upplysningskampanj i USA, avdrag för 6:8
- moderbolags förlust vid dotterbolags konkurs, drifts- eller kapitalförlust 6:9
 - livränta som vederlag till säljaren vid överlåtelse av 3:6
 - skattefri ackordsvinst eller allmänt bidrag för understödjande av 4:5
 - årlig pension som vederlag till säljaren vid överlåtelse av 2:12
- Se även *Ackordsvinst*, *Aktier*, *Byggnadsaktiebolag*, *Byggnadsrörelse*, *Dubbelbeskattningsavtal*, *Forskningsstiftelse*, *Grusfyndighet*, *Gruva*, *Jordstyckningsrörelse*, *Kontraherade varor*, *Pensionsstiftelse*, *PRI-systemet*
- Scania-Vabis*, rätt att inköpa aktier i AB 1:4
- Skandia*, överlåtelse av aktier i Förs. AB Skåne, Skåne-Malmö till Försäkrings AB 2:5
- Skattkammarväxlar*, vissa skatteproblem betr. 2:6
- Skogsbruk*, intäkt av 3:1, 4:3, 4:4
- Skogskonto* angående uppskov i visst fall med taxering av köpeskilling vid avyttring av del av fastighet, som belöpte på den växande skogen 4:4
- Stipendier*, s. k. semesterstipendier åt anställda 6:11
- Stockholms Enskilda Bank* inköpsrätt för aktieägarna i 1:4
- Tjänstegrupplivförsäkring* premie för, avdrag vid 1962 års taxering 1:3
- Traktorbyte* se *Jordbruksfastighet*
- Tvångsförsäljning* av jordbruksfastighet eller ej 7:7
- Utdelning*, beskattning av, vid likvidation av ekonomisk förening 4:2
- Varulager*, gränsdragning mellan varulager och kontraherade varor 3:2
- Växlestationsföreståndare* rätt till avdrag för arbetsgivaravgift 3:3

II

Meddelanden från

Riksskattenämnden



Årg. 3 *Ang. den allmänna varuskatten* Nr 1 1962

1) **Angående serveringsrörelser**

Riksskattenämnden har den 8 december 1961 beslutat att såsom *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående *tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt å serveringsrörelser*.

Servering av skattepliktig vara utgör enligt förordningen om allmän varuskatt skattepliktig tjänsteprestation. Med servering förstås enligt anvisningarna till 11 § varuskatteförordningen tillhandahållande av varor för förtäring på stället å därför iordningställd lokal eller plats.

Jämlikt 18 § 2 mom. nämnda förordning gälla vissa reduceringsregler för beräkning av allmän varuskatt för rörelser, vari bedrivs servering. För rörelse, i vilken värdet av tillhandahållna skattepliktiga varor och tjänsteprestationer normalt

till minst nio tiondelar är att hänföra till servering, skall skatten beräknas allenast å 60 procent av den eljest skattepliktiga omsättningen. Är i annan rörelse nämnda värde normalt till minst en tredjedel att hänföra till servering, skall skatten beräknas å 80 procent av den eljest skattepliktiga omsättningen. Är serveringens värde mindre än nu nämnts, skall skatten beräknas å hela den skattepliktiga omsättningen.

Enligt förarbetena till varuskatteförordningen har med den återgivna reduceringsregeln åsyftats att skatten icke skall träffa den del av priset, som är avsedd att täcka de med serveringstjänsten förknippade särskilda kostnaderna, såsom hållande av speciellt för ändamålet utrustad lokal, glas, porslin, serverings- och diskpersonal, m. m.

Kostnaderna för själva serveringstjäns-

R II : 1

ten variera avsevärt för olika typer av serveringsrörelser, beroende på sådana faktorer som standard, varusortimentets omfattning och sättet för varornas tillhandahållande. Betydande skiljaktigheter torde sålunda föreligga mellan å ena sidan konditori- och kaféerörelser och å andra sidan restauranger och motsvarande näringsställen liksom också mellan restauranger med servering vid bord och självserveringsbarer. Härutinnan göres emellertid i varuskattehänseende ingen skillnad, utan reduceringsreglerna gälla generellt för alla slag av rörelser där tillhandahållande av varor sker för förtäring på stället å därför iordningställd lokal eller plats.

Av författningstextens utformning torde icke omedelbart kunna utläsas huruvida serveringsbegreppet avser tillhandahållande av allenast vissa slags varor (serveringsvaror). Redan i förordningens krav att med servering skall förstås tillhandahållande av varor, avsedda för förtäring, får dock anses ligga en avgränsning mellan serveringsvaror och andra varor. Till serveringsvaror böra i enlighet härmed icke hänföras exempelvis tobaksvaror, även om desamma tillhandahållas vid bordet och vederlag härför uppföres på notan.

För att servering skall anses föreligga kräves vidare att varorna skola förtäras på stället i därför iordningställd lokal eller plats. Härav följer att tillhandahållande av exempelvis matvaror, färdiga smörgåsar, kaffe eller konditorivaror vid disk i eller i anslutning till en för förtäringen speciellt inrättad lokal på sådant sätt att varorna måste förutsättas skola förtäras i denna lokal, bör hänföras till servering. Tillhandahållande av varor som

närmast icke äro avsedda att förtäras på stället, såsom försäljning i ett konditori av konfektyrvaror eller glass i form av stycksaker, så ock tillhandahållande som icke sker i särskild lokal, såsom gatuförsäljning av varm korv, glass, pommes frites och liknande, bör icke hänföras till servering utan till försäljning.

På motsvarande sätt bör till servering icke hänföras tillhandahållande i samband med kioskförsäljning av kalla drycker, glass och liknande även om i anslutning till kiosken gjorts vissa anordningar av enklare slag för förtäring, såsom uppställande av några få stolar och bord. De särskilda kostnaderna för serveringstjänsten inskränka sig därvid vanligtvis till tillhandahållande av sugrör, pappersbägare eller liknande.

Är tillhandahållandet däremot av sådan art och omfattning att verksamheten närmast kan jämföras med friluftskonditori, exempelvis därigenom att en särskild serveringsplats med bord och stolar iordningställts med servering jämväl av varma drycker, bakverk eller smörgåsar, böra reduceringsreglerna i 18 § 2 mom. varuskatteförordningen kunna bli tillämpliga. Vid tillämpningen av dessa regler bör dock — i överensstämmelse med vad som tidigare anförts — tillhandahållande av konfektyrvaror, glass i form av stycksaker, rökverk o. dyl. hänföras till varuförsäljning och icke till servering.

Riksskattenämnden har den 8 mars 1960 utfärdat anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna angående varuskatteförordningens tillämpning beträffande varuförsäljning genom eller annat utnyttjande av automater. Av denna an-

visning framgår bl. a. att skattskyldighet till allmän varuskatt föreligger vid alla former av yrkesmässig varuförsäljning, sålunda även vid försäljning från automat av exempelvis matvaror samt konfektyr- och tobaksvaror. Frågan angående tillämpningen av reduceringsreglerna i 18 § 2 mom. varuskatteförordningen upptogs där icke till behandling.

I utslag på anförda besvär över ett av riksskattenämnden meddelat förhandsbesked har Regeringsrätten gjort ett uttalande av innebörd att om någon bedriver sin rörelse genom tillhandahållande från automat av varor till förtäring på stället å därför iordningställd lokal eller plats, kan denna rörelse vara att hänföra till servering, varå bestämmelserna i 18 § 2 mom. varuskatteförordningen äga tillämpning.

I fråga om sådan rörelse bör i tillämpliga delar gälla vad ovan sagts dels om gränsdragningen mellan serveringsvaror och andra varor, dels ock om serveringslokalens förseende med viss utrustning.

Jämlikt 18 § 1 mom. varuskatteförordningen må skattskyldig, som för bl. a. yrkesmässig servering inköpt skattepliktig vara under sådana omständigheter att vederlaget härför skall ingå i säljarens skattepliktiga omsättning, vid beräkning av sin skattepliktiga omsättning göra avdrag för sålunda utgivet vederlag. Skall för den skattskyldige i sådant fall jämväl reduceringsreglerna i 2 mom. äga tillämpning, må reduceringen göras allenast å den enligt 1 mom. framräknade skattepliktiga omsättningen, d. v. s. å det belopp som framkommit sedan avdrag gjorts för utgivet vederlag för varor som inköpts "i beskattat skick".

2) Angående skatteplikt för emballage som tillhandahålles jordbrukare

Jämlikt kungörelsen den 2 november 1961 (nr 509) har fr. o. m. den 1 januari 1962 från skatteplikt enligt förordningen om allmän varuskatt undantagits emballage, avsett att förbrukas i hanteringen av produkter från jordbruket eller dess binnärningar, och material till sådant emballage, när emballaget eller materialet försäljes till eller på annat sätt tillhandahålles ägare eller brukare av jordbruksfastighet eller för hans räkning införes till riket.

Angående tillämpningen av nämnda stadgande har riksskattenämnden den 8 december 1961 beslutat att såsom *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande.

Vad i anvisningarna till 12 och 18 §§ förordningen om allmän varuskatt stadgas angående material är enligt särskilda stadganden i nämnda förordning icke tillämpligt i fråga om varor, som förbrukas av ägare eller brukare av jordbruksfastighet för jordbrukets behov. Jordbrukare är i följd härav att anse som konsument vid förvärv av varor och tjänster för jordbruket. Genom de nu medgivna undantagen från skatteplikt har jordbrukare likställts med rörelseidkare såvitt gäller jordbrukets behov av emballage. Undantagsbestämmelsen är också utformad i nära överensstämmelse med vad som stadgas i anvisningarna till 18 § varuskatteförordningen.

Riksskattenämnden har i anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna den 14 mars 1960 gjort bl. a. följande uttalande angående tolkningen av nämnda författningsrum såvitt gäller rörelseidkares förvärv av material i varuhanteringen.

Av författningsrummets utformning följer att med emballage bör avses icke endast färdigt emballage utan även råvaror och halvfabrikat för tillverkning av emballage såsom lådvirke, papp, papper och plåt. Till material böra även hänföras vissa varor, då de användas som förslutning eller sammanhållning av emballage, t. ex. spik, bandjärn, järntråd, snöre, tejp och andra slags klisterremсор samt häftklammer. Med den nyssnämnda gränsdragningen böra däremot icke till material hänföras verktyg av olika slag för förslutnings- och liknande ändamål såsom häfttänger och häftapparater.

Enär med material i förevarande fall avses varor, avsedda att förbrukas i varuhanteringen, bör till skattefritt emballage i första hand hänföras emballage av engångskaraktär, d. v. s. emballage som är avsett att användas vid ett enda tillfälle, t. ex. konserverburkar. Till material bör dock hänföras även emballage som användes mer än en gång, under förutsättning att det förbrukas i varuhanteringen relativt snabbt, t. ex. pappkartonger, jute- och papperssäckar, enkla trälådor såsom fisk- och fruktlådor samt glasflaskor för mjölk, öl och läskedrycker. Till material böra däremot icke hänföras varor av i huvudsak inventariekaraktär, vilka användas i varuhanteringen, såsom lastpallar, godsbehållare, bandade järnfat för eldfarliga oljor, gastuber, damejeanner, transportflaskor för mjölk, backar för transport av flaskor och fanérlådor (s. k. bagarlådor och liknande).

Detta uttalande bör äga motsvarande tillämpning i vad avser skattefritt emballage för användning inom jordbruket. Till sådant emballage bör sålunda hänföras emballage av engångskaraktär eller med

mycket kort fysisk varaktighetstid såsom bär- och fruktkartonger, jute- och papperssäckar, trälådor av enklare slag, lådämnen, bandjärn och spik för tillverkning av sådana enklare lådor ävensom skördegarn, häftklammer o. dyl. Till skattefritt emballage böra däremot icke hänföras större lådor, transportflaskor för mjölk, hinkar och liknande.

Tilläggas må att skattskyldighet alltså jämt åvilar den som till ägare och brukare av jordbruksfastighet yrkesmässigt tillhandahåller varor, vilka — utan att kunna hänföras till emballage som nu nämnts — förbrukas i jordbrukarens varuhantering.

Vid beräkning enligt 13 kap. varuskatteförordningen av jordbrukares skattepliktiga omsättning vid försäljning till konsument av skattepliktiga jordbruksprodukter skall i den skattepliktiga omsättningen inräknas jämväl den del av vederlaget som belöper på emballage till sådana jordbruksprodukter.

3) Angående skattskyldighet vid uttag av vara ur provianteringsfrilager

En till riksskattenämnden inkommen förfrågan angående tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt vid uttag av vara ur provianteringsfrilager för försäljning till återförsäljare har efter fördragning vid riksskattenämndens sammanträde den 24 november 1961 besvarats enligt följande.

Jämlikt stadganden i förordningen den 26 maj 1961 (nr 364) angående ändring i förordningen om provianteringsfrilager må å provianteringsfrilager upplagt gods — utan erläggande av annan avgift än viss bokföringsavgift — uttagas för proviantering och utrustning av fartyg och

luftfartyg i utrikes trafik på villkor som i 4 § nämnda förordning angives, ävensom för försäljning i vissa fall till flygpasagerare på tullflygplats.

Har å sådant lager upplagt gods disponerats annorledes än nu sagts eller undergått förskämning, förstörts eller förlorats har ägaren jämlikt 5 § samma förordning att till tullverket erlagga särskild avgift. Denna avgift skall för spritdrycker, vin och tobaksvaror motsvara den tull som skolat utgå därest varorna införts till riket av resande och för andra varor tull, införselavgift och skatt, även om sådan ej skolat utgå. Härutöver skall i sådana fall icke utgå annan avgift än viss bokföringsavgift.

Till skatt som skall inräknas i den i 5 § provianteringsfrilagerförordningen omförmälda särskilda avgiften är att hänföra jämväl den allmänna varuskatten. På grund härav bör vid tillämpningen av varuskatteförordningen erläggande av särskild avgift som nu nämnts — till den del den innefattar den allmänna varuskattens belopp — anses utgöra erläggande av sådan skatt.

Jämlikt 18 § varuskatteförordningen äger skattskyldig, som för bl. a. yrkesmässig återförsäljning inköpt skattepliktig vara under sådana omständigheter att vederlaget härför skall ingå i säljarens skattepliktiga omsättning, vid beräkning av sin skattepliktiga omsättning göra avdrag för sålunda utgivet vederlag. Motsvarande skall gälla när skattskyldig vid införsel av varor till riket vidkänts allmän varuskatt enligt bestämmelserna i 14 kap. nämnda förordning, därvid såsom utgivet vederlag skall anses det enligt 69 § beräknade beskattningsvärdet.

Mot bakgrund av vad nu anförts bör skattskyldig, som uttager vara från provi-

anteringsfrilager för yrkesmässig återförsäljning, äga rätt att — under förutsättning att skattepliktig omsättning uppkommit, varifrån avdrag kan verkställas — vid beräkning av sin skattepliktiga omsättning avdraga det värde som varan åsatts vid fastställande av den mot den allmänna varuskatten svarande delen av nyssnämnda särskilda avgift.

4) Angående likvid över bankgiro

En till riksskattenämnden inkommen förfrågan angående tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt såvitt gäller tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid likvid över bankgiro har efter föredragning vid riksskattenämndens sammanträde den 16 december 1961 besvarats enligt följande.

Jämlikt 12 § 3 mom. förordningen om allmän varuskatt inträder skattskyldigheten när vederlag för skattepliktig vara inflyter kontant eller eljest kommer den skattskyldige till godo eller när skattepliktig vara uttages ur rörelsen. Vid giring av sådant vederlag mellan olika banker torde betalningsmottagaren tillkommande medel ha kommit honom till godo först den dag då de finnes disponibla för honom i hans bank.

5) Angående ikraftträdandebestämmelserna till förordningen den 15 december 1961 (nr 625) om ändring i förordningen om allmän varuskatt

Enligt särskilda ikraftträdandebestämmelser till förordningen om allmän varuskatt äger denna förordning icke tillämpning i fråga om tillhandahållande inom

riket av vara eller tjänsteprestation, som skett före den 1 december 1959 eller varom före den 16 oktober 1959 slutits skriftligt avtal däri vederlaget blivit till beloppet fastställt. Beträffande tillämpningen av dessa ikraftträdandebestämmelser såvitt gäller före den 16 oktober 1959 slutna skriftliga avtal med till beloppet bestämt vederlag har riksskattenämnden tidigare meddelat anvisningar till ledning för beskattningsmyndigheterna den 17 december 1959, den 19 januari 1960 och den 22 september 1961. Dessa anvisningar finnas publicerade i Meddelanden från riksskattenämnden angående den allmänna varuskatten, Serie II, nr 1: 1960 punkt 1 och nr 5: 1961 punkt 2.

Enligt förordningen den 15 december 1961 angående ändring i förordningen den 1 december 1959 (nr 507) om allmän varuskatt utgör den allmänna varuskatten fr. o. m. den 1 januari 1962 sex (6) procent av beskattningsvärdet mot tidigare fyra (4) procent av nämnda värde. Dock gäller enligt punkten 1 första stycket av ikraftträdandebestämmelserna till denna förordning, att den höjda skattesatsen icke äger tillämpning i fråga om sådant tillhandahållande inom riket av vara eller tjänsteprestation, som skett före den 1 december 1961 eller varom före den 2 november 1961 slutits skriftligt avtal däri vederlaget blivit till beloppet fastställt. Avser sådant avtal tillhandahållande av skattepliktig tjänsteprestation gäller emellertid därjämte enligt andra stycket av nämnda punkt i ikraftträdandebestämmelserna, att förordningen om allmän varuskatt skall äga tillämpning å den enligt avtalet tillhandahållna tjänsteprestationen fr. o. m. den dag — dock icke före utgången av år 1961 — då avtalet skulle upphöra att gälla, om avtalet med iakt-

tagande av gällande uppsägningsvillkor uppsagts den 1 december 1961.

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 16 december 1961 beslutat, att såsom *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande kompletterande uttalande beträffande tillämpningen av ifrågakvarande ikraftträdandebestämmelser.

Begreppet skriftligt avtal med till beloppet fastställt vederlag

I nyssnämnda anvisningar den 17 december 1959 och den 19 januari 1960 har riksskattenämnden närmare angivit vad som bör krävas för att ett före den 16 oktober 1959 ingånget skriftligt avtal skall kunna åberopas för skattefrihet med stöd av de ursprungliga ikraftträdandebestämmelserna. Nämndens därvid gjorda uttalanden om vad som i varuskattehänseende bör förstås med skriftligt avtal och till beloppet fastställt vederlag böra gälla även beträffande tillämpningen av ikraftträdandebestämmelserna för den fr. o. m. den 1 januari 1962 höjda skattesatsen i vad avser före den 2 november 1961 slutna skriftliga avtal. Med hänsyn till den förnyade aktualitet, som nämnda anvisningar härigenom erhållit, lämnas i det följande en sammanfattning av deras innebörd med vissa tillägg.

Skriftligt avtal bör anses föreligga endast om båda de avtalslutande parterna skriftligen bundit sig vid avtalet, t. ex. genom att kontrakt eller annan motsvarande handling undertecknats av båda parter eller också att skriftligt antagande svar lämnats på skriftlig order eller på skriftligt anbud. Telegram bör därvid anses likställt med skriftlig handling. Har

endast ena parten skriftligen bundit sig vid avtalet, såsom vid skriftligt antagande svar på muntlig order eller muntligt anbud, bör skriftligt avtal icke anses föreligga.

Till beloppet fastställt vederlag bör anses innefatta krav på att i avtalet finnes angivet *antingen* ett fixt pris *eller* kvantitet och à-pris. Dock bör härvidlag kunna godtagas, att kvantitetsangivelse är förknäad med en cirka-klausul eller annan därmed jämförlig klausul om tillåten mindre avvikelse från den angivna myckenheten liksom att i avtalet intagen prisangivelse är anknuten till officiellt index (t. ex. socialstyrelsens löneindex eller kommerskollegii partiprisindex) eller — beträffande arbetskostnad vid entreprenadarbeten — till inom branschen gällande kollektivavtal. Vederlaget bör anses vara till beloppet fastställt även om priset angivits med förbehåll för tillägg för allmän varuskatt. Däremot bör vederlaget icke anses vara till beloppet fastställt, om avtalet innehåller reservation för ökade arbetslöner och materialkostnader eller förbehåll för under leveranstiden inträffad prisändring eller eljest klausul av innebörd, att priset anknutits till det å leveransdagen gällande priset.

För att ett före den 16 oktober 1959 ingånget avtal skall kunna åberopas för skattefrihet enligt de ursprungliga ikraftträdandebestämmelserna bör vidare gälla, att båda parternas skriftliga viljeförklaring lämnats före nämnda dag. På motsvarande sätt bör i fråga om ett före den 2 november 1961 ingånget avtal gälla, att båda parter före denna dag skriftligen skall ha bundit sig vid avtalet för att skatt skall utgå med endast fyra procent och icke med sex procent.

Före den 2 november 1961 ingångna avtal avseende tillhandahållande av skattepliktig tjänsteprestation

Om ett före den 2 november 1961 ingånget skriftligt avtal med till beloppet fastställt vederlag avser tillhandahållande av skattepliktig tjänsteprestation skall, såsom inledningsvis anförts, varuskatteförordningen äga tillämpning på den enligt avtalet tillhandahållna tjänsteprestationen fr. o. m. den dag efter utgången av år 1961, då avtalet skulle upphöra att gälla, om avtalet med iakttagande av gällande uppsägningsvillkor uppsagts den 1 december 1961.

Detta stadgande äger i första hand tillämpning på ingångna avtal avseende uthyrning eller underhåll av skattepliktig vara, där avtalet slutits att gälla antingen tillsvidare eller för bestämd tidsperiod med automatisk förlängning för ny period om icke uppsägning sker viss tid före den löpande avtalsperiodens utgång. Tillämpningen av de ursprungliga ikraftträdandebestämmelserna å dylika avtal, slutna före den 16 oktober 1959, har behandlats av riksskattenämnden i tidigare omnämnda anvisningar den 19 januari 1960 och den 22 september 1961. Genom nyssnämnda, i de nya ikraftträdandebestämmelserna intagna stadgande, äger vad som anförts i dessa anvisningar icke längre generell giltighet. Riksskattenämnden får i anledning härav uttala följande.

a) Om skriftligt avtal med till beloppet fastställt vederlag avseende uthyrning, underhåll eller annan skattepliktig tjänsteprestation slutits före den 16 oktober 1959 att gälla tillsvidare och avtalet därefter löpt på oförändrade villkor, har skattefrihet hitintills förelegat för den enligt avtalet tillhandahållna tjänstepres-

tationen. Enligt nyssnämnda stadgande skall emellertid allmän varuskatt utgå för tillhandahållande enligt sådant avtal efter det avtalet skulle upphört att gälla vid uppsägning den 1 december 1961, dock att skatt icke skall i något fall utgå för tid före den 1 januari 1962. Detta innebär t. ex., att om uppsägningstiden enligt avtalets bestämmelser utgör sex månader, skall skatt utgå för tid fr. o. m. den 1 juni 1962. Utgör uppsägningstiden tre månader skall skatt utgå för tid fr. o. m. den 1 mars 1962 och utgör uppsägningstiden en månad skall skatt utgå för tid fr. o. m. den 1 januari 1962 liksom också vid uppsägningstid som är kortare än en månad. Av stadgandets utformning följer, att skatt icke bör utgå på likvider som erläggas före den 1 januari 1962 för tid därefter eller som av skattskyldig med tillstånd till bokföringsmässig redovisning faktureras före den 1 januari 1962. Detsamma gäller efter denna dag erlagda, respektive fakturerade likvider, som avse tid före den 1 januari 1962 eller sådan ytterligare tid, som faller inom uppsägningstiden.

Vad nu anförts bör gälla även i fråga om tillämpningen av den fr. o. m. den 1 januari 1962 höjda skattesatsen på tillhandahållande av skattepliktig tjänsteprestation enligt sådana avtal varom här är fråga, som slutits efter den 16 oktober 1959 men före den 2 november 1961. Vad slutligen angår här ifrågavarande slags avtal, som slutits den 2 november 1961 eller senare, blir den höjda skattesatsen tillämplig på likvider, som efter utgången av år 1961 erläggas eller — vid bokföringsmässig skatteredovisning — faktureras för sådant tillhandahållande enligt avtalet av skattepliktig tjänsteprestation, som avser tid efter 1961 års utgång.

b) Om skriftligt avtal med till beloppet bestämt vederlag avseende uthyrning, underhåll eller annan skattepliktig tjänsteprestation icke slutits att gälla tillsvidare utan för bestämd period med automatisk förlängning på ny avtalsperiod om uppsägning ej skett viss tid före den löpande periodens utgång, bör enligt riksskatte-nämndens uttalanden i den tidigare omnämnda anvisningen den 22 september 1961 det förhållandet att uppsägning underlåtits icke anses medföra att nytt avtal träffats vid den tidpunkt efter varuskatteförordningens ikraftträdande då sådan uppsägning senast kunnat ske. Har det ursprungliga avtalet ingåtts före den 16 oktober 1959 och därefter gällt på oförändrade villkor, har i följd härav skattefrihet hitintills förelegat för den enligt avtalet tillhandahållna tjänsteprestationen. Denna skattefrihet upphör med utgången av den avtalsperiod, då avtalet genom uppsägning den 1 december 1961 skulle upphöra att gälla enligt avtalets uppsägningsvillkor, dock att allmän varuskatt i intet fall skall utgå för tid före den 1 januari 1962.

Från vilken tidpunkt allmän varuskatt i enlighet med det anförda skall utgå för tjänsteprestation, som tillhandahålles på grund av före den 16 oktober 1959 ingångna avtal av här ifrågavarande slag, blir beroende av den löpande avtalsperiodens utsträckning i tiden och av uppsägningstidens längd. Härjämte har det viss betydelse om skatteredovisningen sker enligt kontantmetoden eller på grundval av fakturering. Till vägledning må följande exempel lämnas.

Avtal löper per kalenderår med automatisk förlängning på 12 månader vid underlåten uppsägning. Uppsägning skall anses ha skett den 1 december 1961. Ut-

gör den avtalsmässiga uppsägningstiden en månad eller mindre skall skatt utgå fr. o. m. den 1 januari 1962, dock att skattefrihet föreligger även för sådana vederlag avseende avtalsåret 1962, som enligt avtalet erlagts före den 1 januari 1962 eller också — vid bokföringsmässig skatteredovisning — fakturerats före nämnda dag. Sker betalning respektive fakturering avseende år 1962 efter 1961 års utgång skall skatt utgå enligt då gällande skattesats. Utgör återigen den avtalsmässiga uppsägningstiden mer än en månad skall skatt utgå fr. o. m. den 1 januari 1963. En förutsättning för skattefrihet fram till den 1 januari 1963 är dock att avtalet icke ändrats dessförinnan.

Avtal löper per den 1 juli med automatisk förlängning på 12 månader vid underlåten uppsägning. Uppsägning skall anses ha skett den 1 december 1961. Utgör den avtalsmässiga uppsägningstiden *sju månader eller mindre* skall skatt utgå fr. o. m. den 1 juli 1962, medan om uppsägningstiden utgör *mer än sju månader* skall skatt utgå fr. o. m. den 1 juli 1963. Även här gäller förutsättningen att avtalet icke ändrats före den 1 juli 1962 respektive den 1 juli 1963.

Vad som ovan anförts i denna punkt har gällt avtal ingångna före den 16 oktober 1959 och beträffande vilka skattefrihet hittills förelegat enligt de ursprungliga ikraftträdandebestämmelserna. Om sådant avtal varom här är fråga slutits den 16 oktober 1959 eller senare äger varuskatteförordningen generell tillämpning på den enligt avtalet tillhandahållna tjänsteprestationen. Är det härvidlag fråga om avtal, som ingåtts under tiden 16 oktober 1959—1 november 1961, gäller

emellertid även ikraftträdandebestämmelserna för den fr. o. m. den 1 januari 1962 höjda skattesatsen och denna blir därmed tillämplig fr. o. m. den dag — dock icke före utgången av år 1961 — då avtalet med iakttagande av gällande uppsägningsvillkor skulle upphöra att gälla, om uppsägning skett den 1 december 1961. Tidpunkten för beskattning efter den höjda skattesatsen blir i princip densamma som för beskattningens inträde i fråga om avtal slutna före den 16 oktober 1959. De tidigare lämnade exemplen torde därför kunna tjäna till vägledning även i detta spörsmål.

Avser skriftligt avtal med till beloppet fastställt vederlag utförande av en viss bestämd tjänsteprestation, såsom förfärdigande på beställning av en bestämd skattepliktig vara (arbetsbeting) eller ett reparationsarbete på viss bestämd vara, bör alltjämt gälla att tjänsteprestationen blir skattefri, om avtalet slutits före den 16 oktober 1959 och någon ändring därefter icke vidtagits i avtalet. Har avtalet slutits den 16 oktober 1959 eller senare dock icke efter den 1 november 1961 bör gälla, att skatt skall utgå med fyra procent av den likvid, som erlagts efter varuskatteförordningens ikraftträdande den 1 januari 1960. Detta bör även gälla likvider, som på grund av avtalet inflyta efter utgången av år 1961 oaktat den fr. o. m. den 1 januari 1962 vidtagna skattesatshöjningen. Har återigen avtalet slutits den 2 november 1961 eller senare utgör skatten fyra procent för likvider, erlagda före den 1 januari 1962, och sex procent för därefter erlagda likvider. Vid bokföringsmässig skatteredovisning bör den vid tidpunkten för faktureringen gällande skattesatsen bli tillämplig.

R II: 9

Leverans eller motsvarande som fullgjorts före den 1 januari 1962

Har skattepliktig vara eller tjänsteprestations tillhandahållits före den 1 december 1959 föreligger generell skattefrihet. Har tillhandahållandet skett senare men före den 1 december 1961 skall skatt utgå med fyra procent på likvid, som erlagts efter varuskatteförordningens ikraftträdande

den 1 januari 1960. Detta gäller även efter den 1 januari 1962 erlagda likvider. Har slutligen tillhandahållandet skett den 1 december 1961 eller senare skall skatten utgöra fyra procent för likvider, erlagda före den 1 januari 1962, och sex procent för därefter erlagda likvider. Vid bokföringsmässig skatteredovisning bör den vid tidpunkten för faktureringen gällande skattesatsen bli tillämplig.

(Stockholm den 16 januari 1962)

R II: 10

II

Meddelanden från

Riksskattenämnden



Arg. 3 *Ang. den allmänna varuskatten* Nr 2 1962

1) Angående beskattningsvärdets beräkning i visst fall

Av en till riksskattenämnden inkommen ansökan om förhandsbesked inhämtades att aktiebolaget B till en entreprenadfirma försålt vissa kvantiteter byggnadsjärn som vore av beskaffenhet att kunna användas flera gånger. Överenskommelse hade träffats mellan parterna om återköp av sådant järn som ånyo kunde användas. Bolaget anhöll nu om förhandsbesked huruvida avdrag vid redovisning av allmän varuskatt kunde göras för värdet av sålunda återköpt järn.

Av handlingarna i ärendet inhämtades vidare att försäljningen avsåg s. k. spåntjärn, som huvudsakligen användes såsom fördämning vid grundarbeten. Försäljningspriset innefattade transport till byggnadsplatsen. Järnet kunde vara nytt eller begagnat. Fakturorna innehölle

ingen förbindelse om återköp. Det vore emellertid vanligt att bolaget återköpte användbart spåntjärn från entreprenören, ävensom att bolaget muntligen utlovade att återköpa järnet efter användningen. Vid återköpet erbjödes då ett med hänsyn till marknadspris, efterfrågan och andra vid återköpstillfället rådande omständigheter avpassat pris. Inom branschen funnes flera grossister och entreprenören var oförhindrad att sälja till den som lämnade det bästa erbjudandet, liksom sökandebolaget kunde inköpa begagnat järn oavsett om detta tidigare levererats av bolaget eller ej.

Riksskattenämnden meddelade den 22 september 1961 följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att sökandebolagets i ansökningen omförmälda tillhandahållande av byggnadsjärn utgör yrkesmässig försäljning till konsument av

Distribueras genom

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund T. O. R.

Box 5, Leksand, tel. 0247/104 30 — Postgiro 37 29 45

Abonnemangspris 1962: Serie I Kr. 4: —, Serie II ang. den allmänna varuskatten Kr. 4: —

R II: 11

enligt förordningen om allmän varuskatt skattepliktig vara samt att förekommande återköp av sådan vara är att betrakta såsom en i varuskattehänseende ny omsättning.

Riksskattenämnden förklarar förty till skattskyldighet till allmän varuskatt åvilar sökandebolaget för hela det vid omförmälda försäljning erhållna vederlaget, därvid avdrag icke må åtnjutas för värdet av återköpt järn.

2) Angående tolkningen i visst fall av begreppet material enligt anvisningarna till 12 och 18 §§ förordningen om allmän varuskatt

I en till riksskattenämnden inkommen skrift hade aktiebolaget E anhållit att riksskattenämnden i förhandsbesked måtte uttala, att av bolaget tillhandahållna malkroppar av järn och stål, som förbrukas i järnhanteringen samt vid framställning av cement och kalkstensmjöl vore att hänföra till sådant material som omförmäles i anvisningarna till 12 och 18 §§ förordningen om allmän varuskatt.

Bolaget anförde i huvudsak följande.

För sönderdelning till pulverform av malmer av olika slag, cementklinker, kemikalier etc. användes inom industrin bland annat en typ av kvarnar, som ginge under varierande namn, exempelvis kul-, rör- eller stångkvarnar. Dessa kvarnar bestode i princip av en liggande cylinder, som roterade kring sin axel. I denna inmatades gods, som skulle sönderdelas eller nedmalas. Godset uppblandades med så kallade malkroppar, som förekomme i form av kulor, stänger och så kallad cylpebs för att åstadkomma maleffekt vid

rotation. Malkropparna förbrukades kontinuerligt under bearbetningsprocessens gång, varför nya successivt måste tillsättas. Malkroppar av här ifrågavarande slag utgjorde således ett material, som förbrukades under bearbetningsprocessen. Det redovisades också såsom rörlig produktionskostnad.

Riksskattenämnden meddelade den 13 oktober 1961 följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att malkroppar av järn och stål, som förbrukas i järnhanteringen eller vid framställning av cement och kalkstensmjöl, förbrukas kontinuerligt i den egentliga tillverknings- och bearbetningsprocessen på sätt som angivits om förbrukningsmaterial i riksskattenämndens anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna den 14 mars 1960 angående tolkningen av begreppet material enligt anvisningarna till 12 och 18 §§ förordningen om allmän varuskatt.

På grund härav förklarar riksskattenämnden, att skattskyldighet till allmän varuskatt icke åvilar sökandebolaget vid försäljning av malkroppar till någon som avser att använda desamma i egen rörelse för ändamål som nu sagts.

Vice ordföranden och en ledamot anmälde avvikande mening och ansåg att förhandsbeskedet bort erhålla följande lydelse: Riksskattenämnden finner, att de i ansökningen omförmälda malkropparna utgöra mekaniska hjälpmedel närmast av verktygskaraktär och att desamma i denna egenskap icke förbrukas i den egentliga produktions- och bearbetningsprocessen på sådant sätt och inom sådan tid att de enligt nämndens uttalanden i anvisningar till ledning för beskattningsmyndigheterna den 14 mars och 12 april 1960 angående tolkningen av begreppet material äro att hänföra till sådant mate-

rial som avses i anvisningarna till 12 och 18 §§ förordningen om allmän varuskatt.

Riksskattenämnden förklarar, att skattskyldighet jämlikt 12 § 1 mom. nämnda förordning åvilar sökandebolaget vid försäljning av malkroppar till någon som avser att i egen rörelse använda desamma för i ansökningen omförmält ändamål.

En suppleant och närvarande byråchef anslöt sig till detta uttalande.

Efter av vederbörande taxeringsintendent anförda besvär har Regeringsrätten i ett den 9 januari 1962 meddelat utslag icke funnit skäl göra ändring i det överklagade förhandsbeskedet.

3) Angående skattskyldighet för tillhandahållande av varor, avsedda för inbyggnad i frihamn

I en till riksskattenämnden inkommen ansökan hade aktiebolaget C anhållit om förhandsbesked huruvida skattskyldighet till allmän varuskatt åvilade bolaget för tillhandahållande i svensk frihamn av varor avsedda att inbyggas i hamnens kajanläggningar.

Av handlingarna i ärendet inhämtades, att försäljningen innefattade vissa av sökandebolaget i fast räkning inköpta byggnadsvaror av utländsk tillverkning, vilka vore avsedda att levereras direkt från sökandebolagets utländske leverantör till vederbörande hamnstyrelse för emottagande i frihamnen, att i fråga om denna varuförsäljning fakturering på hamnstyrelsen komme att ske av sökandebolaget samt att härutöver vissa varor för samma ändamål vore avsedda att försäljas direkt från utlandet till hamnsty-

relsen under medverkan från sökandebolaget allenast såsom ombud för den utländske leverantören.

Riksskattenämnden meddelade den 22 september 1961 följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att, där sökandebolaget på sätt i framställningen angivits, såsom säljare tillhandahåller varor i svensk frihamn för förbrukning därstädes, tillhandahållandet utgör sådan försäljning inom riket som omförmäles i 1 § förordningen om allmän varuskatt. På grund härav och då fråga är om yrkesmässig försäljning av enligt varuskatteförordningen skattepliktiga varor till köpare, som enligt denna förordning är att betrakta som konsument, förklarar riksskattenämnden att skattskyldighet jämlikt 12 § 1 mom. nämnda förordning åvilar bolaget för detta tillhandahållande. För tillhandahållande, där bolaget allenast uppträder som ombud för säljaren, föreligger icke skattskyldighet för bolaget.

4) Angående yrkesmässig uthyrning, m. m.

I en till riksskattenämnden inkommen skrift anhöll D om förhandsbesked huruvida skattskyldighet åvilade honom för uthyrning till eget byggnadsentreprenöraktiebolag av byggnadsmaskiner och försäljning till bolaget av begagnat byggnadsvirke.

Ur ansökningen och övriga handlingar i ärendet inhämtades i huvudsak följande. Sökanden, som innehade aktiemajoriteten i ett av honom och en medintressent ägt byggnadsentreprenöraktiebolag, hade från ett företag, där han tidigare varit anställd, inköpt vissa byggnadsmaskiner

och ett parti begagnat byggnadsvirke. Sökanden avsåg att till det av honom ägda aktiebolaget dels uthyra byggnadsmaskinerna, dels ock försälja byggnadsvirket. Sökanden anhöll om förhandsbesked huruvida skattskyldighet till allmän varuskatt åvilade honom för nämnda försäljning och uthyrning ävensom för eventuell försäljning till bolaget eller annan av byggnadsmaskinerna.

På förfrågan hade sökanden upplyst att hans andel i bolaget uppginge till 51 procent av aktiekapitalet, att byggnadsmaskinerna och byggnadsvirket i första hand förvärvats, de förstnämnda för uthyrning och byggnadsvirket för försäljning, att han avsåg att i fråga om uthyrningen tillämpa Svenska byggnadsentreprenörföreningens hyresprislista och att i fråga om virkesförsäljningen pålägga visst belopp som handelsmarginal.

Riksskattenämnden meddelade den 8 december 1961 följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att av sökanden bedriven uthyrning av byggnadsmaskiner utgör yrkesmässigt tillhandahållande av enligt förordningen om allmän varuskatt skattepliktig tjänsteprestation åt konsument och förklarar att skattskyldighet jämlikt 12 § 1 mom. nämnda förordning åvilar sökanden för denna verksamhet.

Riksskattenämnden finner vidare att sökandens i ansökningen omförmälda försäljning av begagnat byggnadsvirke icke är att hänföra till yrkesmässig försäljning och förklarar att skattskyldighet till allmän varuskatt icke åvilar sökanden härför.

Vidkommande frågan om skattskyldighet för försäljning av sökanden tillhöriga byggnadsmaskiner förklarar riksskat-

tenämnden att — när dessa maskiner av sökanden förvärvats för användning i hans uthyrningsverksamhet — skattskyldighet jämlikt 13 § c) nämnda förordning icke föreligger för ifrågavarande försäljning.

5) Fråga om yrkesmässighet vid tillhandahållande av reklamvaror

I en till riksskattenämnden inkommen skrift hade aktiebolaget A anhållit om förhandsbesked dels huruvida bolagets tillhandahållande mot vederlag åt utländska dotterbolag, återförsäljare och agenter av reklamtrycksaker, film, presentartiklar o. d. utgjorde yrkesmässig försäljningsverksamhet, dels huruvida bolaget — därest yrkesmässig verksamhet skulle anses föreligga — ägde rätt att från den skattepliktiga omsättningen avdraga utgivet vederlag för i beskattat skick inköpt reklammaterial som levereras från bolagets lager och kostnadsfritt ställes till utländska dotterbolags, återförsäljares och agenters förfogande, dels ock huruvida bolaget, som förfogade över eget modernt tryckeri, ägde rätt att från den skattepliktiga omsättningen avdraga utgivet vederlag för i beskattat skick förvärvade råvaror m. m. för framställning i egen regi av reklamtryckalster avsedda att av bolaget utföras ur riket.

Riksskattenämnden meddelade den 24 november 1961 följande förhandsbesked: Enligt vad riksskattenämnden i anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna den 28 april 1960 uttalat angående tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt beträffande företagare inom reklambranschen, m. m., bör före-

tagare i varuskattehänseende anses som konsument vid förvärv här i riket av skattepliktiga varor, avsedda för egen reklam.

Riksskattenämnden finner, att av sökandebolaget tillhandahållna reklamvaror äro avsedda att användas för att främja avsättningen av bolagets egna produkter. Varorna utgöra huvudsakligen reklam i bolagets egen verksamhet. Tillhandahållandet från bolagets sida sker till en av intressegemenskap med bolaget begränsad krets.

Riksskattenämnden förklarar, att bolagets i ansökningen omförmälda tillhandahållande mot vederlag av reklamvaror icke är att anse som yrkesmässig försäljning, att bolaget i varuskattehänseende förty är att betrakta som konsument vid förvärv av varor, avsedda att användas för reklamändamål, samt att sålunda skattskyldighet åvilar bolagets leverantörer för här i riket tillhandahållna sådana varor, för vilka skatteplikt föreligger enligt förordningen om allmän varuskatt. I följd härav äger bolaget icke åberopa stadgandet i 18 § 1 mom. nämnda förordning för avdrag för värdet av i beskattat skick förvärvade skattepliktiga reklamvaror avsedda att mot vederlag tillhandahållas mottagare utomlands. Ej heller äger bolaget avdraga värdet av i beskattat skick förvärvat material för egen framställning av skattepliktiga reklamvaror avsedda för sådant tillhandahållande.

6) Angående skatteplikt för reklamtryckalster på främmande språk

Jämlikt kungörelsen den 2 november 1961 (nr 509) har fr. o. m. den 1 januari 1962 från skatteplikt enligt förord-

ningen om allmän varuskatt undantagits reklamtryckalster på främmande språk, avsedda att spridas utomlands för att där främja avsättningen av varor eller tjänster, som tillhandahållas av företag här i riket, dock endast under förutsättning att tryckalstren äro försedda med tryckt be-teckning varav framgår att de äro ämnade för spridning enbart utomlands.

Angående tillämpningen av nämnda stadgande har riksskattenämnden den 9 februari 1962 beslutat att såsom *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande.

Vid definitionen av begreppet reklamtryckalster torde viss vägledning kunna erhållas av bestämmelserna i gällande tulltaxa (SFS 475/1958) och därtill anknuten varuhandbok (Tullverkets varuhandböcker I — kommentar till Brysselnotenklaturen).

Mot bakgrund av vad som enligt tulltaxan är att hänföra till tryckalster bör med tryck förstås icke blott reproducering medelst vanlig tryckning för hand eller på maskin (högtryck, litografiskt tryck och offsettryck, helio- och fotogra-vyr etc) utan även reproducering medelst etsning, duplicering, prägling, fotografering etc.

Till tryckalster hänföras icke papper, papp och cellulosavadd samt varor därav, försedda med tryck eller bilder av underordnad betydelse med hänsyn till varornas användning, textilvaror med tryck eller bilder som huvudsakligen ha dekorativt syfte och som icke inverka på varornas huvudsakliga karaktär eller användning, ej heller varor som närmast ha karaktär av reklamartiklar eller varuprover även om desamma försetts med påtryck utgörande reklam för viss vara eller visst företag.

Till reklamtryckalster som avses i kungörelsen böra hänföras förutom reklam-broschyrer och reklamaffischer även illustrerade varukataloger och andra liknande av papper eller papp förfärdigade trycksaker samt publikationer, som beskriva verksamheten och den tekniska utvecklingen inom utgivarens gren av handel eller industri och som fästa uppmärksamheten på dennes varor eller tjänster, ävensom till varukataloger o. likn. hörande prislister o. dyl.

Till reklamtryckalster torde icke kunna hänföras kataloger över företagare även om däri till viss mindre del ingå annonser eller annan reklam, ej heller tidningar, tidskrifter och liknande tryckalster, som icke uteslutande eller till huvudsaklig del utgöra kontinuerlig information om utgivarens varor och tjänster.

Som reklamtryckalster torde icke heller kunna betraktas exempelvis kortlekar och andra liknande artiklar ej heller almanackor, såvida icke av text och bilder framgår att de huvudsakligen utgöra reklam avsedd att främja avsättningen av varor och tjänsteprestationer. I enlighet härmed torde normalt fickkalendrar och

liknande icke kunna hänföras till reklamtryckalster.

Skattefriheten omfattar icke blott reklamtryckalster, avsedda att främja avsättningen av varor och tjänsteprestationer, som av företag här i riket tillhandahållas utomlands, utan även reklamtryckalster, avsedda att främja avsättningen av varor och tjänsteprestationer, som tillhandahålles inom riket, t. ex. utomlands spridda reklamtryckalster för den svenska turistnäringen.

Såsom en ytterligare förutsättning för skattefrihet gäller att reklamtryckalstren skola vara försedda med tryckt beteckning varav framgår att de äro ämnade för spridning enbart utomlands. Beteckningen bör därvid normalt vara avfattad i klartext på svenska språket eller på främmande språk, t. ex. "För distribution enbart utanför Sverige" eller "Printed in Sweden. For distribution only abroad". Hinder synes dock icke möta att låta beteckningen utformas med anknytning till förevarande kungörelse, t. ex. "För distribution enligt SFS 509/1961 p. 2".

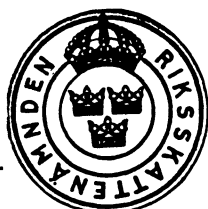
(Stockholm den 7 mars 1962)

R II: 16

II

Meddelanden från

Riksskattenämnden



Årg. 3 *Ang. den allmänna varuskatten* Nr 3 1962

1) Angående övergångsbestämmelserna till förordningen om allmän varuskatt

Jämlikt punkt 1 första stycket i övergångsbestämmelserna till förordningen om allmän varuskatt äger förordningen icke tillämpning i fråga om bl. a. sådant tillhandahållande inom riket av vara eller tjänsteprestation, varom före den 16 oktober 1959 slutits skriftligt avtal däri vederlaget blivit till beloppet fastställt.

I anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna den 19 januari 1960 angående tolkningen av nämnda stadgande har riksskattenämnden gjort ett uttalande av innebörd, att vederlaget icke kan anses vara till beloppet fastställt, om i avtal angående tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänsteprestation intagits klausul varigenom priset anknutits till det å leveransdagen gällande priset, t. ex. genom reservation för ökade arbetslöner och materialkostnader eller genom

hänvisning till under leveranstiden inträffad prisändring.

Riksskattenämnden har den 9 mars 1962 beslutat att i anslutning till sin förenämnda anvisning göra följande *tilläggsuttalande såvitt gäller tolkningen av begreppet vederlag som blivit till beloppet fastställt.*

Har i skriftligt avtal intagits föreskrift, att i avtalet angivet pris oförändrat skall äga tillämpning under viss tid efter det avtalet slutits men att priset därefter skall gälla med reservation av innebörd att leveransdagens pris skall gälla, bör vederlaget kunna anses vara till beloppet fastställt om och i den mån avtalet fullföljes inom den tid varunder oförändrat pris skall gälla. Har sådant skriftligt avtal slutits före den 16 oktober 1959, bör förordningen om allmän varuskatt anses icke äga tillämpning i fråga om tillhandahållande inom angiven tid av vara eller tjänsteprestation enligt avtalet.

R II: 17

Vad nu sagts bör äga motsvarande tillämpning i fråga om tolkningen av punkt 1 första stycket i övergångsbestämmelserna till förordningen den 15 december 1961 (nr 625) om ändring i förordningen om allmän varuskatt såvitt gäller frågan huruvida varuskatt skall utgå med fyra eller sex procent för tillhandahållande enligt skriftligt avtal som slutits efter den 15 oktober 1959 men före den 2 november 1961.

2) Angående skatteplikt för insektsbekämpningsmedel, m. m.

I skrivelse till riksskattenämnden hade A anhållit om besked dels huruvida undantag från skatteplikt föreläge jämlikt 10 § 1 mom. förordningen om allmän varuskatt beträffande medel för bekämpning av insekter å lantboskap och för extraktionsbensin, dels ock huruvida skattskyldighet föreläge vid försäljning av ifrågavarande insektsbekämpningsmedel med hänsyn till att medlen användes vid tjänsteprestationer med avseende å levande djur.

Efter föredragning av ärendet vid riksskattenämndens sammanträde den 23 februari 1962 meddelades såsom svar å framställningen att ifrågavarande insektsbekämpningsmedel och extraktionsbensin borde anses utgöra skattepliktiga varor oavsett förpackningens storlek. Skattskyldighet till allmän varuskatt borde fördenskull åvila den som yrkesmässigt försäljer sådana varor till konsument. Därvid borde beträffande insektsbekämpningsmedel, som förvärvas för bekämpning av ohyra på djur, till konsument hänföras icke blott jordbrukare utan även annan, som förvärvar sådan vara för angifvet ändamål.

R II: 18

3) Angående tolkningen begreppet material

I anvisning den 14 mars 1960 angående *tolkningen av begreppet material enligt anvisningarna till 12 och 18 §§ förordningen om allmän varuskatt* har riksskattenämnden beträffande vad som bör vara att hänföra till skattefritt emballage i varuhanteringen anfört bl. a. följande.

Av författningsrummets utformning följer att med emballage bör avses icke endast färdigt emballage utan även råvaror och halvfabrikat för tillverkning av emballage såsom lådvirke, papp, papper och plåt. Till material böra även hänföras vissa varor, då de användas som förslutning eller sammanhållning av emballage, t. ex. spik, bandjärn, järntråd, snöre, tejp och andra slags klisterremor samt häftklammer. Med den nyssnämnda gränsdragningen böra däremot icke till material hänföras verktyg av olika slag för förslutnings- och liknande ändamål såsom häfttänger och häftapparater.

Enär med material i förevarande fall avses varor, avsedda att förbrukas i varuhanteringen, bör till skattefritt emballage i första hand hänföras emballage av engångskaraktär, d. v. s. emballage som är avsett att användas vid ett enda tillfälle, t. ex. konservburkar. Till material bör dock hänföras även emballage som användes mer än en gång, under förutsättning att det förbrukas i varuhanteringen relativt snabbt, t. ex. pappkartonger, jute- och papperssäckar, enkla trälådor såsom fisk- och fruktlådor samt glasflaskor för mjölk, öl och läskedrycker. Till material böra däremot icke hänföras varor av i huvudsak inventariekaraktär, vilka användas i varuhanteringen, såsom lastpallar, godsbehållare, bandade järnfat för eldfarliga oljor, gastuber, damejeanner, transport-

flaskor för mjölk, backar för transport av flaskor och fanérlådor (s. k. bagarlådor och liknande).

På förekommen anledning har riksskattenämnden den 25 maj 1962 beslutat att såsom komplettering till vad sålunda anförts uttala följande.

Försäljes vara åtföljd av emballage av inventariekaraktär, t. ex. godsbehållare, och debiteras därvid särskild ersättning för emballaget med utfästelse om en motsvarande kreditering vid emballagets återställande, kan detta som regel inte anses innebära verklig försäljning av emballaget i fråga. Den debiterade ersättningen är i stället mera att betrakta som en pant för emballaget och ett medel att förmå köparen att återställa detsamma. Säljaren bör i sådant fall äga underlåta att inräkna den debiterade ersättningen för emballaget i sin skattpliktiga omsättning. Detta bör med hänsyn till stadgandet i 13 § första stycket c) förordningen om allmän varuskatt gälla även om emballaget icke återställs av leveransmottagaren.

4) Fråga angående viss uthyrning

En till riksskattenämnden inkommen förfrågan huruvida skattskyldighet till allmän varuskatt åvilade bilförsäljare vid uthyrning av bilar till kronan för militära ändamål har efter föredragning vid riksskattenämndens sammanträde den 23 februari 1962 besvarats i huvudsak enligt följande.

Omfrågade uthyrningsverksamhet bör anses utgöra yrkesmässigt tillhandahållande åt konsument av enligt förordningen om allmän varuskatt skattepliktig tjänsteprestation. I följd härav bör skattskyldighet till allmän varuskatt föreligga för uthyrning varom nu är fråga.

5) Fråga angående skattskyldighet vid försäljning av vara fob utländsk hamn

I en till riksskattenämnden inkommen ansökan om förhandsbesked hade aktiebolaget A anført i huvudsak följande.

Enligt avtal skulle sökandebolaget till köpare i Sverige (konsument i varuskatteförordningens mening) under en femårsperiod leverera vissa varor, som tillverkades av sökandebolagets utländska moderbolag. Försäljningen skedde till fast pris fob utländsk hamn. Fakturering verkställdes av moderbolaget via sökandebolaget på köparen. Införtullning av varorna ombesörjdes av köparen eller dess ombud. Sökandebolaget anhöll om förhandsbesked huruvida skyldighet att utgöra allmän varuskatt åvilade bolaget för ifrågasvarande försäljning.

Riksskattenämnden meddelade den 16 december 1961 följande förhandsbesked.

Jämlikt 1 § förordningen om allmän varuskatt skall till staten erläggas skatt för varor, som försäljas eller på annat sätt tillhandahållas eller tagas i anspråk inom riket, samt för varor, som införs till riket. Den som yrkesmässigt försäljer skattepliktig vara är jämlikt 12 § 1 mom. nämnda förordning skattskyldig för tillhandahållande av sådan vara till konsument. I fråga om införsel till riket, som göres av konsument, gäller enligt 68 § och anvisningarna till nämnda paragraf, att skattskyldighet åvilar den för vars räkning införseln äger rum; dock att enligt 68 § sista stycket sådan skattskyldighet icke föreligger om det visas att i anledning av varans tillhandahållande skattskyldighet föreligger för annan än den för vars räkning införseln äger rum. Av utredningen i förevarande ärende framgår, att köparen är att anse som konsument i fråga om de varor, som med an-

sökningen avses. Vidare framgår, att varorna enligt köpeavtalet äro sålda fob utländsk hamn. Varorna skola i sådant fall jämlikt 62 § tredje stycket lagen om köp och byte av lös egendom anses avlämnade till köparen då de kommit innanför fartygets sida. Av vad ovan anförts angående platsen för godsets avlämnande följer, att införseln får anses ske för köparens räkning. Vidare följer därav, att skattskyldighet för säljaren med avseende å varorna icke föreligger, eftersom

varorna icke kunna anses av säljaren tillhandahållna inom riket. På grund av det anförda förklarar riksskattenämnden, att sökandebolaget icke är skattskyldigt till allmän varuskatt för ifrågavarande försäljning.

Efter av vederbörande taxeringsintendent anförda besvär har Regeringsrätten i ett den 20 mars 1962 meddelat utslag icke funnit skäl göra ändring i det meddelade förhandsbeskedet.

(Stockholm den 8 juni 1962)

R II: 20

II

Meddelanden från

Riksskattenämnden



Årg. 3 *Ang. den allmänna varuskatten* Nr 4 1962

1) Angående yrkesmässig verksamhet

A. I en till riksskattenämnden inkommen ansökan om förhandsbesked anförde en till en högskolas studentkår anknuten karnevalskommitté i huvudsak följande.

I samband med en årligen återkommande karnevalskortege tillhandahölle sökanden allmänheten program mot viss ersättning. Ursprungligen hade försäljningen skett för att bestrida de med kortegen förknippade kostnaderna. Då försäljningen sedermera ökat, hade studentkåren beslutat att eventuellt uppkommande netto skulle användas såsom bidrag till den för tredje årskursen vid högskolan obligatoriska studieresan. Sökanden anhölle om förhandsbesked, huruvida sökanden vore skyldig utgiva varuskatt för berörda försäljning.

Riksskattenämnden meddelade den 10 november 1961 följande förhandsbesked.

Riksskattenämnden finner, att sökandens tillhandahållande åt allmänheten av kortegeprogram utgör yrkesmässig försäljning av enligt förordningen om allmän varuskatt skattepliktig vara, och förklarar, att skattskyldighet jämlikt 12 § 1 mom. nämnda förordning åvilar sökanden för vederlag, som inflyter för sådan försäljning.

Efter av sökanden anförda besvär fann Regeringsrätten i ett den 6 mars 1962 meddelat utslag ej skäl göra ändring i det meddelade förhandsbeskedet.

B. I en till riksskattenämnden inkommen ansökan hade en flottningsförening anhållit om förhandsbesked huruvida skattskyldighet till allmän varuskatt åvilade föreningen för tillhandahållande åt intressenter av skattepliktiga tjänsteprestationer.

R II: 21

I ansökningen hade föreningen anfört i huvudsak följande.

Flottningsföreningen, vars verksamhet regleras av lagen om flottning i allmän flottled, är en sammanslutning av flottande (intressenter). För finansiering av föreningens verksamhet tillskjuter vederbörande intressenter årligen belopp i förhållande till sin delaktighet i olika slag av utgifter av gemensam art. Föreningens samtliga utgifter är av gemensam art med undantag av s. k. separatutgifter, vilka fördelas direkt på de intressenter som förorsakat utgiften. Flottningsföreningens verksamhet innebär således i princip att någon vinst av densamma icke uppstår utan bedrivs den årligen efter självkostnadsprincipen. Föreningen inkomsttaxeras därför icke.

Föreningen sysselsätter årligen ett antal verkstadsarbetare samt under höst och vår vissa sorteringsarbetare med reparation och underhåll av flottningsföreningen tillhörig flottningsmaterial. På grund av flottningsarbetets karaktär av säsongarbete är behovet av arbetskraft även för ovanstående arbeten betydligt mindre vintertid. För att minska antalet permitteringar har flottningsföreningen innevarande vinter påtagit sig att utföra dels om- och nybyggnad av två flottningsverk, dels ock vissa smärre reparationsarbeten på mindre bogserbåtar (nettodräktighet under 20 registerton) åt två av flottningsföreningens intressenter. Kostnaden för dessa arbeten kommer att debiteras vederbörande intressent som separatkostnad och således motsvara föreningens egna kostnader för ifrågavarande arbete. Fråga har nu uppkommit huruvida allmän varuskatt skall erläggas för de tjänsteprestationer flottningsföreningen sålunda tillhandhåller dessa intressenter.

Flottningsföreningens totala omsättning uppgår årligen till ca 3 miljoner kronor. Kostnaden för de ovanstående separatarbetena beräknas uppgå till ca 200.000 kronor, varav ca hälften utgör kostnad för arbetskraft. Vid inköp av erforderligt material för arbetena debiteras föreningen allmän varuskatt.

Riksskattenämnden meddelade den 15 juni 1962 följande förhandsbesked.

Jämlikt 11 § förordningen om allmän varuskatt är tjänsteprestation skattepliktig, därest den huvudsakligen har avseende å skattepliktig vara och innefattar, bl. a., förfärdigande på beställning, reparation, underhåll eller ändring. Skattskyldighet åvilar den som yrkesmässigt tillhandahåller sådan tjänsteprestation åt konsument.

Riksskattenämnden finner *att* den av sökandeföreningen bedrivna verksamheten i vad avser de i ansökningen omförmälda reparations- och ombyggnadsarbetena måste anses yrkesmässigt bedrivna, *att* ifrågavarande arbeten i den mån de huvudsakligen ha avseende å skattepliktiga varor, utgöra skattepliktiga tjänsteprestationer samt *att* de intressenter, åt vilka tjänsteprestationerna tillhandahållas, i varuskattehänseende äro att betrakta som konsument.

I följd härav förklarar riksskattenämnden att skattskyldighet till allmän varuskatt åvilar föreningen för de i ansökningen omförmälda tjänsteprestationerna till den del de ha avseende å skattepliktiga varor.

2) Angående beskattningsvärdets bestämmande

I skrivelse till riksskattenämnden hade aktiebolaget A anhållit om besked angå-

ende tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt vid byte av tidigare försålda varor mot varor av annan typ. Anledningen till bytet, som i de flesta fall skett efter garantitidens slut, hade varit konstruktionsfel hos de tidigare varorna. Vid bytet hade de först nämnda varorna återtagits till ett med hänsyn till användningstiden reducerat pris.

Efter föredragning av ärendet inför riksskattenämnden erhöll bolaget följande svar.

Riksskattenämnden har den 30 december 1959 gjort ett uttalande av innebörd att allmän varuskatt bör utgå allenast på den tillkommande köpeskillingen när byte till sin karaktär endast innebär ändring av ett tidigare avslutat köpeavtal. Härvid har förutsatts att varan återtages till samma pris som gällt vid den tidigare försäljningen. Återtages däremot varan till väsentligt lägre pris än det tidigare försäljningspriset bör nytt köpeavtal anses föreligga och skatten beräknas på den nya varans försäljningsvärde. Detsamma bör gälla om längre tid förflutit mellan transaktionerna.

Mot bakgrund av vad sålunda uttalats och då i förevarande fall vid bytet den äldre varan efter längre tids användning — i de flesta fall efter garantitidens utgång — återtagits till ett med hänsyn till användningstiden reducerat pris bör i fall, där annan vara levereras, ny om-sättning anses föreligga, varvid skattskyldighet torde åvila Eder för den nya varans hela värde. Det förhållandet att bytet betingats av fel eller brist i den först levererade varan torde icke kunna föranleda till annat bedömande.

3) Angående skatteplikt för balpressningsgarn och hässjelinor

I skrivelse till riksskattenämnden hade aktiebolaget B anhållit om besked huruvida undantag från skatteplikt föreligger jämlikt punkt 1 kungörelsen den 2 november 1961 (nr 509) för balpressningsgarn och hässjelinor som försäljes till jordbrukare.

Efter föredragning av ärendet inför riksskattenämnden har bolaget meddelats att balpressningsgarn bör anses undantaget från skatteplikt enligt nämnda kungörelse under det att hässjelinor — oavsett av vilket material de är tillverkade — icke kan anses utgöra skattefritt emballage varom förmåles i kungörelsen och att till följd därav skattskyldighet bör föreligga vid yrkesmässig försäljning av sådana varor till jordbrukare.

4) Angående tolkningen av begreppet material

A. En till riksskattenämnden inkommen förfrågan huruvida kätting, ståltråd och stålband som användes vid flotning av timmer är att hänföra till material som avses i anvisningarna till 12 och 18 §§ förordningen om allmän varuskatt har efter föredragning inför riksskattenämnden besvarats enligt följande.

Enligt varuskatteförordningens konstruktion är den att anse som konsument, vilken utför tjänsteprestationer som faller utanför beskattningens ram. I följd härav bör skattskyldighet åvila den som försäljer varor till exempelvis transportföretag, även om de försålda varorna förbrukas mycket snabbt. Det förhållandet att bestämmelserna i 18 § nämnda förordning kan äga tillämpning i fråga om ståltråd och stålband som försäljes

till företagare, vilken avser att förbruka dessa varor i den direkta produktions- eller bearbetningsprocessen eller i hanteringen av bearbetade eller saluförda varor, bör icke kunna föranleda till motsvarande tolkning av materialbegreppet vid försäljning av sådana förbrukningsartiklar till företag, vilka i enlighet med vad ovan sagts är att betrakta såsom konsumenter, exempelvis flottningsföreningar och andra transportföretag.

B. En till riksskattenämnden inkommen förfrågan rörande tolkningen av begreppet material enligt anvisningarna till 12 och 18 §§ förordningen om allmän varuskatt har besvarats enligt följande.

I av riksskattenämnden den 14 mars 1960 meddelad anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna angående tolkningen av nämnda materialbegrepp anges i en till anvisningen fogad bilaga, att eldfast infodringsmaterial för ugnar bör hänföras till skattefritt material vid användning inom järnhanteringen och verkstadsindustrin. Av uttalanden i anvisningen framgår att därmed åsyftas eldfast infodringsmaterial till smältugnar; däremot icke infodringsmaterial till andra slags ugnar.

5) Fråga angående fastighetstillhör

En till riksskattenämnden inkommen förfrågan angående tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt såvitt gäller läggning av heltäckande mattor har efter föredragning inför riksskattenämnden besvarats enligt följande.

Jämlikt anvisningarna till 11 § förordningen om allmän varuskatt föreligger icke skatteplikt för tjänstprestationer, som huvudsakligen har avseende på fastighet.

I anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna den 8 mars 1960 beträffande begreppet fastighet har riksskattenämnden till fastighetstillhör i byggnader i allmänhet hänfört bl. a. korkmattor, såvida det icke för den skattskyldige måste vara uppenbart att föremålen inköpas av eller tillhöra annan än fastighetens ägare. Vad i anvisningen uttalas om korkmattor bör gälla jämväl i fråga om heltäckande mjuka mattor. Läggning av dylika mattor bör därför under de sålunda angivna förutsättningarna icke föranleda skattskyldighet till allmän varuskatt.

(Stockholm den 4 oktober 1962)

R II:24

II

Meddelanden från

Riksskattenämnden



Årg. 3 *Ang. den allmänna varuskatten* Nr 5 1962

1) Angående tolkningen av övergångsbestämmelserna.

A. Av handlingarna i en till riksskattenämnden inkommen ansökan om förhandsbesked inhämtades i huvudsak följande.

Genom anbud den 15 juni 1959 erbjöd aktiebolaget A leverans till konsument av visst antal enheter med viss beteckning till visst pris per styck. Den enligt anbudet gällande prisklausulen var i fråga om materialkostnaden knuten till kommerskollegii partiprisindex och i fråga om arbetskostnaden till socialstyrelsens index. I övrigt gällde priserna exklusive eventuell omsättningsskatt eller andra former av varubeskattning. I brev den 24 juni 1959 förklarade sig köparen godtaga anbudet. Tillika anfördes emellertid i brevet, bland annat, att kontrakt på leveransen komme att i vanlig ordning inom de närmaste dagarna tillställas bolaget för underskrift och utväxling och att, innan material be-

ställdes och tillverkningen igångsattes, en detalj för en tillämnad prototyp skulle tillverkas samt att tillfredsställande utfall av proven för denna detaljs lämplighet vore ett villkor för beställningens giltighet, varför densamma i avvaktan på proven vore att betrakta som villkorlig. Detaljen blev, enligt vad bolaget uppgivit, godkänd den 10 juli 1959. Den 30 juni 1959 hade utanordnats viss förskottslikvid. Köparen upptog sedermera, på grund av att varor i avsett utförande och angiven beteckning till följd av internationell överenskommelse icke kunde användas i internationella sammanhang, förhandlingar om ändring av beställningen att omfatta samma antal varor i visst annat utförande och med annan beteckning. I anledning härav erbjöd sig bolaget i anbud den 9 maj 1960 att i stället för de tidigare beställda varorna leverera samma antal enheter i det ändrade utförandet till viss mindre merkostnad per styck. Därest vissa detaljer skulle erhålla

R II: 25

speciellt utförande skulle viss ytterligare merkostnad uppstå. Sistnämnda anbud antogs av köparen genom skrivelse den 27 maj 1960.

Hos riksskattenämnden anhöll bolaget om förhandsbesked, huruvida bolaget vore skyldigt utgöra allmän varuskatt å omförmälda leveranser.

Riksskattenämnden meddelade den 5 maj 1961 förhandsbesked av innebörd att den mellan parterna i maj 1960 träffade överenskommelsen utgjorde sådan väsentlig ändring av det tidigare slutna avtalet, att vid tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt nytt avtal finge anses hava slutits mellan parterna och att detta skett efter nämnda förordnings ikraftträdande. Då på grund härav övergångsbestämmelserna till förordningen om allmän varuskatt icke ägde tillämpning, förklarade riksskattenämnden, att skattskyldighet till allmän varuskatt åvilade bolaget för efter den 1 januari 1960 erhållna likvider för leveranser, som fullgjorts enligt det sålunda slutna nya avtalet.

Efter av bolaget anförda besvär meddelade Regeringsrätten den 6 mars 1962 utslag av följande innehåll.

Väl får den i målet åberopade utredningen anses giva vid handen, att bolaget och köparen genom ovan nämnda anbud den 15 juni 1959 och brev den 24 samma månad slutit skriftligt avtal om leverans av visst antal enheter, varvid vederlaget blivit till beloppet fastställt.

Emellertid hava bolaget och köparen under år 1960, innan leveransen till någon del fullgjorts, överenskommit om ändringar i varornas utförande, avseende icke blott tillägg eller jämkningar beträffande skilda detaljer utan även deras dimensioner och andra väsentliga element i konstruktionen. Det pristillägg, som samtidigt

avtalats, får antagas hava grundats på en omräkning av kostnaderna, i följd varav nytt pris måste anses hava avtalats.

På grund av vad sålunda förekommit finner Kungl. Maj:t, att bolaget och köparen måste anses hava under år 1960 — med frånträdande av det i juni 1959 ingångna avtalet — träffat nytt avtal rörande leverans av varor samt att bestämmelserna i punkt 1 av övergångsbestämmelserna till förordningen om allmän varuskatt sålunda icke äga tillämpning på leveransen.

Kungl. Maj:t prövar förty lagligt fastställa överklagade förhandsbeskedet, i vad därigenom bolaget förklarats skyldigt erlagga allmän varuskatt för de levererade varorna, i den mån vederlaget för desamma kommit bolaget till godo efter den 31 december 1959.

Ett regeringsråd var skiljaktigt och anförde.

Som det av köparen i brev av den 24 juni 1959 avlåtna svaret å bolagets i brev den 15 i samma månad givna anbud innehåller icke blott att rörande köpet skulle framdeles upprättas skriftligt kontrakt utan även uttrycklig förklaring att beställningen vore blott villkorlig, nämligen beroende av ett i svaret uppställt men i anbudet icke upptaget köpevillkor, måste jämlikt 6 § avtalslagen köparens svar å anbudet anses såsom avslag i förening med anbud, och kan således köpeavtal icke anses hava kommit till stånd allenast genom berörda mellan bolaget och köparen växlade brev.

Ej heller annorledes har, såvitt framgår av bolagets uppgifter i målet, vad mellan bolaget och köparen avtalats om ifrågakomma leveranser avfattats skriftligen före den 16 oktober 1959.

Vid nu nämnda förhållanden kan — jämväl oavsett det av riksskattenämnden åberopade förhållandet att köpevillkoren slutligen bestämts först i maj 1960 — den omständigheten att förordningen om all-

män varuskatt ej är tillämplig å sådant tillhandahållande av vara, om vilket före den 16 oktober 1959 slutits skriftligt avtal, däri vederlaget blivit till beloppet fastställt, icke lända bolaget till befrielse från skattskyldighet jämlikt samma förordning.

Annan grund för sådan befrielse beträffande nu ifrågavarande delar av köpeskillingen har ej heller anförts.

Jag finner förty ej skäl att göra ändring i det slut, överklagade förhandsbeskedet innehåller.

B. I en till riksskattenämnden inkommen skrift hade aktiebolaget B anhållit om besked huruvida vederlaget kunde anses vara till beloppet fastställt på sätt angivits i punkt 1 första stycket i övergångsbestämmelserna till förordningen om allmän varuskatt i fall där prisangivelsen anknutits till följande klausul.

För den leverans som leverantören enligt detta avtal åtagit sig erhåller denna av beställaren ett belopp av — — —. Priset är ett glidpris, baserat på nuvarande tillverkningskostnader. Det pristillägg, som kan komma ifråga till följd av ändringar av tillverkningskostnaderna fram till dess maskinen levereras är dock maximerat till — — —.

Vid sammanträde den 19 oktober 1962 uttalade riksskattenämnden att vederlaget i angivet fall icke kunde anses vara till beloppet fastställt och att nämnda övergångsbestämmelser fördenskull icke vore tillämpliga å avtal innehållande dylik klausul.

2) Angående skatteplikt för logementsfartyg.

I en till riksskattenämnden inkommen skrift hade aktiebolaget C anhållit om besked huruvida skattskyldighet till allmän varuskatt åvilade bolaget för reparation av s. k. logementsfartyg.

I ärendet hade kungl. generaltullstyrelsen avgivit i huvudsak följande yttrande.

Fartygen i fråga äro inrättade såsom förläggningsplats för sökandens personal vid muddringsarbeten. De komma härvid att förflyttas mellan olika arbetsplatser. Fartygens förflyttning måste emellertid anses vara av underordnad betydelse i förhållande till deras uppgift att utgöra tillfälliga bostäder för sökandens personal. Detta vill sökanden icke heller förneka men han framhåller, att skattepliktiga fartyg enligt exemplifieringen i anvisningarna till 10 § varuskatteförordningen utgöra arbetsredskap i motsats till här aktuella logementsfartyg. Eftersom avgränsningen av skatteplikten för fartyg enligt nämnda anvisningar anknutits till gällande tulltaxa, böra samtliga till tulltaxenr 89.03 hänförliga fartyg anses skattepliktiga. Av kommentarerna till Bryssel-nomenklaturen, vilken ligger till grund för den svenska tulltaxan, framgår att nämnda nummer omfattar icke blott fartyg av typen arbetsredskap, t. ex. mudderverk, pontonkranar o. d., utan även fartyg för andra ändamål, såsom fast förankrade räddningsflottor för luft- och sjöfart samt husbåtar.

Med hänsyn till vad ovan anförts finner Generaltullstyrelsen att fartygen i fråga äro hänförliga till tulltaxenr 89.03 (stat.nr 89.03.900). Enligt Styrelsens uppfattning äro fartygen icke undantagna från skatteplikt till allmän varuskatt.

Efter föredragning av ärendet vid riksskattenämndens sammanträde den 19 oktober 1962 besvarade föredraganden enligt nämndens uppdrag den inkomna skrivelsen under hänvisning till vad generaltullstyrelsen anført i förenämnda yttrande och uttalade vidare att den av bolaget angivna reparationsverksamheten måste anses utgöra yrkesmässigt utförande av skattepliktig tjänsteprestation, som — därest den tillhandahölles konsument — skulle föranleda skattskyldighet till allmän varuskatt.

3) Angående skatteplikt för tidskriften KORP.

Kungl. Maj:t har i nådigt brev den 16 november 1962 jämlikt 10 § 2 mom. förordningen om allmän varuskatt förordnat, att de nummer av den av Svenska korporationsidrottsförbundet periodiskt utgivna tidskriften KORP, vilka enligt utgivningsplan utkommer från och med den 1 januari 1963, skall vara undantagna från skatteplikt enligt nämnda förordning.

4) Angående tolkningen av begreppet material.

I en till riksskattenämnden inkommen skrift hade köpmannen A anhållit om förhandsbesked huruvida av honom tillhandahållna diagrampaper, indikatorpaper och andra liknande tekniska paper i mätinstrument för kontroll av varutillverkning vore att hänföra till material enligt anvisningarna till 12 och 18 §§ förordningen om allmän varuskatt.

I ansökningen anfördes, bl. a., följande.

Sökanden ämnade sälja tekniska paper och diagrampaper till automatiskt registrerande och processreglerande instrument. I riksskattenämndens anvisningar av den 14 mars 1960 angående tolkningen av begreppet material, som förbrukades i den egentliga produktions- eller bearbetningsprocessen, hade till sådant material hänförts bland annat indikatorpaper samt fotografisk film, plåtar och paper i drifts- eller kontrolllaboratorier. Med varukontroll i laboratorier måste likställas varukontroll vid själva varuframställningen. Diagrampaper användes på samma sätt som indikatorpaper och fotografiskt paper. Diagrampaper kunde ej användas för mer än en tillverkning. Om man i ett instrument an-

vände fotografiskt paper eller registrering på indikatorpaper, borde ej ha någon betydelse för skyldigheten att uttaga allmän varuskatt.

Riksskattenämnden meddelade den 4 maj 1962 följande förhandsbesked: Riksskattenämnden har i anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna den 14 mars 1960 angående tolkningen av begreppet material enligt anvisningarna till 12 och 18 §§ förordningen om allmän varuskatt uttalat, bland annat, att till material böra hänföras jämväl vissa varor som i direkt anslutning till produktions- eller bearbetningsprocessen förbrukas i drifts- och kontrolllaboratorier för fortlöpande laboratoriemässig kontroll av råvaror, halvfabrikat och färdigvaror. Såsom exempel har i en till anvisningen fogad bilaga angivits, förutom vissa kemikalier, även reagens- och indikatorpaper, filterpaper samt fotografisk film, plåtar och paper. Riksskattenämnden finner, att indikatorpaper, diagrampaper och liknande former av tekniskt paper till mätinstrument som under varuframställningen användas för laboratoriemässig kontroll av råvaror, halvfabrikat eller färdigvaror äro att hänföra till varor som förbrukas i den egentliga produktions- eller bearbetningsprocessen och att på grund därav nämnda varor utgöra material varom förmäles i anvisningarna till 12 och 18 §§ förordningen om allmän varuskatt. Riksskattenämnden förklarar, att skattskyldighet till allmän varuskatt icke åvilar sökanden för tillhandahållande av nu ifrågakomna paper till företagare som avser att i egen rörelse använda desamma för angivet ändamål.

Tre ledamöter voro skiljaktiga och ansågo att förhandsbeskedet hade bort erhålla följande lydelse.

Riksskattenämnden finner att av sökanden tillhandahållna diagrampapper, indikatorpapper och andra liknande tekniska papper i mätinstrument för kontroll av varutillverkning, som i och för sig utgöra skattepliktiga varor, icke böra kunna hänföras till sådan för förbrukning i den egentliga produktions- eller bearbetningsprocessen avsedd vara som utgör skattefritt material jämlikt bestämmelserna i 18 § varuskatteförordningen och därtill hörande anvisningar.

Riksskattenämnden förklarar, att skattskyldighet till allmän varuskatt åvilar sökanden för tillhandahållande av nu ifrågakomna papper åt konsument.

Till den sålunda uttalade skiljaktiga meningens anslöt sig närvarande byråchef.

Efter av vederbörande taxeringsintendent anförda besvär fann Regeringsrätten i ett den 2 oktober 1962 meddelat utslag icke skäl göra ändring i riksskattenämndens förhandsbesked.

I anledning av vad som sålunda förevarit får riksskattenämnden såsom tillägg till sin den 14 mars 1960 meddelade anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna angående tolkningen av begreppet material göra följande uttalande.

I förenämnda anvisning har gjorts ett uttalande av innebörd att inom produktionen bedriven fortlöpande laboratoriemässig kontroll av råvaror, halvfabrikat och färdigvaror borde betraktas som ett led i produktionsprocessen. Vad som tidigare anförts i anvisningen angående tolkningen av materialbegreppet borde för denskull äga tillämpning jämväl å de varor som förbrukades i dylik verksamhet i särskilda vid fabriker inrättade kontroll- eller driftslaboratorier. Varor som förbrukades i laboratorier för målforskning eller motsvarande kunde icke hänföras till material.

I en till anvisningen fogad bilaga med exempel hade till material hänförts föl-

jande varor för drifts- och kontrolllaboratorier.

Kemikalier för analyser m. m., reagens- och indikatorpapper, filterpapper, fotografisk film, plåtar och papper samt framkallnings- och fixeringskemikalier.

Av Regeringsrättens utslag torde allenast kunna utläsas att med material som avses i anvisningarna till 12 och 18 §§ varuskatteförordningen kan jämställas sådant indikatorpapper, diagrampapper och liknande former av tekniskt papper till mätinstrument, som i den direkta produktions- eller bearbetningsprocessen förbrukas för laboratoriemässig kontroll av råvaror, halvfabrikat eller färdigvaror. I enlighet med den tidigare meddelade anvisningen bör diagrampapper och härmed jämställt papper som försäljas för användning i målforskningslaboratorier och liknande icke kunna hänföras till material. Detsamma bör gälla diagrampapper avsedda att inom industrin kontrollera maskinernas verkningssätt o. dyl.

Försäljning av diagrampapper till annan än den som förvärvat desamma för användning som material på sätt ovan angivits eller för yrkesmässig återförsäljning är att betrakta som tillhandahållande åt konsument. Sålunda föreligger allttjämt skattskyldighet för försäljning av diagrampapper exempelvis till undervisningsanstalter och vetenskapliga institutioner för användning i maskiner och instrument av olika slag, till transportföretag för användning i färdskrivare eller till gas-, vatten- eller elverk för användning i deras produktion av gas, vatten eller elektrisk kraft.

5) Fråga angående export i visst fall

En till riksskattenämnden inkommen förfrågan angående tillämpningen av för-

ordningen om allmän varuskatt såvitt gäller försäljning till tjänstemän vid svenska beskickningar utom riket av varor, vilka för vidare befordran till respektive beskickning överlämnas till Kungl. utrikesdepartementets kurirexpedition, har besvarats enligt följande.

Enligt 12 § 1 mom. nämnda förordning åvilar skattskyldighet bl. a. den som yrkesmässigt försäljer skattepliktig vara för tillhandahållande av sådan vara till förbrukare (konsument). Tillhandahållandet skall ha ägt rum inom riket. Begränsningen till tillhandahållande inom riket innebär, att försäljningen av varor för export är skattefri (anvisningarna till 1 § varuskatteförordningen).

Riksskattenämnden har i anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna den 14 juni 1960 angående tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt i fråga om varor, som konsument förvärvar för utförsel ur riket bl. a. uttalat (sjätte stycket nämnda anvisning), att om varan levereras för konsumentens räkning direkt för mottagande utom riket föreligger exportförsäljning, som är skattefri enligt 1 §. Säljaren bör i sådant

fall kunna styrka att utförsel ägt rum genom av tullmyndighet påtecknad exporthandling.

När det gäller försäljning av varor, vilka avlämnats för mottagande utom riket på sätt angivits, har fråga uppkommit i vad mån tillhandahållandet skett inom eller utom riket. Riksskattenämnden har därvid erfarit att säljaren, vid varans avlämnande å kurirexpeditionen för vidare befordran till svensk beskickning utom riket, erhåller ett under tjänsteansvar utfärdat kvitto av innebörd att varan mottagits för vidare befordran. Det har även upplysts om att sådan omhändertagen vara icke kan avhämtas å expeditionen av adressaten eller annan person för disponering inom riket.

Mot bakgrunden härav har riksskattenämnden funnit skäl anse nämnda kvitto vara att likställa med av tullmyndighet påtecknad exporthandling. Säljaren skulle sålunda med stöd av nämnda kvitto kunna betrakta försäljningen såsom en exportförsäljning och på grund därav i deklaration till preliminär allmän varuskatt avdraga för försäljningen uppbygget vederlag.

(Stockholm den 6 december 1962)

R II: 30

Sakregister till Meddelanden från Riksskattenämnden serie II åren 1960–1962 angående den allmänna varuskatten

Anm. I registret angivna sifferbeteckningar hänvisar till år, nummer
å meddelandet och den punkt i meddelandet, där frågan behandlas.

- Acetyléngas*, ej skattepliktig vara 1960 2: 1
Adressutskrifter 1960 1: 7
Annonser, annonsförmedling m m 1960 4: 7
Arbets- och skyddskläder 1960 3: 9
Aska, skattepliktig vara 1960 2: 1
Arkivfilmning 1960 1: 7
Automater, försäljning från 1960 3: 6, 1962 1: 1
— uthyrning av 1960 3: 6
— visst utnyttjande av 1960 1: 8
Avtal, begreppet skriftligt avtal 1960 1: 1A,
1962 1: 5
— hyres- 1960 1: 1 C, 3: 2, 1962 1: 5
— underhålls- 1960 1: 1 C, 1961 5: 2, 1962 1: 5
- Bakteriologiska medel* 1960 2: 4
Balpressningsgarn 1962 4: 3
Bankgiro 1962 1: 4
Begagnade byggnadsvaror 1961 3: 1, 1962 2: 4
Begravningsentreprenörer 1961 1: 2
Beskattningsvärde, bestämmande av 1960 7: 3,
7: 6, 1962 2: 1, 4: 2
— d:o, vid varuuttag 1960 2: 12
Bestämt pris 1960 1: 1
Betongmassa m m, tillverkning av 1960 6: 3
Blomsterförmedling 1960 3: 5
Blåsprit, ej skattepliktig vara 1960 2: 1
Bokföringsuppdrag 1960 1: 7, 2: 6
Bränslen, skatteplikt för vissa 1960 2: 1
Byggmästare 1960 2: 12, 1961 3: 1
Byggnadsbranschen 1960 2: 12
Byggnadselement 1960 2: 11, 6: 3
Byggnadsmaterial 1960 2: 12
— fabriksmässig tillverkning av 1960 6: 3
Byggnadsställningar, uthyrning av 1960 3: 2
Byte av vara i visst fall 1960 1: 5, 1962 4: 2
- Desinfektionsmedel*, skattepliktig vara 1960 2: 1
Diagnostiska preparat 1960 2: 4
Diagrampapper 1962 5: 4
Dissousgas, ej skattepliktig vara 1960 2: 1
- Efterjustering* av prel. allmän varuskatt 1961
1: 1
Eldfast infodringsmaterial 1960 3: 9, 1962
4: 4 B
Elinstallatörer 1960 2: 12
Emballage 1960 3: 9, 7: 3, 1962 1: 2, 3: 3
Entréavgifter 1960 3: 8
Export 1960 5: 3, 1962 5: 5
Extraktionsbensin 1962 3: 2
- Fartyg* 1960 3: 3, 1962 5: 2
— tjänsteprestationer å 1960 3: 3
Fartygstillbehör, skatteplikt för 1960 3: 3
Fastigheter 1960 3: 1
Fastighetstillbehör 1960 3: 1, 1962 4: 5
Filmproduktion 1960 6: 2
Filmuthyrning 1960 1: 6
Fiskefartyg 1960 3: 3
Fiskrom och fiskyngel, för utplantering, ej
skattepliktig vara 1960 2: 1
Fodermedel, ej skattepliktig vara 1960 2: 1,
1961 5: 4
Formvirke 1961 3: 5
Fotografer 1960 4: 6
Fotografiska artiklar och tjänster 1960 3: 6,
4: 6, 4: 7, 6: 2
Fotostatkopiering 1960 1: 7
Fraktkostnader, debitering av 1960 1: 11, 2: 11,
7: 3
Frihamn, varor för 1962 2: 3
Frisörer 1960 1: 9
Försäkringskostnader, debitering av 1960 1: 11
- Garantireparationer* 1961 6: 2
Gaser 1960 2: 1, 2: 4
Gatsten, skattepliktig vara 1960 2: 1
Glasmästare 1960 2: 12
Glass 1962 1: 1
Golvläggare 1960 2: 12
Grammofonautomater 1960 3: 6
Graveringsarbeten, skatteplikt för 1960 4: 1
Hektografering 1960 1: 7
Heltäckande mattor 1962 4: 5
Hemsömmerskor 1960 4: 8
Hormonpreparat, skatteplikt för vissa 1960 2: 1
Hälkortsbearbetning 1960 2: 6
Hässjelinor 1962 4: 3
- Ideella föreningar*, skattskyldighet för 1960 5: 2
Idrottsbladet, skattskyldighet för 1961 3: 3
Idrottsmärken o dyl, försäljning av 1960 5: 2
Inbytesvaror, försäljning mot likvid i form av
1960 1: 5, 7: 3, 7: 6, 1962 2: 1
”*Indirekt export*” 1960 5: 3, 1962 2: 5
Inlämningstvätt 1960 1: 8, 7: 4
Inredning, fast, i byggnad 1960 3: 1
Insektsbekämpningsmedel 1962 3: 2
Installation av fastighetstillbehör 1960 3: 1,
2: 12, 1962 4: 5
Intressegemenskap 1960 7: 5 a), 1962 2: 4, 2: 5,
4: 1 B

R II: 3

Klichéer 1960 4:7
Klädhängare 1960 7:1
Kokiller 1961 4:2
Kommunala myndigheter, skattskyldighet för 1960 2:8
Konfektyrvaror 1962 1:1
Konkurs 1961 2:1
Konstnärer, skattskyldighet för 1960 2:10, 6:1
Konstverk 1960 2:10, 6:1
Kontorsmaterial 1960 3:9
Kontrakt 1960 1:1, 1962 1:5
— diskontering av 1960 7:3
Kopieringsanstalter 1960 1:7
KORP, ej skattepliktig vara 1962 5:3
Korrespondensinstitut 1960 2:9
Kost, servering av, vid anstalter, skolor m m 1960 2:5, 3:10
— tillhandahållande av, åt personal 1960 3:7
Kostnadsersättning åt skattskyldiga 1960 5:4
Kreditebevis, viss försäljning mot 1960 1:4
Krigsmaterial, ej skattepliktiga varor 1960 2:3
Kristallolja, ej skattepliktig vara 1960 2:1
Krukväxter, skattepliktig vara 1960 2:2
Kundförluster, avdrag för 1960 7:3
Kutterspån, ej skattepliktig vara 1960 2:1
Kuvertaugifter 1960 3:8
Kvitning, i visst fall 1960 1:2

Laboratorier, material för, m m 1960 3,9, 1962 5:4
Legosågning 1960 4:3
Likvid i natura 1960 7:3, 7:6
Ljuskopiering 1960 1:7
Logementsfartyg 1962 5:2
Låssmeder 1960 2:12
Läkemedel, ej skattepliktig vara 1960 2:4
Läkemedelskort, försäljning enligt 1960 2:4
Löneförmalning 1960 2:7

Malkroppar 1962 2:2
Manskapshus 1960 2:11
Marsvin, skattepliktig vara 1960 2:1
Maskiner, fasta 1960 3:1
Materialbegreppet 1960 3:9, 4:9, 1961 3:5, 4:2, 1962 2:2, 3:2, 3:3, 4:4, 5:4
Matriser 1960 4:7
Medicinska gaser, ej skattepliktig vara 1960 2:4
Mineralterpentin, ej skattepliktig vara 1960 2:1
Montering av fastighetstillbehör 1960 3:1
— av byggnadsställningar 1960 3:2
— av maskin 1961 3:4
Monteringsfärdiga trähus 1960 2:11
Musikinstrument, stämning av 1960 3:4
Målare 1960 2:12

Narkosmedel, ej skattepliktig vara 1960 2:4

Panter, försäljning av 1960 4:4
Plantor 1960 2:2
Plåtslagare 1960 2:12
Plåstmedel 1960 3:9
Plåstskott, försäljning mot 1960 1:11
Plåstningsfrilager 1962 1:3
Plåstjord, ej skattepliktig vara 1960 2:1
Plåstningsförmedling 1960 1:10

Presentkort, försäljning mot 1960 4:5, 7:3
Presentreklam 1960 4:7
Präglingsarbeten, vissa 1960 1:7
Publikationer, viss införsel av 1960 1:10

Rabatter, avdrag för 1960 7:3
Recept 1960 2:4
Rederier 1960 3:3
Reklam, spridning av 1960 1:7
Reklambranschen 1960 4:7, 1962 2:5
Reklamfilm 1960 6:2
Reklamteckningar 1960 2:7, 6:1
Reklamtryckalster på främmande språk 1962 2:6
Reklamvaror 1962 2:5
Rengöringsmedel 1960 3:9
Renolin, ej skattepliktig vara 1960 2:1
Resekostnader, debitering av 1960 1:12
”Returemballage” 1962 3:3
”Ringa omfattning” 1960 6:2, 7:2, 7:5
Rättgift o dyl, skattepliktig vara 1960 2:1
Rättigheter, upplåtelse av 1960 1:6, 4:6, 4:7, 6:2
Rörledningsentreprenörer 1960 2:12, 1961 1:3

Schablonmässig beräkning av allmän varuskatt 1961 1:3, 3:2
Serveringsrörelser 1962 1:1
Sjukhus, försäljning till 1960 2:4
— tillhandahållande av kost vid 1960 2:5
Självtvätt 1960 1:8, 7:4
Skattepliktig omsättning, beräkning av 1960 7:3, 1961 1:3, 3:2
Skattskyldighet, inträde av 1960 1:2, 1:4, 7:3, 1962 1:4
Skoning av hästar 1960 4:2
Skrivbyråer 1960 1:7
Skyllningsarbeten 1960 4:7
Slagg, skattepliktig vara 1960 2:1
Slipmedel 1960 3:9
Smeder 1960 2:12
Smörjmedel 1960 3:3, 3:9
Socker, försäljning av, till biodlare 1960 5:1
Specialverktyg, debiterad ersättning för 1961 4:1
Spelautomater 1960 3:6
Startkapslar, skattepliktig vara 1960 2:1
Statliga myndigheter, skattskyldighet för 1960 2:8
Stegar, uthyrning av 1960 3:2
Stencilering 1960 1:7
Stereotyper 1960 4:7
Sågspån, ej skattepliktig vara 1960 2:1

Tandtekniker 1961 5:3
Tejp 1960 3:9
Tillhandahållande inom riket 1962 3:5
Tobaksvaror 1962 1:1
Traktamentskostnader, debitering av 1960 1:12
Trycksaker för reklamändamål 1960 4:7
Trähus, monteringsfärdiga 1960 2:11
Trättautomater 1960 1:8
Trättinrättningar 1960 1:8, 7:4, 7:5
Tändstickor och andra tändmedel, skattepliktig vara 1960 2:1

Underleverantörer, skattskyldighet för, i visst fall 1960 6:4
Undervisning 1960 2:9
Uthyrning, i visst fall 1961 6:1, 1962 2:4, 3:4
Uthyrnings- och underhållsavtal 1960 1:1 C, 1961 5:2, 1962 1:5
Utländska företagare, skattskyldighet för 1960 6:4
Utrikes trafik 1960 3:3
Utskrifter 1960 1:7
Uttag av varor ur rörelse, för reklamändamål 1960 4:7
— beskattningsvärde vid 1960 2:12

Varietéavgifter 1960 3:8
Varnolene, ej skattepliktig vara 1960 2:1
Varv, skattskyldighet för 1960 3:3
Vederlag, i ett för allt 1960 1:12, 3:2
— till beloppet fastställt 1960 1:1B, 1962 1:5, 3:1, 5:1 B
— vid likvid i natura 1960 7:3

Verktyg i materialhänseende 1960 3:9, 4:9
— för speciell varutillverkning 1961 4:1
Virke från jordbruksfastighet 1961 5:1
Välgörenhetsmärken o dyl, försäljning av 1960 5:2
Växlar, diskontering av 1960 7:3
— lombardering av 1960 1:3
— omsättning av 1960 7:3
— ränta å 1960 7:3
Växtskyddsmedel, ej skattepliktig vara 1960 2:1

Yrkesmässig verksamhet, fråga om i speciella fall 1960 3:1, 7:4, 7:5, 1961 5:3, 6:1, 1962 2:4, 2:5, 3:4, 4:1

Återköp av vara 1962 2:1

Övergångsbestämmelserna 1960 1:1, 1961 5:2, 1962 1:5, 3:1, 5:1
Översättningsarbeten 1960 1:7

/.