

I

Meddelanden från



Riksskattenämnden

Årg. 13

Nr 1 1964

1) Avdrag för representation och liknande ändamål.

Enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen äro utgifter för representation och liknande ändamål att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de ha omedelbart samband med verksamheten, såsom

då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller

då utgifterna avse jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller

då utgifterna äro att hänföra till personavård.

Avdrag må i det enskilda fallet inte åtnjutas med större belopp än som kan anses skäligt.

Enligt 25 a § taxeringsförordningen skall — om vid inkomstberäkningen av-

drag gjorts för kostnader för representation och liknande ändamål — vid självdeklarationen fogas uppgift enligt fastställt formulär utvisande huru kostnaderna fördela sig på följande huvudgrupper:

1) kostnader för mat, dryck, betjäning, hotellrum, teaterbiljetter o. dyl. i samband med affärsförhandlingar och liknande, med angivande av huru mycket av kostnaderna, som belöper å representation utövad i den skattskyldiges eller hos honom anställds hem,

2) kostnader som vid 1) sägs i samband med jubileum för företaget, invigning av anläggning för verksamheten, stapelavlöpning och jämförliga händelser, med angivande av huru mycket av kostnaderna, som belöper å representation utövad i den skattskyldiges eller hos honom anställds hem,

3) kostnader i form av underhåll, hyra, löner m. m. avseende fastighet, våning

R I: 1

och inventarier, som helt eller huvudsakligen nyttjas för representationsändamål och liknande,

4) kostnader för representation gentemot anställda i samband med personalfester, informationsmöten o. dyl. och för annan till personalvård hänförlig representation,

5) kostnader för gåvor, som icke äro att hänföra till reklam och som icke upptagits såsom löneförmån å kontrolluppgift,

6) utgivna representationsersättningar och representationsbidrag, med angivande av huru mycket härav som upptagits å kontrolluppgift, samt

7) övriga representationskostnader.

Vidare gäller enligt 26 § taxeringsförordningen punkt 8, att självdeklaration skall innehålla uppgift om kostnader för reklam, som riktar sig till bestämda personer och som har karaktär av gåva av mer än obetydligt värde.

Ovan angivna bestämmelser i punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen skola tillämpas första gången vid 1964 års taxering, under det att de angivna bestämmelserna i 25 a § och 26 § taxeringsförordningen skola tillämpas första gången med avseende å självdeklaration, som avgives för det beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1965.

Vid förarbetena till ifrågavarande bestämmelser i kommunalskattelagen och taxeringsförordningen uttalades i propositionen i ämnet (1963:96) och av bevillningsutskottet (1963:40) att den förordade, i viss mån provisoriska lösningen av frågan om avdrag för representationskostnader o. dyl. byggde på att riksskattnämnden utfärdade vägledande anvis-

ningar för tillämpning av bestämmelserna.

I förevarande fråga har riksskattnämnden — efter samråd med vissa av näringslivets och arbetsmarknadens organisationer — den 10 december 1963 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalanden, avsedda att tillämpas första gången vid 1965 års taxering.

I. Allmänna synpunkter

Såsom allmän regel gäller enligt 20 § kommunalskattelagen att vid beräkning av inkomst av särskild förvärvskälla skola från bruttointäkten avräknas alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avdrag får enligt samma lagrum icke ske för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, härunder inbegripet vad den skattskyldige utgivit såsom gåva.

Begreppet representation har en i viss mån obestämd innebörd. I allmänhet torde emellertid därmed avses den gästfrihet, som på grund av sedvänja förekommer i kommersiella och liknande sammanhang. Denna kommersiella gästfrihet tager sig merendels uttryck i samma former som dem som förekomma i det privata livet personliga vännen emellan. Representationskostnaden är sålunda oftast en kostnad för mat, dryck, betjäning, hotellrum, teaterbiljetter o. dyl. En gränsdragning måste därför ske mellan avdragsgilla representationskostnader å ena samt icke avdragsgilla levnadskostnader å andra sidan.

På sätt framgår av det inledningsvis återgivna stadgandet i andra stycket av punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen äro utgifter för representation och liknande ändamål att hän-

föra till omkostnader i förvärvskälla endast under förutsättning att utgifterna ha *omedelbart samband med verksamheten i förvärvskällan*. Därmed har i lagen markerats, att avdragsrätten icke omfattar kostnader för sällskapsliv av personlig natur, personlig gästfrihet o. dyl.

Representationen kan rikta sig antingen utåt gentemot den skattskyldiges affärsförbindelser och liknande eller också inåt gentemot företagets personal i form av personalfester o. dyl. (intern representation). Fråga kan också vara om s. k. indirekta representationskostnader t. ex. kostnader för underhåll, löner etc. avseende fastighet, inventarier m. m. som helt eller huvudsakligen används för representationsändamål eller liknande.

En förutsättning för att den skattskyldige vid taxeringen skall kunna påräkna avdrag för kostnader för representation och liknande ändamål är att han fullgör den deklarationsplikt med avseende å hithörande kostnader, som föreskrives i den inledningsvis återgivna 25 a § taxeringsförordningen. Denna deklarationsplikt gäller såväl för rörelseidkare (arbetsgivare) som för anställda.

II. Representation i samband med affärsförhandlingar och liknande

För att det i kommunalskattelagen för avdragsrätt uppställda kravet på omedelbart samband mellan representationen och verksamheten i förvärvskällan skall anses uppfyllt, bör dylikt samband föreligga såväl med avseende å tiden för representationen och platsen för densamma som med avseende å den eller de personer gentemot vilka representationen riktar sig. Representationen skall — för att kostnaden vid inkomsttaxeringen skall anses såsom avdragsgill — ingå såsom ett

naturligt led i affärsförhandlingar; representationen skall med andra ord vara ett uttryck för sedvanlig gästfrihet i form av värdskap vid inledande av affärsförhandlingar, under förhandlingarna eller såsom en avslutning å desamma. Till affärsförhandlingar böra därvid hänföras ej blott förhandlingar om köp eller försäljning utan även andra förhandlingar i och för verksamheten t. ex. förhandlingar med konsulter och experter av olika slag samt förhandlingar angående kollektivavtal och liknande. För avdragsrätten är det utan betydelse om förhandlingarna ifråga föras med representanter för visst annat företag eller om vederbörande vid ett och samma tillfälle förhandlar med en grupp av affärsförbindelser, t. ex. då ett grossistföretag i anledning av förändringar i marknadsläget inbjudit sina återförsäljare till gemensamma överläggningar angående verksamhetens fortsatta bedrivande. Vidare är det för avdragsrätten utan betydelse om inledda förhandlingar resultera i ett avtal eller om förhandlingarna bliva resultatlösa.

Gästfrihet mot affärsförbindelser *utan* ett mera direkt samband med affärsförhandlingar bör däremot icke anses såsom en avdragsgill omkostnad i förvärvskällan. En bjudning för affärsförbindelser utan samband med affärsförhandlingar bör sålunda icke anses avdragsgill. Lagens krav på omedelbart samband mellan representationen och verksamheten är icke uppfyllt i ett dylikt fall.

Såsom avdragsgill representationskostnad bör icke heller anses kostnad, som hänför sig till andra personer än dem som ha en mera direkt anknytning till affärsförhandlingarna i fråga. Om till en representationsmåltid inbjudits även anhöriga eller goda vänner till de av för-

handlingarna berörda personerna, är kostnaden för dessa utomstående icke en avdragsgill utgift i förvärvskällan. Det omedelbara sambandet mellan utgiften och verksamheten saknas i ett dylikt fall.

Naturligt är att representationen utövas å ort, där någon av de förhandlande parterna driver verksamhet, eller å närbelägen större ort eller å annan närbelägen ort med goda representationsmöjligheter. Om representationen förlagts till annan ort än nyss sagts, bör avdrag för kostnaden för representationen som regel icke medgivas.

Enligt lagtexten och uttalanden under förarbetena får i det enskilda fallet avdrag icke medgivas med större belopp än som kan anses skäligt; detta betyder att i den mån utgiften avser representation, som innebär en mera lyxbetonad livsföring, avdrag regelmässigt icke medgives för denna del av utgiften. För att härutinnan vinna en likformig lagtillämpning i olika delar av landet anser riks-skattenämnden — ehuru nämnden är väl medveten om svårigheterna att fixera några belopp, som ur alla synpunkter äro fullt godtagbara — det likväl vara nödvändigt att ange vissa prisramar för representationsmåltider, vilka ramar icke få överskridas där ej särskilda skäl till annat föranleda. I enlighet härmed bör, därest utgift för representation enligt det förut sagda överhuvud är avdragsgill, avdrag i regel icke medgivas med högre belopp än nedan sägs:

a) för representation utom hemmet i form av *middag* eller *supé* bör avdrag medges med högst 50 kronor per person;

b) för representation utom hemmet i form av *lunch* bör avdrag medges med högst 25 kronor per person.

De angivna beloppen äro avsedda att

omprövas vid påtagliga förskjutningar i prisläget.

Vederbörlig prisram skall tillämpas med avseende å varje representationstillfälle för sig; en billig representation vid ett tillfälle får sålunda icke ”kvittas” mot representation vid annat tillfälle med kostnader överstigande prisramen.

I de fall, då representationen riktas mot i utlandet bosatt person, vilken besöker Sverige i egenskap av representant för ett stort utländskt företag, böra ovan angivna prisramar icke tillämpas. Icke heller bör i sådana fall gälla den i det föregående angivna inskränkningen, att avdrag icke medgives för representationskostnader avsedda anhöriga till de av handlingarna direkt berörda personerna.

Beträffande representation, som förläggas till den skattskyldiges hem och där kostnaden sålunda icke kan verifieras genom restaurangnota (jfr vad nedan under avdeln. VI sägs), böra förenämnda prisramar icke heller tillämpas utan bör avdrag medgivas med belopp, som på grundval av företedd utredning framstår som skäligt. *Högre* avdrag än enligt förenämnda prisramar böra icke medgivas.

Vissa former av representation få i och för sig anses ha sådan karaktär, att de äro att anse som uttryck för en mera lyxbetonad livsföring. Hit bör räknas representation i form av t. ex. semesterresor, särskilt arrangerade jaktutflykter och specialarrangerad underhållning samt hållande av lustjakter och lantställen för representationsändamål; även villor och andra, helt eller huvudsakligen för representationsändamål avsedda byggnader böra räknas till ifrågavarande kategori, dock med undantag för bruksvillor (brukshotell) och jämförliga byggnader i brukssamhällen, där bostadsfrågan för besö-

kande affärsförbindelser eljest icke kan ordnas på ett tillfredsställande sätt. Avdrag för kostnad för dylik representation bör sålunda icke medgivas, ej ens om det göres sannolikt att representationen har visst samband med den skattskyldiges verksamhet.

III. *Representation i samband med jubileum, invigning av anläggning, stapelavlöpning och jämförliga händelser*

Händelser av här angivna slag utgöra viktiga data i ett företags utveckling och verksamhet och bruka sedvanemässigt vara förenade med vissa festligheter.

För att en jubileumskostnad skall kunna anses såsom avdragsgill bör fråga vara om en mera betydande milstolpe i företagets verksamhet såsom 25-, 50-, 75- och 100-årsjubileum etc. Avdrag bör i regel icke medgivas för kostnad för tidigare jubileumsfest än 25-årsjubileum. Den form av jubileumsfestlighet, som sedvanemässigt förekommer i här avsedda sammanhang, riktar sig merendels inte enbart mot företagets huvudsakliga affärsförbindelser utan har även ett vidare syfte såsom en form av personalvård eller såsom ett led i företagets publicrelationverksamhet. I jubileumsfestligheterna bruka därför delta företagets anställda, eventuellt jämte fruar, samt representanter för myndigheter och pressen. Även den del av kostnaden, som hänför sig till dessa utomstående personer, bör regelmässigt anses såsom avdragsgill.

Kostnad för representation i samband med invigning av anläggning bör anses som avdragsgill endast under förutsättning att fråga är om en anläggning, som med hänsyn till det ifrågavarande företagets storlek och omfattning är att anse som mera betydande.

Förhållandena med avseende å jubiléer, invigningar och stapelavlöpningar torde vara så växlande, att några prisramar här icke böra angivas. Självfallet gäller emellertid den allmänna regeln, att avdrag bör vägras i den mån fråga är om utgifter för en mera lyxbetonad livsföring. De under avdeln. II angivna prisramarna böra härvid kunna tjäna till viss ledning.

Till representation av under denna rubrik hänförlig karaktär får även anses höra representation i samband med industrivisningar och liknande. I syfte att göra tekniska nyheter e. dyl. kända för en bredare allmänhet förekommer att företag inbjuder t. ex. representanter för tidningsvärlden, husmodersföreningar m. fl. för demonstrationer och visningar och i anslutning därtill utövar viss gästfrihet; i den mån fråga är om förtäring av relativt enkelt slag bör avdrag för kostnaden medgivas.

Demonstrationen eller visningen kan även rikta sig mot grupp eller grupper av företag eller yrkesutövare, som i och för den egna verksamheten äro direkt intresserade av det representerande företagets produkter eller tjänster. I dylika fall bör kostnaden för representation i anslutning till demonstrationen eller visningen anses avdragsgill inom de i avdeln. II angivna prisramarna. Detsamma gäller då demonstrationen eller visningen riktar sig mot grupp eller grupper av yrkesutövare, vilka visserligen icke själva ha anledning träda i affärsförbindelse med det representerande företaget men vilkas inställning till företagets produkter eller tjänster likväl är av ekonomisk betydelse för företaget, i det att dess omsättning direkt påverkas av om yrkesutövarna i fråga hos sina kunder rekommendera eller underlåta att

rekommendera det representerande företags produkter eller tjänster.

Det förekommer också att, i anslutning till ett företags publicrelationverksamhet, gästfrihet utövas mot t. ex. riksdagsutskott, till landet officiellt inbjudna utländska journalister m. fl. som besöka företaget i studiesyfte. Exportföretag torde vidare ha anledning att, i anslutning till diskussioner med svenska diplomater på besök i Sverige eller med svenska handelsdelegater och liknande, utöva representation gentemot dem. Kostnader för dylik representation böra såsom regel anses såsom en i förvärvskällan avdragsgill utgift. Beträffande prisramar bör härvid gälla vad ovan under avdeln. II anförts.

IV. Representation gentemot anställda i samband med personalfester, informationsmöten o. dyl.

I begreppet personalvård ingå bl. a. personalfester — t. ex. jul- eller nyårsfester — och informationsmöten för anställda. Hit hör även representation gentemot företagsnämnder i samband med nämndsammanträden. Avdragsrätt för dylika kostnader föreligger i princip oavsett omfattningen av den verksamhet, som den skattskyldige bedriver, och utan avseende på om representationen vänder sig till en större eller mindre krets. Fråga får dock inte vara om sällskapsliv eller gästfrihet av personlig art.

Mera påkostade firmafester torde i allmänhet ha ett sådant drag av personlig gästfrihet, som enligt vad nyss sagts utsluter eller reducerar avdragsrätten. För att kostnaden skall anses avdragsgill bör representationen sålunda regelmässigt avse endast enklare former av traktering — vilket innebär att kostnaden per person bör ligga icke obetydligt *under* det högsta

avdragsbelopp, som för bjudning av motsvarande slag medges enligt de i avdeln. II angivna prisramarna — och icke vara oftare återkommande än som kan anses normalt. Därest även anställdas familjemedlemmar eller pensionerade befattningshavare inbjudas att delta i personalfest, bör jämväl den på dem belöande andelen av kostnaden anses avdragsgill.

Såsom avdragsgill representationskostnad bör icke räknas kostnad för måltider i samband med styrelsesammanträde, revision, bolagsstämma eller föreningsstämma.

V. Representation i form av gåvor

Gåvor äro regelmässigt en icke avdragsgill utgift i förvärvskälla. Undantag från denna huvudregel äro gåvor i form av reklam samt, i viss utsträckning, gåvor i form av representation.

Reklamgåvorna äro såsom regel artiklar av förhållandevis ringa värde, som överlämnas till ett större antal personer och som antingen ha direkt anknytning till givarens produktion eller utgöras av enkla s. k. presentartiklar såsom almanackor, pennknivar, plånböcker osv. Kostnaden för dylika reklamgåvor bör anses som avdragsgill.

Representationsgåvan är en i kommersiella sammanhang förekommande gåva från ett företag till annat företag eller representant för detsamma, avsedd att bidra till goda personliga förbindelser mellan företagen. För att representationsgåva skall kunna anses såsom en avdragsgill omkostnad i förvärvskälla måste fråga *uteslutande* vara om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande. Gåvan bör med andra ord hava ett omedelbart samband med verksamheten i för-

värsvskällan såsom t. ex. då en leverantör uppvaktar ett kundföretag med en blomsteruppsats eller bokgåva i anledning av att kundföretaget öppnar en ny filial eller firar ett jubileum e. dyl. eller då ett företag i stället för restaurangbesök i samband med affärsuppgörelse till motpartens (kvinnliga) representant överlämnar en chokladkartong, en fruktkorg eller dylikt.

Även beträffande representationsgåvor gäller, att avdrag icke bör i det enskilda fallet medgivas med större belopp än som kan anses skäligt. Detta innebär, att avdrag icke bör medges för dyrbarare gåvor; i enlighet härmed — och då avdrag i intet fall må ske för utgifter för mera lyxbetonad livsföring — bör avdrag icke vidare medgivas för såsom gåvor lämnade sjösättningssmycken.

Kostnad för gåvor av sådana konsumtionsvaror som t. ex. rökt lax, renkött, starköl, sprit, klädespersedlar eller dylikt, som icke har samband med givarens verksamhet, bör i intet fall anses såsom en vid taxeringen avdragsgill utgift.

Representationsgåvor till affärsförbindelser vid *helger* eller *personliga* högtidsdagar böra icke anses som avdragsgill omkostnad i förvärvskälla. Ej heller bör kostnad för kransar eller blommor i samband med dödsfall anses avdragsgill. Representationsgåvor, varom nu sagts, få nämligen anses ha ett sådant inslag av personlig natur, som utesluter avdragsrätt.

Vad i denna avdelning sägs har icke avseende å sedvanliga gåvor från arbetsgivare med karaktär av personalomkostnader (t. ex. en klocka efter 25 års anställning).

VI. Utredning och bevisning

Från och med 1965 års taxering skall

skattskyldig, som vid inkomstberäkningen gjort avdrag för kostnader för representation och liknande ändamål, vid självdeklarationen foga uppgift utvisande huru kostnaderna fördela sig å de huvudgrupper som angivas i den inledningsvis återgivna 25 a § taxeringsförordningen. Underlåtenhet från den skattskyldiges sida att redovisa ifrågavarande kostnader i enlighet med vad i nämnda paragraf angives är att anse som underlåtenhet att behörigen avlämna självdeklaration.

I likhet med vad som gäller i fråga om samtliga övriga i deklarationen yrkade avdrag åligger det den skattskyldige att efter anmaning lämna de ytterligare upplysningar, som erfordras i och för bedömande av befogenheten av yrkat avdrag. Den å berörda deklaraionsbilaga gjorda fördelningen av representationskostnaderna torde i vissa fall endast kunna utgöra en stomme för taxeringsmyndighetens bedömande, varför ytterligare upplysningar i dylika fall kunna komma att bli erforderliga. För att yrkat avdrag för representationskostnader skall kunna godkännas bör den skattskyldige kunna verifiera sådana kostnader, å vilka sedvanemässigt erhålles kvitto, samt i övrigt genom fortlöpande förda anteckningar kunna göra sannolikt kostnadernas storlek. Vidare bör den skattskyldige kunna genom anteckningar eller upplysningar bekräfta sambandet mellan de i representationen deltagande personerna och den skattskyldiges förvärvsverksamhet. Restaurangnota eller liknande verifikat bör godkännas i bevishänseende endast om å densamma finnes på varaktigt sätt antecknat år och dag för representationen ävensom namn samt titel eller yrke å samtliga de personer, mot vilka representationen utövats, samt det eller de företag som de företräda.

R I:7

Har avdrag yrkats för representation i hemmet bör för avdragsrätt krävas, att den skattskyldige kan genom förda anteckningar eller verifikat för varje särskilt representationstillfälle specificera kostnaden samt ange vilka som deltagit i representationen och vilka företag de representera ävensom sambandet mellan representationen och verksamheten.

Har avdrag yrkats för representationsgåva eller reklamgåva av mer än obetydligt värde bör avdrag icke medgivas om icke uppgift beträffande mottagaren av gåvan kan lämnas.

2) Nedskrivning å fartygskontrakt vid 1964 års taxering.

Riksskattenämnden har den 14 november 1963 beslutat meddela följande *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* vid prövning av yrkanden om *avdrag vid 1964 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 1964 års taxering bör — i den mån motsvarande nedskrivning skett i räkenskaper — vid beräkning av inkomst av rederirörelse avdrag enligt nämnda be-

stämmelser för nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av fartyg, *beställda under år 1963*, medgivas med nedan angivna procent av avtalat pris:

om fartyget skall levereras under år 1964, med 10 procent;

om fartyget skall levereras under år 1965 eller senare, med 15 procent.

Beträffande fartyg, *beställda under år 1962 eller tidigare*, har riksskattenämnden i meddelande nr 1/1963, punkt 1, meddelat anvisningar till ledning för 1963 års taxering. I den mån avdrag enligt nämnda anvisningar icke utnyttjats vid 1963 års taxering bör — då fråga är om fartyg som skall levereras år 1964 eller senare — avdrag med belopp, som sålunda icke utnyttjats, medgivas vid 1964 års taxering, i den mån motsvarande nedskrivning skett i räkenskaperna för år 1963.

Skulle i visst fall särskilda omständigheter visas föreligga, som böra föranleda att avdrag vid 1964 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 fondavsättning- en vid beskattningsårets utgång.

¹ Jfr SFS 1959: 169.

3) Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst; normalbelopp för dylik kostnad för kalenderåret 1964.

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 10 december 1963 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalanden, avsedda att tillämpas fr. o. m. 1965 års taxering.

Enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen äger skattskyldig, som i sin tjänst verkställt resa utom den vanliga verksamhetsorten, rätt att åtnjuta avdrag ej blott för kostnaden för själva resan utan även för den *ökning* i levnadskostnaden, som den skattskyldige kan ha fått vidkännas på den grund att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort, såsom för hotellrum och ökad kostnad för mat och dryck samt för av resan föranledda småutgifter såsom för telefonsamtal, tidningar osv. Stadgandet i fråga har icke avseende å resor mellan bostaden och den vanliga verksamhetsorten (tjänstgöringsstället).

För skattskyldig i enskild tjänst — dvs. *annan* tjänst än statlig och kommunal tjänst, tjänst hos hushållningssällskap eller skogsvårdsstyrelse samt tjänst hos sådan offentlig institution, som enligt särskilt beslut av riksskattenämnden skall anses jämställd med nämnda organisationer — gäller i första hand den schablonregeln, att av tjänsteresa föranledd ökning i levnadskostnaden skall anses uppgå till ett belopp, motsvarande den ersättning som arbetsgivaren utgivit för kostnadens täckande (*traktamente*), dock *högst* till det belopp för största normala ökning i levnadskostnaden (*normalbelopp*) som riksskattenämnden för varje kalenderår fastställer. Härvid bör emellertid observeras,

att ett oeftergivligt villkor för att avdrag skall få åtnjutas enligt schablonregeln är, att fråga verkligen är om "traktamente", dvs. ersättning som arbetsgivaren — vid sidan av lön eller arvode — utgivit för täckande av den anställdes ökade kostnader under tjänsteresa. Den omständigheten, att vad som i realiteten är lön eller arvode av skatteskal betecknas som traktamente, medför sålunda icke rätt till avdrag enligt schablonregeln.

Som nyss angivits gäller i första hand, att den anställda äger vid tjänsteresa åtnjuta avdrag enligt schablonregeln. Emellertid gäller vidare att, om den anställda på ett godtagbart sätt kan *visa*, att ökningen i levnadskostnaden varit större än som motsvarar avdragsrätten enligt schablonregeln, han äger rätt till avdrag med belopp motsvarande verkliga merkostnaden.

Normalbeloppet avser i första hand s. k. *korttidsförrättningar*, dvs. förrättningar som medfört övernattning på främmande ort och där vistelsen på en och samma främmande ort icke överstigit 15 dygn i följd. Då resan varit förenad med övernattning, skall den anses hava varat det antal dygn, som motsvarar antalet övernattningar. Detta innebär sålunda att, om en tjänsteresa varat två dagar och en mellanliggande natt, resan anses ha varat allenast ett dygn. Har tjänsteresan å andra sidan, förutom övernattningen, tagit blott några få timmar i anspråk, får avdrag enligt schablonregeln likväl åtnjutas med helt normalbelopp (förutsatt givetvis att traktamentet uppgår till nämnda belopp).

Vid *långtidsförrättningar* dvs. förrättningar, där vistelsen på en och samma främmande ort varat mer än 15 dygn i följd, gäller att såsom största normala ökning i levnadskostnaden skall fr. o. m.

det sextonde dygnet räknas 6/10 av normalbeloppet.

Vad åter angår *endagsförrättningar* dvs. förrättningar å främmande ort, som icke äro förenade med övernattning utom hemmet, skall såsom största normala ökning i levnadskostnaden räknas, om förrättningen varat mer än 4 timmar men ej mer än 10 timmar i följd, 2/10 av normalbeloppet samt, om förrättningen varat mer än 10 timmar i följd, 4/10 av normalbeloppet. Har förrättningen ej varat mer än 4 timmar i följd, medges intet avdrag.

För att avdrag skall få åtnjutas med normalbelopp respektive ovan angivna kvotdelar därav förutsättes, att den skattskyldige — och sålunda icke arbetsgivaren — under tjänsteresorna bestritt utgifterna för mat och bostad m. m. Har arbetsgivaren direkt betalat vissa kostnader, föreligger icke avdragsrätt för större belopp än som motsvarar den del av normalbeloppet som — enligt vad nedan sägs — är avsedd att täcka de återstående, av den skattskyldige bestridda utgifterna. Har t. ex. genom arbetsgivarens försorg eller på hans bekostnad bostad erhållits utan kostnad för den anställde, gäller följaktligen såsom normalbelopp det med bostadsfaktorn minskade normalbeloppet. Såsom tillhandahållande av fri bostad bör även anses tillhandahållande av sovvnagsbiljett.

Riksskattenämnden har vid sitt förenämnda sammanträde den 10 december 1963 beslutat att för kalenderåret 1964 såsom normalbelopp fastställa ett belopp av 59 kronor, därav 25 kronor avse bostad, 30 kronor avse kost och återstående 4 kronor avse telefon, tidningar och dylika småutgifter.

I enlighet härmed — och efter en av

praktiska skäl betingad avrundning av kvotdelstalen till hela kronotal — skola för tjänsteresor under kalenderåret 1964, då traktamentena uppgå till eller överskrida de angivna beloppen, gälla följande avdragsbelopp:

Förrättningens art	Avdrag med-gives med	Avdragets fördelning å delposterna		
		bostad	kost	div. små-utgifter
Korttidsförrättning samt första 15 dygnen av långtidsförrättning	59	25	30	4
Långtidsförrättning fr. o. m. 16 dygnet ..	35	15	18	2
Endagsförrättning som varat mer än 4 men ej mer än 10 timmar i följd	12	—	12	—
Endagsförrättning som varat mer än 10 timmar i följd	24	—	24	—

Då traktamentena utgått med *lägre* belopp än i ovanstående tabell angivna avdragsbelopp, föreligger enligt schablonregeln avdragsrätt allenast för belopp motsvarande de uppburna traktamentena.

Såsom inledningsvis nämnts gäller emellertid vidare att — om den skattskyldige på ett godtagbart sätt kan *visa*, att ökningen i levnadskostnaden varit större än som motsvarar avdragsrätten enligt tabellen respektive regeln i föregående stycke — den skattskyldige äger rätt till avdrag med belopp motsvarande verkliga merkostnaden. Om den skattskyldige vill visa, att kostnadsökningen i en och samma tjänst varit större än de schablonmässigt beräknade avdragen, skall utredningen avse den skattskyldiges *samtliga* förrättningar i nämnda tjänst under beskattningsåret; att några enstaka förrättningar dragit kostnader, som överstigit det schablonmässigt beräknade avdraget för samma förrättningar, föranleder sålunda icke till att schablonregeln för beräkningen av

avdragen frångås. Dock gäller här den undantagsbestämmelsen att, i fråga om långtidsförrättningar fr. o. m. sextonde dygnet i följd på en och samma ort samt i fråga om tjänsteresor till utrikes ort, levnadskostnadsökningen må beräknas för varje förrättning för sig.

Såsom i föregående stycke angivits skola *tjänsteresor till utlandet* behandlas för sig vid prövning av avdrag på grundval av faktiskt havda merkostnader. Då avdrag för tjänsteresa till utlandet yrkas med belopp överstigande normalbeloppet bör — där ej särskilda skäl till annat förändra — avdrag medges enligt de traktamentsregler, som gälla för högsta traktamentsklassen enligt det statliga utlandsresereglementet (SFS 1953 nr 666; senast ändrat 1963 nr 44). Detta innebär, att avdrag i regel medges för styrkta utgifter för hotellrum och därjämte med ett traktamente, som varierar olika länder emellan och som för närvarande utgör högst 75 kronor och lägst 45 kronor för dag, varav mer än 8 timmar tagits i anspråk.

I arbetsgivares kontrolluppgifter skola — första gången i samband med 1965 års taxering — lämnas sådana uppgifter angående utgivna traktamenten, som erfordras för kontroll av att avdrag icke sker med för höga belopp. Detta innebär i korthet, att traktamentsersättningar avseende förrättningar inom och utom riket skola redovisas var för sig. Beträffande förrättningar inom riket skola endagsförrättningar, korttidsförrättningar och långtidsförrättningar redovisas var för sig.

För *endagsförrättningar* skall uppges det hopsummerade antalet förrättningsdagar och beloppet av utgiven traktamentsersättning. Vid hopsummeringen av anta-

let dagar räknas förrättning, som varat mer än 10 timmar, som hel dag och förrättning, som varat mer än 4 men högst 10 timmar, som halv dag, medan förrättning som varat 4 timmar eller mindre, icke medräknas. I uppgiften om det *utgivna* traktamentsbeloppet skall dock, i förekommande fall, traktamenten för förrättning som varat högst 4 timmar inräknas.

För *korttidsförrättningar* och *långtidsförrättningar* skall uppges utgiven traktamentsersättning och antalet nätter övernattning skett. För varje långtidsförrättning räknas de första 15 dagarna som korttidsförrättning.

Arbetsgivaren skall i kontrolluppgiften särskilt anmärka om han, utöver traktamentsersättningen, haft utgifter för den anställdes bostad eller uppehälle under resorna. Detta innebär bl. a., att uppgift i förekommande fall skall lämnas om att sovvagnsbiljetter tillhandahållits åt den anställda eller att ersättning för dylika biljetter utgått.

Därest den under beskattningsåret till viss skattskyldig utgivna traktamentsersättningen vid vistelse i tjänsten utom tjänstgöringsorten sammanlagt icke överstiger 500 kronor, föreligger icke uppgiftsskyldighet; förutsättningen för tillgodonjutande av denna befrielse är dock, att arbetsgivaren i kontrolluppgiften anmärker *att* traktamentsersättning utgått. Detsamma gäller beträffande traktamentsersättning, som visserligen överstiger 500 kronor men som icke avser mer än 24 dagar *för helt år räknat* (12 dagar vid anställning, som varat ett halvt år, osv.). Vid denna beräkning av antalet dagar, för vilka traktamente utgått, gälla *icke* de ovan angivna reglerna för hopsummering av förrättningsdagar. I stället skall varje

dag eller del av dag, för vilken traktamente utgått, räknas som en dag. Detta betyder alltså att, om en anställd uppburit (reducerade) traktamenten för 25 dagar, därvid varje dags förrättning varat mindre än 4 timmar, kontrolluppgift skall lämnas därest det sammanlagda beloppet överstigit 500 kronor. Vid ifyllandet av kontrolluppgiften skall däremot rutan för antalet endagsförrättningar ifyllas med noll, eftersom summeringsregeln då träder i funktion; därjämte skall den för ifrågavarande förrättningar sammanlagt utgivna traktamentsersättningen uppgivas.

Till 1965 års taxering komma blanketter för kontrolluppgift att utformas under beaktande av det förut sagda.

4) Ändrade regler rörande avdrag för kostnad för resor med bil mellan bostad och arbetsplats, gällande fr. o. m. 1964 års taxering (Jfr nr 1/1962 p. 2).

Enligt punkt 4 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen äger skattskyldig rätt att från intäkt av tjänst avdraga "skälig kostnad" för resor till och från arbetsplatsen, där denna varit belägen på sådant avstånd från hans bostad, att han behövt anlita och även anlitat särskilt fortskaffningsmedel.

I förevarande fråga har riksskatte-nämnden den 27 november 1963 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalanden.

Såsom skälig 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 allmänt kommunikationsmedel, bör skäligt avdrag för bilkostnader medgivas därest följande båda förutsättningar föreligga nämligen

att vägvståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst en halv mil samt

att det av omständigheterna klart framgår, att användandet av bil i stället för allmänt kommunikationsmedel regelmässigt medför en tidsvinst av minst en och en halv timme sammanlagt för fram- och återresan.

Vid beräkning av tidsvinsten bör hänsyn tagas jämväl till den tid, som åtgår för uppsökande av parkeringsplats samt för gång till och från parkeringsplatsen, till den trafikintensitet som råder vid den tid av dygnet, då resan företages, samt till den tidsförlust som uppkommer genom att den skattskyldige, i syfte att undvika körning under rusningstid, ankommer till arbetsorten (arbetsplatsen) tidigare eller lämnar den senare än vad som är motiverat med hänsyn till arbetstidens förläggning. För skattskyldig med flera fasta arbetsplatser eller med flera arbetspass per dygn bör såsom tidsvinst anses den sammanlagda tidsvinsten per dygn genom användandet av bil för resorna i fråga.

Skattskyldig, som *i sin tjänst* regelmässigt använder bil, bör medgivas avdrag för bilkostnader för resor mellan bostaden och den fasta arbetsplatsen oavsett avståndet och tidsvinsten.

Som skäligt avdrag för bilkostnad bör i ovan avsedda fall i regel anses 1 krona 80 öre för körd mil intill 1.000 mil per år och för körsträckor däröver 1 krona för mil. Den omständigheten, att den

skattskyldige eventuellt använder större bil vid sina ifrågavarande resor och att hans kostnader av sådan anledning äro högre än de angivna beloppen, bör regelmässigt icke medföra, att avdrag medgives 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 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. Avdrag bör i dylika fall medgivas med den del av de faktiska bilkostnaderna under året, som efter förhållandet mellan, å ena sidan, den sammanlagda körsträckan under året för körningar till och från arbetsplatsen och, å andra sidan, den totala körsträckan belöper på förstnämnda körningar.

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.

5) Ändrade regler för värdering av förmån av fri bil vid inkomst av tjänst (Jfr nr 1/1961 p. 2).

Beträffande naturaförmåner, som ingå i lön eller annan inkomst, gäller enligt andra stycket av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen, att värdet av dem skall beräknas efter det pris, som i orten

gällt, därest det varit fråga om att för penningar förskaffa sig dem. Kan dylikt pris ej direkt angivas, skola nyttigheterna upptagas till det belopp, som med hänsyn till föreliggande förhållanden kan beräknas hava åtgått, om de skolat gäldas i penningar.

Då frågan om det värde, till vilket förmånen av fri bil vid inkomst av tjänst skulle upptagas, länge vållat svårigheter i det praktiska taxeringsarbetet och varit föremål för olikartad bedömning i skilda län, meddelade riksskattenämnden den 9 november 1960 anvisningar i ämnet. Till grund för riksskattenämndens ställningstagande lågo därvid vissa för ändamålet utarbetade kalkyler, avsedda att visa vad förmånen att disponera bil skulle kostat förmånshavaren därest han själv skulle förskaffat sig förmånen ifråga. I dessa kalkyler hade de s. k. fasta kostnaderna, dvs. de kostnader som icke variera med körsträckan, endast medräknats till två tredjedelar av de totala kostnaderna.

Med hänsyn till inträffade förskjutningar i pris- och kostnadsläget och till de erfarenheter angående tillämpningen av anvisningarna, som vunnits vid de senaste årens taxeringar, ha anvisningarna blivit föremål för översyn.

Riksskattenämnden har därefter den 27 november 1963 beslutat att, med verkan fr. o. m. 1964 års taxering, meddela följande *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* i fråga om beräkning av värdet av förmån av fri bil vid inkomst av tjänst.

Värdet av förmån av fri bil vid inkomst av tjänst bör — med beaktande av vad i det följande sägs — vid inkomsttaxeringen upptagas till det belopp, som i nedanstående tabell angivits för den prisklass och vid den körsträcka, varom fråga är.

Tabell

Prisklass (cirkapriser) samt exempel på däri ingående bilmärken	Värde vid årlig körsträcka (privatkörning) av		
	500 mil	1.000 mil	1.500 mil
I 10.000 kr Volkswagen 1200 SAAB 96	1.700	2.600	3.100
II 12.000 » Opel Rekord Volvo PV 544	2.000	2.900	3.500
III 15.000 » Volvo Amazon Peugeot 404	2.400	3.400	4.000
IV 18.000 » Opel Kapitän Valiant	2.900	4.000	4.700
V 24.000 » Mercedes Benz 220 S Ford Fairlane 500	3.800	5.000	6.000

I tabellen angivna värden äro avsedda att användas ifråga om inkomst av tjänst.

Värdena äro emellertid icke tillämpliga ifråga om anställd, som är huvudaktieägare i familjebolag eller liknande eller anhörig till sådan person, därest bilen uppenbarligen anskaffats huvudsakligen för förmånshavarens privata bruk. I sådana fall bör, allt efter bilens användning, hela eller större delen av den arbetsgivarens rörelse påförda bilkostnaden, således även värdeminskingsavdraget, tagas till beskattning hos förmånshavaren såsom bilförmånsvärde; dock bör nu angivna regel i intet fall leda till att bilförmånen upptages till *lägre* värde än vad som gäller enligt tabellen.

De i tabellen upptagna värdena äro avsedda som riktvärden och böra sålunda, då anledning därtill föreligger, jämkas uppåt eller nedåt. Anledning till dylik jämkning kan exempelvis föreligga beträffande sådana anställda, som företaga bilresor i tjänsten med övernattning utom bostadsorten i så betydande utsträckning, att de kunna antagas allenast i ringa omfattning utnyttja bilen under fritiden, t. ex. vissa handelsresande och likställda.

Jämkning bör emellertid som regel icke ske endast på basis av mera allmänt hållna uttalanden av förmånshavaren, som denne icke förmått göra sannolika.

Om den årliga körsträckan för privatkörning över- eller understiger i tabellen angivna körsträckor, bör förmånsvärdet i motsvarande mån justeras. Värdet bör dock icke upptagas *lägre* än i tabellen angivet värdebelopp för 500 mils körning, där ej särskilda skäl till annat föranleda.

Därest bilen användes för körning mellan bostad och arbetsplats, bör även sådan körning betraktas som privat körning och alltså medräknas vid bestämmandet av bilförmånens värde. Avdrag för dylika resor erhålles i stället med belopp motsvarande skälig kostnad härför (i regel 1 krona 80 öre per mil i sådana fall, då avdrag för bilkostnad överhuvud medges — särskilda anvisningar härom finnas utfärdade och erhållas på begäran gratis). I nu avsedda fall bör den årliga körsträckan för *annan* privatkörning än mellan bostad och arbetsplats icke upptagas *lägre* än till 500 mil, där ej särskilda skäl till annat föranleda.

Om förmånshavaren visar att han er-

satt arbetsgivaren med visst belopp för att få åtnjuta bilförmånen eller visar att förmånshavaren själv betalat bensinkostnaderna eller dylikt, bör förmånsvärdet sänkas med ett belopp motsvarande vad förmånshavaren sålunda utgivit. Den omständigheten, att bilen stått i ett garage tillhörande förmånshavarens bostadsvilla, bör dock icke föranleda sänkning av förmånsvärdet.

Där privatchaufför ingår i förmånen bör förmånsvärdet höjas. Höjningen bör därvid utgöra 2.000 kronor vid körsträcka (privatkörning) om 1.000 mil för år. Beloppet bör jämkas med hänsyn till den faktiska körsträckan, varigenom tilläggsvärdet kommer att variera med den tid chauffören disponerats för privatkörningen.

I fråga om bilar i prisklasser, som ligg mellan de i tabellen angivna, samt för bilar, vilkas anskaffningsvärde överstiger i tabellen angivna högsta prisklass, bör förmånsvärdet i motsvarande mån justeras.

Om det är uppenbart, att förmånshavaren disponerar en väsentligt större och dyrare bil än han med hänsyn till sitt inkomstläge och sina förhållanden i övrigt skulle hållit sig med, därest han själv skulle stått för kostnaderna för densamma, bör förmånsvärdet beräknas efter bil i lägre prisklass.

De i tabellen angivna förmånsvärdena äro i första hand avsedda att tillämpas beträffande personbilar men böra i regel tillämpas oförändrade även beträffande bilar av typen stationsvagn, "combi"-modell eller liknande. Därest bilen anordnats huvudsakligen för varutransport, bör däremot viss justering nedåt av förmånsvärdet ske.

Det kan antagas, att nöjaktig utredning

ofta icke kommer att föreligga beträffande omfattningen av den privata körningen. Det blir därför nödvändigt att i dylika fall bygga på en schablonregel. I enlighet härmed bör — i sådana fall då det icke visas eller göres sannolikt, att körsträckan varit kortare eller längre, och då icke de i det föregående angivna reglerna till annat föranleda — förmånsvärdet beräknas med utgångspunkt från en antagen årlig körsträcka (privatkörning) av 1.000 mil.

6) Angående den kapitaliseringsprocent, som vid 1964 års taxering bör tillämpas vid värdering av icke börsnoterade aktier vid beräkning av skattepliktig förmögenhet.

Riksskattenämnden har den 27 november 1963 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande:

I riksskattenämndens anvisningar för värdering av icke börsnoterade aktier (Meddelanden från Riksskattenämnden Ser. I nr 5 år 1962) har — ifråga om *rörelsedrivande bolag*, som icke äro fåmansbolag — gjorts bl. a. följande uttalande angående kapitaliseringsprocenten vid bestämmandet av avkastningsvärdet (sid. R 64):

"Kapitaliseringsprocenten vid bestämmande 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 placeringarna 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 börsern."

Vidare har i samma anvisningar — ifråga om *förvaltningsbolag*, som icke äro fåmansbolag — beträffande kapitaliseringsprocenten uttalats (sid. R 71):

"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 tillämp-

liga delar gälla även för här avsedda förvaltningsbolag."

Med avseende å 1960—1963 års taxeringar har riksskattenämnden rekommenderat viss höjning av kapitaliseringsprocenten (se Meddelanden från Riksskattenämnden Ser. I nr 1 år 1963 punkt 3 och där gjord hänvisning).

Den ovisshet beträffande den ekonomiska utvecklingen, som med hänsyn bl. a. till pågående strukturförändring inom näringslivet råder särskilt vad angår medelstora och mindre företag, bör *vid 1964 års taxering* föranleda, att i de fall, då en höjning av kapitaliseringsprocenten vidtages i enlighet med ovan angivna riktlinjer, en något större höjning kan ifrågakomma än som förordats i ovan citerade uttalanden, dock att den totala höjningen av kapitaliseringsprocenten regelmässigt icke bör överstiga 1½ procent.

7) Uppgifter å effektiv förräntning å aktier i börsnoterade aktiebolag m. fl. till ledning för aktievärdering vid 1964 års taxering.

Riksskattenämnden har den 27 november 1963 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 1964 års taxering. Förräntningen är — i enlighet med den princip som tillämpats vid utarbetande av motsvarande förteckningar för tidigare år — i regel beräknad med hänsyn till den år 1963 beslutade utdelningen å stamaktier. I förteckningen angivna procenttal utgöra medeltalet av den effektiva för-

räntningen i förhållande till köpkurserna per den 2 september och 1 oktober 1963.

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	3,6 %
Trä- och cellulosaindustri	3,4 %
Pappersbruk och grafisk industri	3,9 %
Livsmedelsindustri	4,4 %
Bryggerier	3,8 %
Textilindustri	4,0 %
Kemisk-teknisk industri	3,8 %
Varuhandel	2,6 %

Rederier	5,4 %
Fastighetsbolag	2,6 %
Holdingbolag	3,2 %

8) Realisation eller löpande försäljning av får?

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande: Sökanden ägde och brukade sedan år 1933 vissa jordbruksfastigheter på Gotland och bedrev fårskötsel på fastigheterna. Fårbesättningens storlek vid utgången av nedan angivna år ävensom inköp och försäljning av får under respektive år hade varit följande:

Beskattningsår	Köp kronor	Försäljning kronor	Antal till Gotlands Andelsslakteriförening till slakt levererade får och lamm	Antal stamdjur vid årets slut
1954	(får + fjäderfä 700 kr)	9.200	102	80
1955	(» + » 1.125 »)	?	93	80
1956	(» + » 335 »)	?	95	90
1957	—	?	117	100
1958	—	9.470	94	120
1959	—	15.400	152	130
1960	925	12.930	99	150
1961	1.450	19.770	182	200
1962	—	21.835	224	330

Hösten 1963 skulle fårbesättningen enligt sökandens beräkning komma att uppgå till cirka 420 avelsdjur och 280 slaktdjur. Besättningen var av svensk lantras, typ gotländskt utgångsfår. Sökanden ämnade hösten 1963 frånträda fastigheten och upphöra med jordbruket. I samband därmed hade han för avsikt att försälja hela fårbesättningen.

Sökanden anhöll om förhandsbesked i följande hänseenden:

1) Kommer vid en försäljning av hela

fårbesättningen, dvs. cirka 700 djur, hela den influtna likviden att betraktas såsom skattefri realisationsintäkt?

2) Kommer vid en försäljning av cirka 420 avelsdjur och cirka 280 slaktdjur likviden för avelsdjuren att betraktas såsom skattefri realisationsintäkt, medan likviden för slaktdjuren hänföres till löpande försäljning?

Den 30 augusti 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden förklarar att, om sö-

kanden i samband med att han frånträder fastigheterna och upphör med jordbruksdriften försäljer hela fårbesättningen, avyttringen i vad den avser 330 baggar och tackor är att anse såsom sådan realisation, därav intäkten icke skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet, men i övrigt såsom löpande försäljning. Enär sökanden innehaft besättningen mer än fem år, skall vid avyttringen uppkommande vinst, i vad den hänför sig till den såsom realiserad ansedda delen av besättningen, icke heller utgöra skattepliktigt realisationsvinst.

Till utveckling av sin mening anförde en av nämndens ledamöter:

Det är visat, att sökanden har en besättning av gotländska utgångsfår. För en fårbesättning av här aktuellt slag gäller som regel att som rekryteringsbehov räknas 7—8 tacklamm och en bagge för varje 50-tal tackor. Samtliga tackor och lamm, som avses för avel, betäckas under hösten under månaderna oktober, november och december med största antalet i november månad. Efter en dräktighetstid på 5 månader inträffar lammningstiden i mars, april och maj månader året därpå med största antalet i april månad. Med hänsyn till förekomsten av tvillingfödslar m. fl. omständigheter erhålles i regel 13—18 lamm per 10 tackor per år. Hos små besättningar förekommer högre fruktsamhet än hos stora besättningar. I medeltal 1,5 lamm från äldre tackor och knappt 1 lamm från de 1 år gamla tackorna. Normal slakttid är månaderna augusti och september, i allt fall före 1 november. Dröjsmål med slakten över denna tidpunkt medför i regel en kvalitetsförsämring från pälsskinn till ullskinn, motsvarande i medeltal 42 kronor lägre pris. En tacka användes i aveln 6 till 9 år.

Vid utgången av år 1962 hade sökanden en stambesättning av 330 får, varav troligen 6 à 7 baggar, 280 tackor och 45 tacklamm. Hösten 1963 före slakten och

livdjursförsäljningen har besättningen under ovan angivna omständigheter kunnat uppgå till av sökanden uppgivna 700 får eller högst 745 får, varav 325 modertackor + 420 lamm, födda våren 1963.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att avyttringen i vad den avsåg 250 baggar och tackor måtte förklaras vara att anse som sådan realisation, därav intäkten icke skulle upptagas som intäkt av jordbruksfastighet, men att avyttringen i övrigt skulle anses såsom löpande försäljning.

I utslag den 12 november 1963 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

9) Kooperativ förening?

I ärende angående framställning från en ekonomisk förening om förhandsbesked förekom i huvudsak följande: Föreningen, vars första egentliga verksamhetsår omfattade tiden 1 juli 1962—30 juni 1963, hade tillkommit med anledning av det statliga regleringssystemet för fabrikspotatis. Föreningen hade enligt sina stadgar till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att dels förädla potatis, som medlemmarna levererade, och driva handel med förädlingsprodukterna, dels driva handel med sådan till föreningen levererad potatis, som ej förbrukats i föreningens förädlingsverksamhet, dels driva med det ovan sagda förenlig verksamhet och dels främja jordbrukets ekonomiska föreningsrörelse. Till medlem kunde enligt § 4 i stadgarna antagas person eller samfällighet, som bedrev jordbruk inom N. N. län och angränsande kommuner och som skäligen kunde förväntas följa föreningens stadgar och beslut samt bidra till förverkligandet av föreningens ändamål. Varje

medlem, som ej uppsagt sig till utträde eller uteslutits, var vid föreningsstämma röstberättigad och ägde en röst. Föreningen var således enligt föreningens mening öppen och tillämpade lika rösträtt. På grund av den statliga regleringen skulle föreningen emellertid komma att för medlemskap kräva, att inträdessökande hade s. k. tillverkningsrätt, dvs. under minst tre år i följd levererat potatis till föreningens stärkelsefabrik, allt i syfte att förhindra överproduktion och främja stabilitet i odlingen. Föreningen räknade å andra sidan med att vissa år köpa potatis från icke medlemmar dels inom föreningens område dels utanför detta.

Föreningen anhöll om förhandsbesked i följande hänseenden:

”1. Är föreningen kooperativ i kommunalskattelagens mening om § 4 i föreningens stadgar i det praktiska handlandet tillämpas så att för medlemskap eller ekonomisk jämställdhet med medlem krävs medförande av tillverkningsrätt?

2. Behöver leverantörer, som icke är medlemmar och som icke sökt medlemskap, jämföras med medlemmar i ekonomiskt hänseende, om de bedriver jordbruk inom föreningens verksamhetsområde eller utanför föreningens område?

3. Behöver den som ansöker om medlemskap strax efter utgången av ett räkenskapsår och som är kvalificerad för medlemskap jämföras med medlem i ekonomiskt hänseende för leveranser under det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den tidpunkt, då ansökan om medlemskap inkom?”

Den 24 april 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att sökandeföreningen visserligen är enligt stadgarna att anse som öppen, men att föreningen —

i syfte att begränsa produktionen — avser att i sitt praktiska handlande från medlemskap utesluta sådana odlare av fabrikspotatis inom föreningens område, som icke under minst tre år i följd levererat potatis till föreningens fabrik. Då föreningen vid angivna förhållande icke kan anses effektivt öppen i den mening, som avses i punkt 12 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, förklarar riksskattenämnden, att sökandeföreningen under i ansökningen angivna omständigheter icke är att i beskattningshänseende anses såsom kooperativ. Med hänsyn till vad riksskattenämnden sålunda förklarat föranleder ansökningen i övrigt intet yttrande.

En ledamot var skiljaktig och anförde:

Liksom majoriteten finner jag, att sökandeföreningen enligt stadgarna är att anse såsom öppen men anser, att föreningen i sitt praktiska handlande visat sig villig att antaga till medlem var och en som tillhör dess angivna verksamhetskrets och som därjämte skäligen kan antagas komma att som medlem bidra till förverkligandet av föreningens i stadgarna angivna syfte. Detta syfte kan icke fullföljas med mindre än att sökandeföreningen får potatisleverans kontinuerligt från medlemmen. Först sedan medlem tre år i följd levererat potatis kan sökandeföreningen anses ha möjlighet att pröva varaktigheten i medlems potatisproduktion, som skall levereras till föreningen. Vid angivna förhållande hade riksskattenämnden bort förklara, att sökandeföreningen är att i beskattningshänseende anse såsom kooperativ.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade föreningen, att föreningen måtte förklaras vara kooperativ i skattelagens mening och att i följd härav övriga av föreningen framställda frågor måtte besvaras.

I utslag den 22 oktober 1963 fann Re-

geringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

Ett regeringsråd anförde, med instämmande av ett annat regeringsråd:

Enligt vad handlingarna i målet giva vid handen är föreningen öppen och tilllämpar i sina angelägenheter lika röst-rätt.

Då vid nu angivna förhållanden föreningen är i beskattningshänseende att anse såsom kooperativ,

prövar jag rättvist att, med undanröjande av förhandsbeskedet, visa målet åter till riksskattenämnden för ny behandling.

Till utveckling av sin mening anförde förstnämnda regeringsråd:

Då i punkten 12 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen angivits att en ekonomisk förening skall vara *öppen* för att i beskattningshänseende kunna anses såsom kooperativ innebär detta icke att ej vissa begränsningar kunna stadgas för erhållande av medlemskap i en sådan förening. Så har ock skett i stärkelsefabrikens stadgar genom att däri upptagits att endast jordbrukare kunna antagas som medlem i föreningen. Såsom ytterligare villkor har i stadgarna uppställts att jordbruket skall bedrivas i N. N. län och angränsande kommuner. Enligt stadgarna gäller vidare att som medlem endast den kan antagas, vilken skäligen kan förväntas följa föreningens stadgar och beslut samt bidra till förverkligandet av föreningens ändamål.

Jag delar riksskattenämndens uppfattning att dessa i stadgarna uppställda krav för erhållande av medlemskap ej betager föreningen dess karaktär av öppen.

Föreningen har emellertid utom stadgarna uppställt det ytterligare kravet att sökanden under minst tre år i följd skall ha levererat potatis till fabriken. Uppställandet av detta krav har betingats av det statliga regleringssystemet för fabrikspotatis; genom uppfyllandet av detta krav anses medlemsökanden ha styrkt sin leveransförmåga. För föreningen är det naturligtvis av vikt att föreningen

med säkerhet kan påräkna kontinuerlig leverans från sina medlemmar.

Kravet på ådagalagd leveransförmåga kan i princip ej anses skilja sig från de i stadgarna uppställda villkoren för medlemskap; det låter sig väl förena med ändamålet med föreningens verksamhet. Vad man med uppställandet av kravet velat åstadkomma är att till medlemmar endast antagas personer, vilka besitta sådana kvalifikationer, att de kunna förväntas bidra till förverkligandet av föreningens i stadgarna angivna syfte. Det må påpekas, att enligt de förenämnda anvisningarna den omständigheten, att styrelsen eller annat föreningsorgan äger rätt att pröva inträdesansökningarna och avvisa sådana sökande, som icke besitta nyssnämnda kvalifikationer för medlemskap, icke betager föreningen dess egenskap av öppen. Tydligen bör ej heller ett allmänt krav på sådana kvalifikationer göra det.

10) Fråga om skattskyldighet i visst fall för utbetalning på grund av pensionsförsäkring.

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande: Sökanden, som icke var svensk medborgare, hade varit anställd hos HSB:s Riksförbund. Hon hade den 1 januari 1948 vunnit inträde i HSB:s pensionskassa och hade erlagt avgifter till kassan för åren 1948 och 1949. För dessa avgifter hade hon vid sina inkomsttaxeringar åtnjutit avdrag. Sökanden avgick vid utgången av år 1949 från sin tjänst hos HSB och flyttade i samband därmed till sitt hemland, varefter hon kvarbodde till den 6 februari 1960, då hon återflyttade till Sverige. Under hela vistelsen i sitt hemland kvarstod hon i pensionskassan och erlade avgifter för denna tid med tillhopa 23.865 kronor. Hon hade under en följd av år blivit taxerad i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet och

därvid författningsenligt icke kunnat erhålla avdrag för de frivilligt erlagda pensionsförsäkringspremierna. Sökanden hade numera begärt utträde ur pensionskassan. Kassan var vid hennes utträde skyldig att till henne återbetala erlagda premier jämte ränta, tillhoppa 30.062 kronor.

Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida det belopp, som hon ägde utfå från pensionskassan, utgjorde skattepliktig inkomst för henne.

Den 30 maj 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att det belopp, sökanden äger uppbära från pensionskas-

san, utgör utbetalning på grund av pensionsförsäkring. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att beloppet i dess helhet utgör för sökanden skattepliktig inkomst, oavsett om sökanden vid inkomsttaxeringen här i riket åtnjutit avdrag för premierna för försäkringen eller icke.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden, att ifrågavarande belopp måtte förklaras utgöra icke skattepliktig inkomst.

I utslag den 22 oktober 1963 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

(Stockholm den 9 januari 1964)

R I : 21

I

Meddelanden från



Riksskattenämnden

Årg. 13

Nr 2 1964

1) Extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer.

Riksskattenämnden har beslutat meddela följande *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* angående extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer, avsedda att tillämpas *fr. o. m. 1964 års taxering*.

Enligt 50 § 2 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen skall — därest särskilda omständigheter icke till annat föranleda — skattskyldig, vars inkomst helt eller till huvudsaklig del utgjorts av folkpension, anses ha haft sådan nedsatt skatteförmåga, som berättigar till extra avdrag. Enligt anvisningarna till samma paragraf bör i fråga om skattskyldig, som för sin försörjning varit *helt* beroende av vad han uppburit i folkpension, den taxerade inkomsten regelmässigt minskas med ett belopp motsvarande vad han sålunda uppburit, dock högst 4.500 kronor¹. Om

¹ Enligt Kungl. Maj:ts, av bevillningsutskottet tillstyrkta proposition nr 33 år 1964.

den skattskyldige mot låg avgift vistats å sjukhus eller annan anstalt eller om hans levnadskostnader rönt inverkan av annan därmed jämförlig omständighet, bör dock det belopp, varmed den taxerade inkomsten enligt vad nyss sagts må minskas, jämkas med hänsyn därtill. Om skattskyldig haft jämväl annan inkomst (sidoinkomst) men folkpensionen likväl utgjort den *huvudsakliga* delen av hans inkomst, bör den skattskyldige regelmässigt medgivas ett med hänsyn till omständigheterna jämkat avdrag. Därest folkpensionen icke uppgått till minst hälften av den sammanlagda inkomsten, bör extra avdrag medgivas allenast då särskilda skäl därtill föranleda.

Enligt 9 § 2 mom. andra stycket förordningen om statlig inkomstskatt gälla enahanda regler vid taxeringen till statlig inkomstskatt.

Det är av vikt att största möjliga likformighet uppnås vid bedömandet av folkpensionärernas extra avdrag. I sådant syfte ha härvid fogade tabeller utarbetats.

R I: 23

Tabellerna äro avsedda att tjäna till ledning vid bestämmande av det avdrag, som bör tillerkännas en folkpensionär med sidoinkomst. I folkpensionen inräknas bl. a. kommunalt bostadstillägg. Detta utgår enligt de grunder, vederbörande kommun bestämmer, och dess storlek varierar avsevärt inom olika kommuner.

Det bör understrykas, att tabellerna endast äro avsedda som hjälpmedel. Vid fastställande av det extra avdraget bör hänsyn sålunda tagas till de särskilda förhållanden, som under beskattningsåret kunna föreligga i det enskilda fallet. Såsom av de förut återgivna anvisningarna till 50 § kommunalskattelagen framgår, bör exempelvis avdraget minskas, då den skattskyldiges levnadskostnader varit låga

till följd av att han mot låg avgift vistas å sjukhus eller annan anstalt. Å andra sidan kan det finnas skäl att höja avdraget om den skattskyldige haft kostnader för sjukdom. Förmögenhet av icke alltför ringa storleksordning bör i allmänhet föranleda minskning av avdraget. Dock bör förekomsten av en egnahemsfastighet, därest den bebos av den skattskyldige, i regel icke påverka avdragets storlek; skäl kan emellertid föreligga att minska avdraget om fastigheten är obelånad eller mycket lågt belånad. Ej heller böra bankmedel, andra fordringar eller värdepapper å 10.000—15.000 kronor medföra någon reducering av avdraget.

Med sidoinkomst avses i tabellerna i princip all inkomst utom folkpension. I

Skattelindringsavdrag för folkpensionärer. *Ogifta.*

Folkpen- sion ¹⁾	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4200	4500	4800	5100	5400	5700	6000	6300
Sido- in- komst														
0	—	200	500	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800
200	100	400	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000
400	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4200
600	500	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800	4100	4400
800	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4500
1000	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	3900	4200	4500
1200	600	900	1200	1500	1800	2000	2300	2600	2800	3100	3400	3600	3900	4200
1400	500	800	1100	1400	1600	1900	2100	2400	2600	2800	3100	3300	3600	3800
1600	400	700	900	1200	1500	1700	1900	2100	2400	2600	2800	3000	3300	3500
1800	300	600	800	1100	1300	1500	1700	1900	2100	2300	2500	2700	2900	3100
2000	200	400	700	900	1200	1400	1500	1700	1900	2100	2300	2400	2600	2800
2200	100	300	500	800	1000	1200	1300	1500	1700	1800	2000	2100	2300	2400
2400	—	200	400	600	900	1000	1100	1300	1400	1600	1700	1800	2000	2100
2600	—	100	300	500	700	800	1000	1100	1200	1300	1400	1500	1600	1700
2800	—	—	100	400	600	700	800	900	900	1000	1100	1200	1300	1400
3000	—	—	—	200	400	500	600	600	700	800	800	900	1000	1000
3200	—	—	—	100	300	300	400	400	500	500	600	600	700	700
3400	—	—	—	—	100	200	200	200	200	200	300	300	300	300
3600	—	—	—	—	—	100	100	100	100	100	100	100	100	100
3800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

¹⁾ Härmed avses folkpension inklusive faktiskt utgående (d. v. s. med hänsyn till sidoinkomst reducerat) bostadstillägg och andra tillägg.

inkomsten bör sålunda inräknas inkomst av icke skattepliktig natur såsom exempelvis den icke skattepliktiga delen av livränta enligt 32 § 2 mom. kommunalskattelagen, den del av inkomst av kapital, som motsvaras av utnyttjat extra avdrag i förvärvskällan i fråga, hyresinkomst av fastighet, där inkomsttaxeringen sker efter schablon, inkomst såsom delägare i dödsbo etc.

Den för gifta upprättade tabellen är avsedd för skattskyldiga, som äga rätt till ortsavdrag för gifta, medan tabellen för ogift är avsedd för ensamstående skattskyldig. Talen längst till vänster i tabellen för gifta avser makarnas *sammanslagda* sidoinkomster. Tabellerna äro upprättade med 300-kronors intervaller för folkpensionen och 200-kronors intervaller för sidoinkomsten. Då folkpensionen

Skattelindringsavdrag för folkpensionärer. *Gifta*, ena eller båda makarna ha folkpension.

Folkpen- sion ¹⁾	4000	4300	4600	4900	5200	5500	5800	6100	6400	6700	7000	7300	7600	7900	8200	8500	8800
Sidoinkomst ²⁾																	
0	—	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900
200	—	—	—	200	500	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800	4100
400	—	—	100	400	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300
600	—	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4200	4500
800	—	200	500	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800	4100	4400	4500
1000	100	400	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4500	4500
1200	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4200	4500	4500	4500
1400	300	600	900	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3100	3400	3700	4000	4300	4500	4500
1600	300	500	800	1100	1400	1600	1900	2200	2400	2700	3000	3300	3500	3800	4100	4400	4500
1800	200	500	700	1000	1300	1500	1800	2100	2300	2600	2800	3100	3400	3600	3900	4100	4400
2000	200	400	700	900	1200	1500	1700	2000	2200	2400	2700	2900	3200	3400	3700	3900	4200
2200	200	400	600	900	1100	1400	1600	1800	2100	2300	2500	2800	3000	3200	3400	3700	3900
2400	200	400	600	800	1100	1300	1500	1700	1900	2200	2400	2600	2800	3000	3200	3500	3700
2600	100	300	500	700	1000	1200	1400	1600	1800	2000	2200	2400	2600	2800	3000	3200	3400
2800	100	300	500	700	900	1100	1300	1500	1700	1900	2100	2200	2400	2600	2800	3000	3200
3000	100	300	400	600	800	1000	1200	1400	1600	1700	1900	2100	2300	2400	2600	2800	3000
3200	100	200	400	600	800	1000	1100	1300	1400	1600	1800	1900	2100	2200	2400	2600	2700
3400	100	200	300	500	700	900	1000	1200	1300	1500	1600	1800	1900	2000	2200	2300	2500
3600	100	100	300	400	600	800	900	1100	1200	1300	1500	1600	1700	1900	2000	2100	2300
3800	—	100	200	400	500	700	800	900	1100	1200	1300	1400	1500	1700	1800	1900	2000
4000	—	100	200	300	500	600	700	800	900	1000	1100	1200	1400	1500	1600	1700	1800
4200	—	—	100	200	400	500	600	700	800	900	1000	1100	1200	1300	1400	1500	1500
4400	—	—	100	200	300	500	500	600	700	800	800	900	1000	1100	1200	1200	1300
4600	—	—	—	100	200	400	400	500	600	600	700	700	800	900	900	1000	1100
4800	—	—	—	—	200	300	300	400	400	500	500	600	600	700	700	800	800
5000	—	—	—	—	100	200	200	300	300	400	400	400	500	500	500	600	600
5200	—	—	—	—	—	100	100	200	200	200	200	200	300	300	300	300	400
5400	—	—	—	—	—	—	—	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
5600	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

¹⁾ Härmed avses folkpension inklusive faktiskt utgående (d. v. s. med hänsyn till sidoinkomst reducerat) bostadstillägg och andra tillägg.

²⁾ I förekommande fall inklusive makes sidoinkomst.

utgår med annat belopp än som upptagits i kolumnhuvudena respektive då sidoinkomsten uppgår till annat belopp än som upptagits i kolumnen för sidoinkomst, bör avdraget bestämmas med ledning av vad som gäller för *närmast* liggande, i tabellen upptagen folkpension respektive sidoinkomst. Då folkpension utgår med belopp, som ligger mitt emellan i kolumnhuvudena upptagna belopp, respektive då sidoinkomst uppgår till belopp, som ligger mitt emellan i kolumnen för sidoinkomst upptagna belopp, bör avdraget bestämmas med ledning av vad som gäller för *närmast lägre* folkpension respektive sidoinkomst.

Skulle vederbörlig tabell giva sådant resultat, att den beskattningsbara inkomsten blir 0 vid endera den statliga eller kommunala taxeringen, bör extra avdraget vid den andra taxeringen i regel höjas så, att den beskattningsbara inkomsten även vid denna taxering blir 0. Skulle med tillämpning av vederbörlig tabell den beskattningsbara inkomsten bli mycket låg (något hundratal kronor) bör avdraget höjas så att den beskattningsbara inkomsten blir 0, dock att det extra avdraget i intet fall får överstiga 4.500 kronor.

Hava båda makarna folkpension, bör avdraget enligt tabellen fördelas mellan makarna i förhållande till deras taxerade inkomster. Därest endast den ene maken har folkpension bör avdraget i första hand tillgodoföras nämnde make och där efter vad som må återstå av avdraget tillgodoföras den andre maken.

Bestämmelserna om avdrag för nedsatt skatteförmåga böra iakttagas utan att särskilt yrkande därom framställs i vederbörandes självdeklaration.

R I: 26

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

Riksskattenämnden har beslutat att följande formulär skola fr. o. m. 1964 års taxering erhålla ändrad lydelse.

Underrättelser: 11, 11 a, S 11, S 11 a, S 12 och S 13.

Redan tryckta exemplar av S 12 och S 13 i deras hittills gällande lydelse må fortfarande begagnas.

Formulären för Underr. 11, 11 a, S 11 och S 11 a skola — förutom i format A 5 — tillhandahållas jämväl i format A 4.

Formulär för: Uppgifter för samtaxering, Beslut jämlikt 34 § 2 mom. taxeringsförordningen om anstånd med avlämnande av självdeklaration och Beslut jämlikt 34 § 2 mom. taxeringsförordningen i anledning av sökt anstånd med avlämnande av självdeklaration.

Redan tryckta exemplar av de båda sistnämnda formulären i deras hittills gällande lydelse må fortfarande begagnas.

Taxeringslängder m. m.: 13 I A (ytterark), 18 A och 18 B.

Riksskattenämnden har vidare för användning fr. o. m. 1964 års taxering fastställt formulär för omslag, i vilket handlingar av betydelse för kommande års taxeringar skola inläggas.

Därjämte har riksskattenämnden fastställt formulär för fastighetsliggare och fastighetslängd att användas vid 1964 års taxering inom vissa fögderier i Stockholms län vid maskinell framställning av dylika längder.

Slutligen har riksskattenämnden beslutat, att formuläret för uppbördskort och debetsedel å slutlig skatt skall erhålla

ändrad lydelse, därvid det ändrade formuläret skall användas första gången i fråga om slutlig skatt på grund av 1965 års taxering.

3) Angående värdesättningen vid inkomsttaxeringen av sparbankernas lager av obligationer och lånefordringar.

Beträffande penningförvaltande företags placeringar av förvaltade medel i obligationer och lånefordringar gäller enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångarna skall godtagas vid inkomstberäkningen, därest denna värdesättning icke står i strid med det i åttonde stycket av nämnda anvisningspunkt meddelade stadgandet, att värdet å lager av sådana tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt.

Efter det överläggningar i ämnet ägt rum med representanter för kungl. bankinspektionens sparbanksavdelning och sparbankerna samt vissa taxeringsintendenter och länsrevisorer, har riksskatte-nämnden den 23 januari 1964 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalanden.

De anvisningar, som meddelas i det följande, äro avsedda att tillämpas endast beträffande sparbanker. Sparbankerna intaga en särställning därigenom att enligt 48 § lagen den 3 juni 1955 om sparbanker obligation eller fordran på grund av lån, för vilket kommun eller därmed jämförlig samfällighet är ansvarig i egenskap av huvudgäldenär eller löftesman eller för vilket säkerheten utgöres av inteckning och vilket förfaller

eller kan av sparbanken uppsägas till betalning först efter längre tid än sex månader, icke får i balansräkningen för det år, varunder tillgången förvärvats, upptagas till högre värde än som motsvarar kostnaden för obligationens förvärvande eller fordringens belopp och *därefter icke* till högre värde än det, vartill tillgången varit uppförd i närmast föregående balansräkning. Uppskrivning av det bokförda värdet är dock tillåten i syfte att täcka förlust å sparbankens rörelse eller motsvarande nedskrivning av annan tillgångs bokförda värde. Obligation får därvid icke uppskrivas till högre värde än marknadsvärdet eller — vid uppskrivning i syfte att täcka nedskrivning å annan tillgång — icke till högre värde än nominella värdet; ej heller får fordran uppskrivas till högre värde än att avkastningen utgår efter en räntefot motsvarande viss medelränta, dock högst till fordringens belopp.

Med hänsyn till att många sparbanker äro förhållandevis små, ej blott i fråga om rörelsens omslutning utan även kontorsmässigt, böra värderingsreglerna vara lättillämpade; detta innebär att kravet på schablonisering bör drivas relativt långt. Anvisningarna ha utarbetats från denna utgångspunkt.

Den i sparbanks räkenskaper gjorda värdesättningen å ifrågavarande tillgångar bör godtagas, därest det *sammanlagda* bokförda värdet å tillgångarna icke understiger summan av de lägsta värden å de båda tillgångsgrupperna, som enligt vad nedan sägs kan godtagas. Därvid bör iakttagas att, då anvisningarna angiva alternativa värderingsregler, *samma* regel skall tillämpas för samtliga tillgångar av det ifrågavarande slaget.

R I: 27

Följande lägsta värden böra godtagas för respektive tillgångsgrupp:

1. *Obligationer*

För hela innehavet av obligationer det lägsta av summa anskaffningsvärden, summa marknadsvärden å balansdagen eller 70 % av summan av obligationernas nominella värde.

2. *Lånefordringar*

lån för vilka säkerheten utgöres av fastighetsinteckning, liggande inom 60 % av senast fastställda taxeringsvärdet: 99 % av lånefordringens belopp;

övriga lån: 97 % av lånefordringens belopp.

Ett lägre värde å sparbanks här ovan angivna lagertillgångar än enligt nu angivna regler bör godtagas endast om och i den mån sparbanken *visar* att en lägre värdesättning är påkallad antingen med hänsyn till föreliggande risk för förlust eller prisfall eller med hänsyn till i 48 § sparbankslagen angivna regler angående värdesättning av tillgångarna ifråga.

Ovanstående anvisningar äro avsedda att tillämpas fr. o. m. 1964 års taxering och tills vidare. Riksskattenämnden avser emellertid att följa verkningarna av anvisningarna samt att, därest vunna erfarenheter därtill föranleda, föranstalta om de ändringar i eller tillägg till anvisningarna, som sålunda kunna finnas erforderliga.

4) Angående skattskyldighet för ersättningar och tävlingspriser till utövare av amatör-idrotter.

Frågan om beskattningen av ersättningar och priser vid tävlingar i amatör-idrotter har aktualiserats i olika sammanhang, därvid skilda meningar kommit till

uttryck angående den omfattning, i vilken beskattning därav bör ske. Riksskattenämnden har i anledning därav — efter överläggningar i ämnet med representanter för Riksidrottsförbundet samt för vissa till detta förbund anslutna idrottsförbund — den 13 februari 1964 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalanden.

Penningersättningar, varupriser och därmed jämförliga priser, som utövare av amatör-idrotter uppbära i anslutning till tävlingsverksamhet, äro enligt bestämmelserna i kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt i princip att anse som skattepliktig inkomst för mottagaren. Då idrottsmannen visserligen ägnar sig åt tävlingsverksamhet men han likväl bedriver verksamheten i mindre omfattning, torde emellertid de uppburna ersättningarna regelmässigt icke vara större än de med verksamheten förenade omkostnaderna. Med hänsyn härtill och till de omständigheter, under vilka verksamhet av ifrågavarande slag bedrivs, bör i dylika fall av praktiska skäl icke ifrågakomma att göra ersättningarna till föremål för taxering. Taxering bör sålunda ifrågakomma endast då tävlingsverksamheten bedrivs i större skala och mera aktivt. Gränsdragningen mellan de fall, där taxering bör ske, och övriga fall måste av praktiska skäl ske enligt en schablonregel, som är relativt lätt att tillämpa. I enlighet därmed bör taxering för inkomst genom utövande av amatör-idrott — med rätt till avdrag för av idrottsutövaren själv erlagda kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande — ske därest endera av följande båda förutsättningar föreligger nämligen

att de kontant eller på därmed jämnställt sätt under beskattningsåret uppburna bruttoinkomsterna av idrottsverksamheten överstiga 500 kronor *eller* de i form av nyttovaror eller presentkort under beskattningsåret uppburna inkomsterna av verksamheten ha ett sammanlagt värde överstigande 1.000 kronor.

Vid beräkningen av inkomstens storlek bör *icke* medräknas värdet av direkt emottagna färdbiljetter. Om färd mellan hemort och tävlingsort skett med egen bil och idrottsmannen härför uppburit ersättning i penningar med belopp, motsvarande kostnaden för andra klass järnvägsbiljett mellan nämnda orter, medräknas icke heller dylik ersättning. Detsamma gäller beträffande sådana rese- och traktamentsersättningar, som enligt gällande bestämmelser (25 § första stycket punkt 3 och 37 § 1 mom. punkt 1 g taxeringsförordningen) icke behöva upptagas såsom intäkt i deklarationen. Vidare bör vid beräkningen av inkomstens storlek beaktas vad nedan under A punkt 3 sägs angående värdesättningen å nyttovaror och å vissa presentkort (inklusive s. k. anvisningar).

Vissa slag av priser böra, såsom nyss antytts, vid inkomstberäkningen icke upptagas till fulla värdet. Vissa andra slag av priser böra överhuvud icke anses skattepliktiga.

Härom bör gälla följande

A. Såsom *skattepliktig* inkomst för mottagaren böra anses emottagna ersättningar och priser i form av

1. Kontanter (därmed jämnställt):
 - a) matcharvoden, prispengar, segerpremier, start- och poängpengar, fickpengar, träningsersättningar, ersättningar för förlorad arbets-

förtjänst, s. k. stipendier och liknande ersättningar;

- b) kostnadsersättningar såsom traktaments- och reseersättningar, ersättningar för kostnader för vikarie, maskinunderhållsersättningar och liknande ersättningar;
- c) sådana presentkort (anvisningar) som äro direkt utbytbara mot pengar såsom Postbankens presentkort.

Angående rätt till avdrag för sådana ökade levnadskostnader under resa, som avses skola täckas med traktamente, finnas särskilda anvisningar utfärdade. Det bör observeras, att ett oeftergivligt villkor för avdragsrätt är, att fråga verkligen är om traktamente d. v. s. ersättning för *ökning* i levnadskostnaden vid vistelse *utom* den vanliga verksamhetsorten. Den omständigheten, att vad som i realiteten är ersättning av annat slag av skatteskal betecknas såsom "traktamente", medför sålunda icke att dylik ersättning i beskattningshänseende behandlas såsom traktamente.

2. Presentkort (anvisningar) gällande i affärer, som saluföra livsmedel eller kläder, eller eljest gällande i ett större antal affärer eller i viss affär med mycket omfattande varusortiment.
3. Nyttovaror, såväl direkt emottagna som förvärvade för medel insatta på priskonto hos respektive idrottsorganisation, ävensom presentkort (anvisning) av *annat* slag än ovan under punkt 1 c) och punkt 2 angivits. Sådan vara eller sådant presentkort (anvisning) bör därvid — med hänsyn till att vid försäljning under hand av vara, varom här är fråga, man i all-

mänhet icke torde utfå ersättning för fulla värdet — endast upptagas till $\frac{2}{3}$ av försäljningspriset i detaljaffär.

- B. Såsom *icke skattepliktig* inkomst för mottagaren böra, oavsett föremålets värde, anses sedvanliga priser i form av medaljer, plaketter, bägare, pokaler, tallrikar och liknande föremål — vanligen med särskild gravering — med karaktär av minnesföremål.

Vad ovan sagts om skattskyldighet för ersättningar och priser avser även de fall, där ersättningen eller priset erhållits från s. k. supporterklubb eller eljest från annan än tävlingsarrangören. Beträffande priser bör dock vad nu sagts gälla endast under förutsättning, att priset omnämnts i samband med inbjudan till tävlingen eller att det eljest får anses ha varit en förutsättning för deltagandet däri att priset skolat utgå.

Där ersättning eller pris uppburits av lagledare eller annan för senare fördelning på medlemmarna i laget, böra de lagmedlemmar, som sålunda erhållit ersättning eller pris, anses såsom direkta mottagare därav.

Därest idrottsman av den idrottsförening, till vilken han är ansluten, eller av dess supporterklubb tillerkännes särskilda förmåner såsom fri eller prisbillig bostad, helt eller delvis fri bil, fri yrkesutbildning, fri TV-apparat eller liknande, bör värdet av dessa förmåner upptagas såsom intäkt för mottagaren samt värderas på sedvanligt sätt, d. v. s. upptagas till vad det skulle ha kostat mottagaren att för pengar förskaffa sig förmånerna ifråga.

Ersättning, som idrottsutövare direkt eller indirekt uppbär av tillverkare av idrottsredskap eller liknande mot villkor

att idrottsmannen använder eller eljest gör reklam för tillverkarens alster, är alltid att anse som skattepliktig inkomst för mottagaren.

Förestående anvisningar äro avsedda att tillämpas första gången med avseende å beskattningsåret 1964.

Riksskattenämnden erinrar i detta sammanhang om att uppgiftsskyldighet enligt 37 och 39 §§ taxeringsförordningen i regel föreligger för utbetalarna av här ovan angivna ersättningar och priser. Vad här om i det följande sägs avser endast den skyldighet att lämna kontrolluppgifter till ledning för taxering, som åvilar idrottsförening eller tävlingsarrangör beträffande ersättningar, priser, förmåner och liknande, som utbetalas, tilldelas eller utgivas till aktiva utövare av amatöridrotter — individuellt eller i lag.

Vederbörande förening eller tävlingsarrangör åligger att i fråga om utövare av amatöridrotter lämna kontrolluppgifter rörande utgivna ersättningar eller förmåner i nedan angiven omfattning:

1. Kontanta arvoden och ersättningar (andra än rese- och traktamentsersättningar); dock att kontrolluppgift icke behöves lämnas om det som mottagaren sammanlagt åtnjutit från föreningen eller tävlingsarrangören ifråga understigit 100 kronor för hela året.

2. Reseersättningar; dock att, om färdbiljett direkt tillhandahållits, kostnaden för denna icke skall medtagas. Om reseersättningen endast motsvarat av mottagaren gjorda utlägg och ersättningen under året icke överstigit 500 kronor, behöves reseersättningen icke heller medtagas på kontrolluppgiften.

3. Traktamentsersättning; dock att traktamentsersättning vid sådan vistelse

utom hemorten i och för idrottsverksamheten, som under året sammanlagt icke överstigit 500 kronor, icke behöver upptagas på kontrolluppgiften. Om ersättningen överstigit 500 kronor men icke avsett mer än 24 dagar för helt år räknat, behöver den icke heller upptagas på kontrolluppgiften. I angivna fall skall emellertid med ett kryss i därför avsedd ruta på kontrolluppgiften markeras att traktamentsersättning utgått.

4. Priser och förmåner i annat än pengar.

På kontrolluppgiften skall angivas prisets eller förmånens art. Värdering av pris eller förmån behöver uppgiftslämnaren däremot icke göra. Om de priser och förmåner i annat än pengar, som mottagaren erhållit från föreningen eller tävlingsarrangören ifråga, sammanlagt haft ett värde, som *uppenbarligen* icke överstigit 400 kronor för helt år räknat, behöver upplysning om dem icke lämnas i kontrolluppgiften.

Oaktat vad ovan sagts bör av praktiska skäl icke påfordras, att vederbörande förening eller tävlingsarrangör utan anmaning lämnar kontrolluppgift i sådana fall där det, med hänsyn till uppgiftslämnarens kännedom om omfattningen av idrottsmannens verksamhet, framstår såsom *uppenbart* att den, för vilken uppgift eljest bort lämnas, bedriver idrottsverksamheten i så liten skala att i samband därmed uppburna ersättningar enligt dessa anvisningar icke böra göras till föremål för taxering.

5) Angående gränsdragning mellan varulager och kontraherade varor

(Jfr nr 3/1962 p. 2).

I en till riksskattenämnden den 5 juni

1963 inkommen skrivelse anförde auktoriserade revisorn Sigurd Löfgren, Stockholm:

I Riksskattenämndens meddelande nr 3/1962 har lämnats vissa anvisningar för gränsdragning mellan varulager och kontraherade varor.

Nämnden har därvid anslutit sig till ett tidigare departementschefsuttalande av innebörd, att till inneliggande varor skall räknas endast varupartier som senast å balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning ävensom varor, som senast å balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. Beträffande första och sista kategorierna av poster torde några gränsdragningssvårigheter icke föreligga. Vad däremot beträffar tolkningen av begreppet "varupartier som omhändertagits av tredje man för köparens räkning" visar det sig att i praktiken viss osäkerhet råder. Definitionen torde närmast avse sådana poster som lagras i frihamnsupplag, hos speditörer etc. En mycket vanlig form av lagring hos tredje man avser emellertid material utlämnat för legobearbetning, där gränsdragningen kan vara svårare. Några exempel skola anges för att belysa vad som avses.

a) Ett företag som tillverkar elektrisk material inköper koppar i tackor eller s. k. wirebars. Materialet faktureras direkt på köparen men levereras till av köparen anvisat företag som legobearbetar materialet, i detta fall genom dragning till tråd. På köparens balansdag finnes avsevärda kvantiteter råvara hos legoföretaget. På grund av materialets karaktär av stapelvara kan det antagas att legobearbetaren icke har den främmande råvaran avskild från eget förråd av liknande råvara. Civilrättsligt skulle det måhända därför vid legobearbetarens obestånd uppkomma problem huruvida köparen har en fordringsrätt att bevaka eller kan göra anspråk på att utfå sitt varuparti. För att komplicera problemet ytterligare kan det antagas att varan

- är under bearbetning och alltså undergått viss förädling.
- b) Ett företag inom inredningsbranschen använder underleverantörer, i detta fallet snickerifabriker för tillverkning. Stoppningsmaterial, tyger etc. inköpas emellertid av beställaren men levereras direkt till snickerifabriken för att av denna användas i tillverkningen av beställda produkter. Här är alltså fallet icke lika renodlat som i a). Å andra sidan torde huvuddelen av det material som beställaren anskaffat åt tillverkaren vara bättre identifierbart än i fallet a).
 - c) Inom bilhandeln förekommer i stor utsträckning att bilhandelsföretaget hos utomstående verkstäder låter utföra påbyggnad av förarhytter, lyftanordningar, busskarosser etc. på chassier som bilföretaget tillhandahåller. Dylika chassier äro klart identifierbara genom tillverkningsnummer och torde civilrättsligt vid verkstadsföretagets obestånd vara bilföretagets egendom.

I praxis torde i samtliga nu angivna fall köparen av den ursprungliga varan bokslutmässigt behandla denna såsom eget lager, trots att den icke finnes i egna lokaler. Genom intyg bekräftas i regel från legoföretaget att detsamma för köparens räkning på balansdagen förvarar vissa specificerade varor, vilka köparen i sitt lagerinventarium prissätter enligt gängse grunder.

Ur strikt civilrättslig synpunkt kan det måhända anses diskutabelt om detta förfaringssätt är riktigt. Företagsekonomiskt måste emellertid det i praxis tillämpade förfaringssättet vara rätt, när riskerna för inkurans, prisfall etc. hela tiden åvila köparen. En förutsättning är givetvis att legoföretaget icke inräknar av köparen tillhandahållet material i eget varulager i annan mån än som motsvarar därå nedlagda förädlingskostnader.

Jag hemställer att Riksskattenämnden genom förtydligande till sina ovan refererade anvisningar måtte klargöra ifrågasvarande problem.

R I: 32

Efter att ha inhämtat yttranden i ärendet från förste taxeringsintendenten vid överståthållarämbetet samt vissa taxeringsintendenter gjorde riksskattenämnden i skrivelse till Löfgren den 13 januari 1964 följande uttalande:

Såsom i Eder skrivelse angivits har riksskattenämnden i Meddelanden från Riksskattenämnden, Ser I, nr 3/1962 punkt 2 uttalat — såvitt nu är i fråga — att till inneliggande varulager böra räknas sådana varupartier, som senast å balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning. I samtliga de fall, som angivas i Eder skrivelse, får enligt riksskattenämndens mening varorna ifråga anses omhändertagna av legoföretaget för köparens räkning. Den omständigheten att legoföretaget nedlägger vissa kostnader å varorna medför sålunda icke, att dessa bliva varulager i legoföretagets rörelse utan de äro varulager i köparens rörelse.

Enligt riksskattenämndens mening skapa de av legoföretaget nedlagda förädlingskostnaderna endast en fordringsrätt för företaget gentemot köparen, och ifrågasvarande kostnader skola därför av legoföretaget behandlas såsom varufordringar.

6) Beskattning av fastighetsägare för värdet av ny-, till- eller ombyggnad, utförd av arrendator.

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden och hans hustru hade genom avtal upplåtit nyttjanderätten till bland annat fastigheten A till Aktiebolaget NN Plantskola. Bolaget hade för avsikt att företaga ny-, till- eller ombyggnad av växthus på fastigheten. Aktierna i bolaget ägdes av sökanden samt två

andra handelsträdgårdsmästare (släktingar).

Sökanden anhöll om förhandsbesked, när han som inkomst skulle upptaga den värdeökning å fastigheten, vilken eventuellt kunde uppkomma genom sådan ny-, till- eller ombyggnad av växthus, som var föranstaltad av bolaget. För den händelse riksskattenämndens svar skulle innebära att värdeökningen skulle inkomsttaxeras hos sökanden det år bolaget erhöi avdrag för ifrågavarande kostnader, anhöll sökanden om förhandsbesked, huruvida det skulle medföra någon ändring i beskedet, därest sökanden icke ägde några aktier i bolaget och icke heller som styrelseledamot deltog i bolagets skötsel.

Den 12 september 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att fråga icke är om sådant arrende, som avses i 2 kap. lagen om nyttjanderätt till fast egendom. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att om äganderätten till växthusen tillfaller fastighetsägarna, sökanden skall — i den mån åtgärderna bliva utförda — inkomstbeskattas för den på honom belöpande delen av den värdeökning fastigheterna må undergå genom de tillämnade byggnadsåtgärderna. Riksskattenämnden förklarar vidare att, om äganderätten till växthusen tillfaller bolaget såsom arrendator, sökanden icke skall åsättas inkomstbeskattning för fastighetens värdeökning.

I den mån ansökningen icke blivit besvarad genom vad riksskattenämnden ovan förklarat fann riksskattenämnden förhandsbesked i ärendet icke böra meddelas och avvisade förty ansökningen härutinnan.

Sökanden anförde besvär hos Regeringsrätten över riksskattenämndens be-

slut att icke behandla det mellan honom och bolaget förekomna förhållandet som ett sådant arrende, som avses i 2 kap. lagen om nyttjanderätt till fast egendom. Vidare yrkade sökanden, att riksskattenämnden måtte anmodas att lämna förhandsbesked även på sökandens andra fråga till riksskattenämnden.

Regeringsrätten meddelade den 21 januari 1964 följande utslag:

Med hänsyn till formuleringen av den fråga, vari förhandsbesked begäres, får förutsättas att äganderätten till de värden, som kunna uppkomma genom att bolaget såsom nyttjanderättshavare låter utföra ny-, till- eller ombyggnadsarbeten å fastigheten, avses skola slutligen tillfalla sökanden och hans hustru såsom fastighetsägare.

Frågan huruvida fastighetsägarna härigenom på grund av nyttjanderättsupplåtelsen — vilken måste anses utgöra sådant arrende som avses i 2 kap. lagen om nyttjanderätt till fast egendom — åtnjutt skattepliktig inkomst får bedömas med hänsyn till förhållandena vid tidpunkten för arrendeavtalets upphörande.

På grund härav prövar Kungl. Maj:t rättvist att, med ändring av riksskattenämndens beslut, giva sökanden det förhandsbeskedet, att värdet av den förmån, som han kan komma att åtnjuta genom av byggnadsarbetena föranledd värdeökning å fastigheten, skall upptagas till beskattning för det beskattningsår, varunder arrendeavtalet upphör att gälla.

Vid denna utgång av målet får sökandens i andra hand framställda yrkande anses hava förfallit.

7) Beskattning hos stiftelse av ersättning för överlåtelse av hyresrätt, m. m.

I ärende angående framställning från

en stiftelse om förhandsbesked förekom i huvudsak följande: Stiftelsen var enligt stiftelseurkunden en ideell svensk stiftelse, som skulle hava till ändamål att främja barns och ungdoms vård och fostran samt vetenskaplig humanistisk forskning. Genom testamentariskt förordnande från stiftaren erhöll stiftelsen under hösten 1962 dels ett belopp av 100.000 kronor, dels rätt att hyresfritt disponera sin nuvarande lokal i donator tillhörig fastighet till den 1 oktober 1972. Stiftelsens lokalfråga var således tillfredsställande ordnad till hösten 1972. Därefter måste emellertid stiftelsen erlægga hyra. Avkastningen av stiftelsens kapital var icke så stor, att den räckte till att hyra lokal och dessutom bedriva verksamhet enligt stiftelseurkunden. Stiftelsens styrelse övervägde därför att försöka sälja hyresrätten till den nuvarande lokalen för att därigenom få in medel till förhyrande eller inköp av annan lägenhet med ett mindre pretentiöst läge än det nuvarande. Stiftelsen anhöll om förhandsbesked, dels huruvida vinst vid försäljning av hyresrätten utgjorde skattepliktig inkomst dels och huruvida till stiftelsen eventuellt överlämnade penninggåvor skulle upptagas till beskattning.

Den 13 september 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att stiftelsen på grund av testamentariskt förordnande utan vederlag till den 1 oktober 1972 besitter viss del av ifrågavarande fastighet samt att stiftelsen förty jämligt 64 § 1 mom. kommunalskattelagen, jämfört med 47 § första stycket samma lag, skall vid taxering till kommunal inkomstskatt likställas med ägare av fastighet, såvitt angår nämnda del av fastigheten. På

grund härav förklarar riksskattenämnden att, om stiftelsen på sätt i ansökningen angives mot vederlag till annan överlåter besittningsrätten till berörda del av fastigheten för tiden till den 1 oktober 1972, vederlaget för överlåtelsen utgör för stiftelsen vid dess taxering till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst av annan fastighet. Riksskattenämnden finner vidare, att stiftelsens ändamål är sådant, som avses i 7 § första stycket f) förordningen om statlig inkomstskatt. I enlighet härmed förklarar riksskattenämnden jämligt sistnämnda författningsrum att, om nämnda överlåtelse kommer till stånd, vederlaget för överlåtelsen — under förutsättning att stiftelsens ändamål tillgodoses i av stiftelsen bedriven verksamhet i sådan omfattning, som avses i punkt 8 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen — icke utgör för stiftelsen vid dess taxering till statlig inkomstskatt skattepliktig inkomst. Slutligen förklarar riksskattenämnden att, om till stiftelsen överlämnas penninggåvor, gåvorna icke utgöra för stiftelsen skattepliktig inkomst vid taxering till kommunal och statlig inkomstskatt.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent ändring i förhandsbeskedet samt hemställde därvid i första hand att stiftelsens verksamhet måtte förklaras icke huvudsakligen tillgodose i beskattningshänseende privilegierade ändamål och, i andra hand, att det i förhandsbeskedet intagna förbehållet rörande tillämpning av punkt 8 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen måtte förtydligas.

I utslag den 21 januari 1964 lämnade Regeringsrätten besvären utan bifall.

8) Jordstyckningsrörelse

(Jfr nr 7 1963 p. 4 och där gjorda hänvisningar).

I ärenden angående framställningar om förhandsbesked förekom i huvudsak följande:

<i>År</i>	<i>Beteckning</i>	<i>Areal</i>	<i>Anmärkning</i>
1945	.....	
	1:23	999 m ²	
	1:24	1.000 »	
	1:25	1.001 »	Återköpt 1953
	1:26	345 »	Expropriation
	2:44	1.484 »	
1953	.....	
	1:29	1.070 »	
	1:31	1.029 »	
	1:32	1.490 »	
	1:35	1.326 »	
1954	.....	203 »	Sammanläggning
1956	.....	cirka 20.000 »	Industriområde till kommunen
1963	.....	cirka 16.000 »	Industriområde till Kungl. fortifikationsförvaltningen. Expropriationsshot.

År 1953 avstyckades sex tomter, som ännu icke voro sålda. Dessa tomter voro belägna å ett område, för vilket avstyckningsplan upprättats. Kommunen önskade nu i och för villabebyggelse förvärva ett område om cirka 13.000 kvadratmeter av egendomen.

Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida vinst vid försäljningen utgjorde för honom skattepliktig inkomst och, om så vore fallet, huru inkomsten skulle beräknas.

Den 13 september 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att sökanden bedriver jordstyckningsrörelse å ifrågavarande egendom. Såvitt utredningen i ärendet visar har verksamheten emellertid icke fått karaktär av rörelse förrän år 1953. På grund härav för-

a) Sökanden hade år 1943 för 65.000 kronor genom köp förvärvat en jordbruksfastighet, som vid köpet omfattade 82,2 hektar, därav 37,5 hektar åker. Efter förvärvet hade sökanden försålt följande tomter från egendomen:

klarar riksskattenämnden att den köpeskilling, sökanden erhåller vid ifrågakomna markförsäljning till kommunen, utgör för honom skattepliktig bruttointäkt av rörelse samt att ingångsvärdet å marken skall beräknas med utgångspunkt från saluvärdet å marken i odelat skick år 1953.

En ledamot var skiljaktig och anförde:

I likhet med majoriteten finner jag, att sökanden bedrivit jordstyckningsrörelse å ifrågavarande fastighet. Vad tiden för rörelsens påbörjande beträffar anser jag med hänsyn till antalet av de år 1945 gjorda försäljningarna att rörelsen påbörjats nämnda år.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att Kungl. Maj:t måtte förklara att sökanden börjat driva jordstyckningsrörelse

redan år 1945 och att ingångsvärdet å marken måtte beräknas med ledning av anskaffningskostnaden år 1943, vilken kostnad nära borde motsvara saluvärdet å marken i odelat skick år 1945.

I utslag den 27 november 1963 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

Ett regeringsråd var skiljaktig och yttrade:

Enär med hänsyn till vad som förekommit i målet jordstyckningsrörelsen får anses hava börjat år 1945,

finner jag skäligt på det sätt ändra riksskattenämndens förhandsbesked, att jag förklarar, att ingångsvärdet å marken skall beräknas med utgångspunkt från saluvärdet å marken i odelat skick år 1945.

b) Sökandena (två makar) ägde en jordbruksfastighet, som genom beslut den 31 augusti 1951 av vederbörande ägodelningsdomare bildats genom sammanläggning av två fastigheter. Sistnämnda fastigheter hade sökandena förvärvat från mannens föräldrar genom köp år 1947. Efter förvärvet hade sökandena från fastigheten försålt — förutom tre markområden avsedda för sammanläggning med andra fastigheter — år 1951 ett område, som avskilts genom ensittarförrättning, samt år 1959 ett område och 1962 två områden. Byggnadsplan fanns icke fastställd för fastigheten men sökandena hade vidtagit förberedande åtgärder för upprättande av en sådan, omfattande dels ett för fritidsbebyggelse lämpligt område om 40.000—50.000 kvadratmeter, dels ock ett mindre område, på vilket funnos uppförda sju sommarstugor, vilkas ägare arrenderade tomtplatser av sökandena.

Sökandena, som övervägde att försälja området om 40.000—50.000 kvad-

ratmeter, anhöllo om förhandsbesked, huruvida vinst vid försäljning av området i befintligt skick till en köpare var skattepliktig. Vidare anhöllo om förhandsbesked, huruvida dylik vinst var skattepliktig, därest försäljning skedde till en köpare efter det att byggnadsplan blivit upprättad och vederbörigen godkänd.

Den 30 maj 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner — med hänsyn till hittills verkställda försäljningar och övriga omständigheter i ärendet — att, om sökandena till en köpare försälja ifrågavarande område om 40.000—50.000 kvadratmeter antingen före eller efter det att en byggnadsplan, i vilken området ingår, blivit fastställd, avyttringen får anses utgöra ett led i en jordstyckningsrörelse. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att vid försäljning av området uppkommande vinst utgör för sökandena skattepliktig intäkt av rörelse.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökandena, att den tilltänkta försäljningen måtte förklaras utgöra realisation och icke ett led i en av sökandena bedriven jordstyckningsrörelse samt att vinsten vid försäljningen måtte förklaras vara icke skattepliktig intäkt för klagandena.

I utslag den 21 januari 1964 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i riksskattenämndens förhandsbesked.

c) N. N. förvärvade år 1935 på grund av testamente del av jordbruksfastigheten X 1:2. Vid laga skifte åren 1939 och 1940 av fastigheten, som tidigare varit sänjedelad, hade N. N:s andel åsatts registerbeteckningen X 1:18 och utlagts i två skiften, varav det ena omfattade cirka 46 har och det andra cirka 1,8 har. N. N.

hade från sin sänjelott av fastigheten X 1:2 under åren 1935—1937 försålt fyra markområden. År 1947 hade en avstyckningsplan fastställts, vilken omfattade vissa delar av det större skiftet av X 1:18. Därefter hade försäljning skett av ett 30-tal tomter, samtliga utom två belägna inom det planlagda området. N. N. hade erhållit förfrågan, huruvida hon vore villig att sälja fastigheten. I detta sammanhang övervägde hon att till sina båda döttrar såsom gåva överlåta fastigheten eller ideella andelar av fastigheten.

N. N. och döttrarna anhöllo om förhandsbesked i följande hänseenden:

1) N. N. anhöll om förhandsbesked, huruvida hon vid försäljning av fastigheten X 1:18 åtnjöte skattefrihet för hela försäljningslikviden eller om, och i så fall i vilken omfattning, hon hade att redovisa försäljningsvinsten som intäkt av jordstyckningsrörelse.

2) Skulle skatteplikt helt eller till någon del anses föreligga anhöll N. N. vidare om förhandsbesked, huruvida en överlåtelse genom gåva till hennes döttrar av hela eller ideella andelar av fastigheten medförde skatteplikt för henne.

3) Samtliga sökandena anhöllo om förhandsbesked huruvida en av döttrarna efter en eventuell gåva företagen avyttring av deras respektive andelar i fastigheten kunde medföra skatteplikt för någon av sökandena.

Den 12 september 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att N. N. bedriver jordstyckningsrörelse på jordbruksfastigheten X 1:18 och att hela fastigheten utgör omsättningstillgång i rörelsen.

På grund härav förklarar riksskattenämnden följande.

1. Om N. N. försäljer fastigheten, skall hela köpeskillingen upptagas såsom intäkt av jordstyckningsrörelse för henne.

2. Om N. N. till sina båda döttrar bortgiver hela eller ideella delar av fastigheten, skall N. N. vara skattskyldig för värdet av gåvan såsom för uttag ur rörelsen.

3. Om döttrarna — efter att såsom gåva hava erhållit fastigheten eller ideella andelar av densamma — försälja fastigheten eller sina fastighetsandelar, skall köpeskillingen icke utgöra för dem skattepliktig intäkt i vidare mån än köpeskillingen jämlikt 21 § första stycket c) kommunalskattelagen må vara att hänföra till intäkt av skogsbruk.

Tre ledamöter voro skiljaktiga och anförde:

Enligt vår mening hade riksskattenämnden i nedannämnda delar bort meddela följande förhandsbesked:

Överlåtelse genom gåva av andel i rörelse, som bedrivs såsom enskild firma, föranleder icke inkomstbeskattning av givaren såsom för uttag. Även om anledning finnes att beträffande vissa transaktioner i fråga om tomtstyckningsrörelse och därmed jämförlig verksamhet anlägga ett annat betraktelsesätt än i fråga om rörelse av annan natur saknas dock skäl att beträffande sådan överlåtelse som nu sagts anlägga en annan bedömning beträffande tomtstyckningsrörelse. Riksskattenämnden förklarar förty, att N. N. icke skall inkomstbeskattas såsom för uttag vid överlåtelse genom gåva av andel i den av sökanden bedrivna tomtstyckningsrörelsen.

Slutligen förklarar riksskattenämnden att, om N. N:s döttrar — efter att såsom gåva ha erhållit fastigheten — försälja fastigheten, köpeskillingen icke skall ut-

göra för dem skattepliktig intäkt i vidare mån än köpeskillingen jämlikt 21 § första stycket c) kommunalskattelagen må vara att hänföra till intäkt av skogsbruk samt att, om sökandena — efter att de två döttrarna såsom gåva erhållit del i tomtstyckningsrörelsen — försälja fastigheten, helt eller delvis, köpeskillingen utgör intäkt av rörelse.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökandena, att N. N. måtte förklaras icke skola beskattas vid försäljning av fastigheten X 1:18 eller vid gåva till döttrarna av fastigheten eller ideella andelar däri. I andra hand yrkades, att i vart fall skiftet om c:a 1,8 har måtte förklaras icke utgöra omsättningstillgång i jordstyckningsrörelsen.

I utslag den 21 januari 1964 fann Regeringsrätten skäligt på det sätt ändra riksskattenämndens förhandsbesked, att Kungl. Maj:t förklarade att, om N. N. bortgäve hela fastigheten och därmed hela jordstyckningsrörelsen eller ideella andelar därav till sina döttrar, hon icke skulle vara skattskyldig för värdet av gåvan samt att, om döttrarna därefter avyttrade vad de fått i gåva, de finge anses fortsätta rörelsen, i följd varav ersättningen skulle utgöra intäkt av rörelse för dem.

Ett regeringsråd anförde:

Enär närmare upplysningar icke föreligga, huru gåvoavtal rörande ideella andelar av fastigheten är avsett att utformas, finner jag, att förhandsbesked bort meddelas allenast för den händelse fastigheten i sin helhet bortgives och därefter avyttras. I övrigt är jag ense med pluraliteten.

d) Makarna N. N. hade sedan år 1928 haft lagfart å en fastighet, som tillkommit vid en år 1928 fastställd ägostyckning och som hade en areal av cirka 3 hektar. Från fastigheten hade avstyc-

kats och försåts en tomt år 1935, fyra tomter år 1937, två tomter år 1938 och en tomt år 1939. Härjämte hade en tomt sålts år 1947 för uppförande av en transformator. För fastigheten gällde av vederbörande länsstyrelse godkänd avstyckningsplan. En stad — dock ej den kommun där fastigheten var belägen — måste för att anlägga en större tillfartsled över fastigheten förvärva densamma. Makarna hade därför enligt avtal den 8 och 9 juli 1963 överlåtit fastigheten till staden för 152.000 kronor. Giltigheten av avtalet hade gjorts beroende av att riksskattenämnden meddelade förhandsbesked, att köpeskillingen icke skulle anses utgöra inkomst av jordstyckningsrörelse. Makarna anhöllo om förhandsbesked, huruvida köpeskillingen vid ifrågavarande försäljning skulle komma att bli föremål för beskattning såsom inkomst av jordstyckningsrörelse.

Den 11 oktober 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att fastigheten icke utgör omsättningstillgång i någon av sökandena bedriven rörelse. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att köpeskillingen vid försäljningen år 1963 av fastigheten till staden icke skall utgöra skattepliktig inkomst av rörelse för sökandena.

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

Av handlingarna i ärendet framgår, att sökandena låtit upprätta avstyckningsplan över fastigheten, samt från densamma försålt under senare delen av 1930-talet åtta tomter och år 1947 en tomt. Med hänsyn dels till antalet försäljningar och dels till den omständigheten, att avstyckningsplan upprättats, anse vi att sökandena under slutet av

1930-talet påbörjat jordstyckningsrörelse. Även om lång tid förflutit från den senaste försäljningen kan enligt vår mening tomtmarken icke anses ha förlorat sin karaktär av omsättningstillgång i rörelse. En försäljning av fastigheten synes därför böra betraktas såsom ett sista led i nämnda rörelse.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att den planerade försäljningen av ifrågavarande fastighet måtte förklaras utgöra ett led i en av sökandena bedriven jordstyckningsrörelse.

I utslag den 21 januari 1964 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

9) Fråga om avdrag för förlust å aktier (Jfr nr 5/1963 p. 7 och nr 7/1963 p. 7).

I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökandebolaget bedrev tillverkning av essenser och halvfabrikat för vissa livsmedelsindustrier. År 1955 bildades Aktiebolaget A med ändamål att idka livsmedelsteknisk industri och därmed förenlig handelsrörelse. Aktiekapitalet i sistnämnda bolag utgjorde 50.000 kronor fördelat på 50 aktier. Sökandebolaget hade tecknat 24 aktier vid bildandet av Aktiebolaget A samt förvärvat 25 aktier i augusti 1956. Syftet med bildandet av Aktiebolaget A och sökandebolagets förvärv av aktier däri hade varit, att Aktiebolaget A skulle tillverka vissa halvfabrikat för sökandebolagets räkning. Denna tillverkning hade igångsatts men måst avbrytas till följd av att Aktiebolaget A:s fastighet den 5

juli 1956 drabbats av eldsvåda. Sökandebolaget hade genom köpeavtal den 25 augusti 1957 förvärvat Aktiebolaget A:s rörelse, omfattande maskiner och andra inventarier samt fastighet. Genom överlåtelsen hade till sökandebolaget överförts vissa recept, som framkommit genom samarbete mellan bolagen, samt Aktiebolaget A:s kunder. Sökandebolaget hade fortsatt Aktiebolaget A:s tidigare verksamhet. Köpeskillingen jämte erhållen försäkringsersättning hade täckt den överlåtna egendomens bokförda värde. Någon förlust genom överlåtelsen hade därför ej uppkommit för Aktiebolaget A. För räkenskapsåret den 1 oktober 1955 — den 31 mars 1957 redovisade Aktiebolaget A en förlust å 30.149 kronor, hänförlig till den av bolaget bedrivna rörelsen. Såsom enda tillgång upptog bolaget i sin balansräkning per den 31 mars 1962 en fordran hos sökandebolaget å 19.851 kronor.

Sökandebolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida bolaget ägde vid sin inkomsttaxering verkställa avdrag för den uppkomna förlusten å aktierna i Aktiebolaget A. Därest så finge ske hade sökandebolaget för avsikt att likvidera Aktiebolaget A.

Den 10 oktober 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att — även om likvidation sker av Aktiebolaget A och därvid för sökandebolaget konstateras bokföringsmässig förlust å aktierna — det icke tillförlitligen kan utrönas, huruvida verklig förlust uppkommit. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att sökandebolaget icke är berättigat att vid sin inkomsttaxering verkställa avdrag för förlust å aktierna.

10) Avdrag för avsättning till garantifond? (Jfr nr 6/1963 p. 6).

I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande: Sökandebolaget bedrev tillverkning och försäljning av taktegel. På levererat taktegel lämnade bolaget sedan år 1959 frostsäkerhetsgaranti, som innebar bland annat, att bolaget för frostskada, som inträffade inom tio år från leveransdagen, ersatte köparen med nytt tegel i stället för det skadade. Ersättningsteglet levererades utan kostnad för köparen, och bolaget bekostade läggningen. Det syntes bolaget överensstämma med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased att skälig avsättning till garantifond gjordes i bolagets räkenskaper. Bolagets kostnader för frostsador hade under år 1961 uppgått till 53.567 kronor och år 1962 till 96.542 kronor. För år 1963 hade t. o. m. den 31 maj levererats 58.600 stycken ersättningstegel. Med hänsyn till därutöver gjorda reklamationer, som icke reglerats vid tiden för ansökningen, kunde kostnaderna för år 1963 bedömas bli minst lika stora som under år 1962. Bolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida en avsättning till garantifond för frostsador till ett belopp av 750.000 kronor var avdragsgill vid kommande taxeringar.

Den 13 september 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner väl, att sökandebolaget sedan år 1959 lämnar frostsäkerhetsgaranti för försält taktegel, innebärande skyldighet för bolaget att, om frostskada inträffar inom tio år från leveransdagen, ersätta köparen med nytt tegel i stället för det skadade. Riks-

skattenämnden finner emellertid vidare, att de risker för skadeståndsskyldighet som bolaget sålunda står — såvitt utredningen i ärendet visar — icke äro av sådan särskild art och omfattning, att bolaget i anledning därav bör erhålla avdrag för avsättning till garantifond. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att sökandebolaget icke äger vid inkomsttaxeringen njuta avdrag för avsättning till garantifond.¹

Två ledamöter voro skiljaktiga och anförde, att enligt deras mening riksskattenämnden bort meddela följande förhandsbesked:

Riksskattenämnden finner, att sökandebolaget sedan år 1959 lämnar frostsäkerhetsgaranti för försält taktegel, innebärande skyldighet för bolaget att, om frostskada inträffar inom tio år från leveransdagen, ersätta köparen med nytt tegel i stället för det skadade. Riksskattenämnden finner också, att de risker för skadeståndsskyldighet, som bolaget sålunda står, äro av sådan art att bolaget i anledning därav bör erhålla avdrag för avsättning till garantifond. På grund härav och efter prövning av den siffermässiga utredningen i ärendet förklarar riksskattenämnden att sökandebolaget äger vid inkomsttaxeringen njuta avdrag för avsättning till garantifond med belopp motsvarande 3,5 procent av årsomsättningen av sagda varor.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolaget, att Kungl. Maj:t måtte förklara bolaget berättigat erhålla avdrag för avsättning till garantifond med belopp motsvarande 3,5 procent av årsomsättningen för de år, vilka vid varje tidpunkt omfattades av den tioåriga garantin.

¹ Förhandsbeskedet innebär i princip, att en relativt begränsad, från år till år ungefär likartad skadeståndsskyldighet icke ansetts motivera avdrag för avsättning till garantifond.

I utslag den 12 november 1963 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

11) Avdrag för avsättning till pensionsstiftelse? (Jfr nr 6/1963 p. 7 och där gjorda hänvisningar).

I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Bolagets aktiekapital uppginge till 300.000 kronor. Beslut hade fattats om ökning av aktiekapitalet till 500.000 kronor. Akties nominella värde vore 100 kronor. Fördelningen av aktiekapitalet före och efter den pågående nyemissionen framginge av följande uppställning.

<i>Aktieägare</i>	<i>Antal aktier</i>	
Direktören A	1.500	2.500
B.	1.380	2.300
C.	48	80
D.	48	80
E.	22	38
F.	2	2
	<hr/>	<hr/>
	3.000	5.000

A vore bolagets verkställande direktör och B vore hans hustru. C och D voro makarnas omyndiga barn. E vore fader till B. Enligt oåterkallelig utfästelse uppbure bolagets tidigare verkställande direktör och huvudaktieägare E sedan 1 januari 1959 pension från bolaget med 40.000 kronor per år. Hans eventuellt efterlevande maka vore tillförsäkrad en efterlevandepension på 20.000 kronor per år. E vore född den 28 maj 1891 och hade arbetat i företaget från starten 1918 till 31 december 1958. Företaget hade 1928 ombildats till aktiebolag. Under åren 1959—1962 hade E kvarstått som styrel-

seledamot. Under åren 1954—1958 hade hans lön och arvoden från bolaget uppgått till respektive 61.140, 62.050, 66.150, 57.500 och 55.000 kronor. E:s nuvarande innehav av aktier i bolaget vore, enligt sökandebolaget, helt symboliskt, och han saknade nu varje inflytande över bolaget. Bolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida bolaget vid beräkning av avdragsgill avsättning till bolagets pensionsstiftelse finge taga hänsyn till pensionsutfästelsen avseende E.

Vederbörande taxeringsintendent anförde i yttrande över bolagets ansökan bland annat följande. I varje fall till år 1959 syntes E tillsammans med sin familj ha ägt samtliga aktier i bolaget. Därefter hade huvudparten av aktierna innehafts av E:s två döttrar. Sedermera hade B:s syster sålt sina aktier till A.

Den 11 oktober 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att aktierna i sökandebolaget ägas av ett fåtal fysiska personer samt att E genom eget och anhörigas innehav av aktier i bolaget har ett avgörande inflytande i detta. På grund härav förklarar riksskattenämnden, jämlikt punkt 2 a femte stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, att bolaget vid beräkning av det belopp, vartill avdrag för avsättning till pensionsstiftelse högst må uppgå, icke äger medräkna den av bolaget gjorda utfästelsen om pension till E.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolaget, att Kungl. Maj:t måtte förklara att bolaget vid avsättning till pensionsstiftelse ägde inräkna kapitalvärdet av den till E utgående pensionen.

Regeringsrätten meddelade den 21 januari 1964 följande utslag: Enär det på

grund av vad i målet förekommit måste antagas att E, då bolaget utfäste pensionen till honom, genom eget och anhörigas innehav av aktier hade ett avgörande inflytande i bolaget,

prövar Kungl. Maj:t lagligt att, jämlikt grunderna för det av riksskattnämnden åberopade författningsrummet, fastställa det slut överklagade förhandsbeskedet innehåller.

Ett regeringsråd fann ej skäl att göra ändring i riksskattnämndens förhandsbesked.

12) Beskattning av subventionerad semesterresa (Jfr nr 6/1962 p. 11).

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande: Sökanden var anställd vid ett industriaktiebolag. Han hade en årsinkomst å cirka 19.000 kronor och räknade med att från bolaget erhålla ett erbjudande om subventionering av semesterresa enligt följande, av bolaget utfärdade cirkulärskrivelse:

Liksom tidigare kommer bolaget även under våren och hösten 1963 att anordna semesterresor för de anställda. Resorna, som beräknas pågå under c:a 17 dagar, äro avsedda i första hand för 3-skiftgående anställda, som varit knutna till företaget under minst två år. I mån av utrymme kunna eventuellt dagtids- och 2-skiftsanställda, som har en anställningstid av minst tre år, få delta. Anställda, som tidigare deltagit i resor, kunna om utrymme tillåter även få medfölja.

Varje resa är så arrangerad att gift anställd får medtaga sin hustru. Som framgår av nedanstående uppgifter bidrager bolaget med en väsentlig del av kostnaderna för resorna.

Resan nr	Resmål	Tot. rese-kostn. (per person) kr	Kostnad för anställd	Kostnad för anställdes hustru
1	<i>Spanien</i> Sitges	850:—	285:—	320:—
2	<i>Spanien</i> Mallorca	1.075:—	415:—	450:—
3	<i>Italien</i> Riva del Sole	1.075:—	415:—	450:—
4	<i>Grekland</i> Athen— Loutrake	1.025:—	375:—	410:—

I samtliga resor, som omfattar c:a 16 övernattningar, ingår resekostnaden från hemorten till resmålet och åter, logi (dubbelrum) å hotell, 3 måltider om dagen, samtliga förekommande utflykter, som finnes omnämnda i reseprogrammet, samtliga betjäningsavgifter samt en kvalificerad reseledares tjänster under resan. I de resor, som företages med tåg, ingår dessutom sovvagn på samtliga nattsträckor. Resorna anordnas i samråd med Reso.

De 3-skiftgående som äro berättigade att ansöka om deltagande i resorna erhåller personligt meddelande härom.

Dessa resor äro anordnade dels för att de anställda skall få möjlighet till angenäm och stimulerande semester och dels för att företaget önskar större spridning av semestertiderna. Bolaget ställer dock ett villkor, nämligen att den som erhåller denna reseförmån måste förbinda sig att uttaga den återstående delen av semestern tiden före 20 maj eller tiden efter 26 augusti 1963 och efter överenskommelse med arbetsledningen.

Sökanden räknade med att hans egna kostnader för en dylik semesterresa skulle för honom och hans hustru komma att uppgå till sammanlagt cirka 800 kronor samt den av bolaget subventionerade kostnaden till sammanlagt cirka 1.200

kronor. Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida subventionsbeloppet utgjorde för honom skattepliktig inkomst.

Den 21 november 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner ifrågavarande bidrag till semesterresa för sökanden och hans hustru vara en på grund av sökandens tjänst utgående förmån. Riksskattenämnden finner vidare, att kostnaden för semesterresan ligger inom ramen för vad sökanden får anses vara beredd att någon gång utgiva såsom semesterkostnad. Vid angivna förhållanden förklarar riksskattenämnden, att resebidraget utgör för sökanden skattepliktig inkomst av tjänst.

13) Angående beskattning av tävlingspris i visst fall (Jfr nr 3/1958 p. 4).

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande: Sökanden hade år 1963 vunnit första pris i en av ett aktiebolag ordnad pristävling, där tävlingsuppgiften bland annat bestått i att formulera ett omdöme om en av bolagets produkter. Priset utgjorde efter sökandens val fri resa till New York och Miami med alla kostnader betalade för två personer under 30 dagar eller möbler till ett värde av 12.000 kronor, tillverkade av ett företag inom koncernen. Sökanden saknade själv inkomst, hennes make vore officer och makarna hade ett minderårigt barn. Sökanden, som utöver skötseln av hemmet bedrev studier i syfte att avlägga företagsekonomisk examen, vore sedan början av år 1963 sjukskriven till följd av en komplicerad skada å en arm. Hennes make led av en sjukdom, som periodvis nödvändiggjorde kostsam behandling. Med hänsyn främst till sina sjukvårds-

kostnader hade makarna tidigare beslutat att icke företaga någon semesterresa år 1963, men sökanden övervägde nu att acceptera USA-resan för henne och maken som pris. Vinsten av möbler saknade intresse för makarna. Sökanden hemställde — under framhållande jämväl att makarna icke heller under ordinära förhållanden skulle haft möjlighet att bekosta en resa av det nu aktuella slaget — om förhandsbesked, att accepterande av USA-resan som pris icke skulle föranleda inkomstbeskattning för henne.

Den 30 augusti 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden, som förutsätter att sökanden icke äger utbyta prisresan mot annat än priset bestående av möbler och icke heller äger överlåta resan å annan, finner att sökanden, genom att som pris acceptera resan för sig själv och sin make, icke kan antagas tillföras skattepliktig förmån utöver skäligt värde av inbesparade levnadskostnader för makarna under resan. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att vinsten, därest resan företages av makarna, skall vid sökandens inkomsttaxering upptagas till beskattning allenast med värdet av vad makarna kunna anses under resan ha inbesparat av normala levnadskostnader.

Två ledamöter vore skiljaktiga och anförde:

Sökanden äger rätt att utbyta prisresan mot en anvisning å möbler. Om sökanden väljer resan, måste det innebära att den för sökanden representerar ett värde lika högt som det pris möbelanvisningen skulle betinga vid en försäljning under normala förhållanden. Detta pris får antagas icke understiga 6.000 kronor. Vi anse därför att riksskattenämnden bort förklara att vinsten,

R I: 43

därest resan företages av sökanden och hennes make, skall vid sökandens inkomsttaxering upptagas till beskattning med ett belopp av 6.000 kronor.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att värdet av vinsten måtte bestämmas till 9.500 kronor eller i varje fall ej till lägre belopp än 7.500 kronor.

Regeringsrätten meddelade den 26 november 1963 följande utslag:

Enär sökanden, därest hon som pris

i tävlingen valt möbler till ett värde av 12.000 kronor, måste antagas hava kunnat avyttra möblerna för åtminstone 6.000 kronor,

samt värdet av priset vid sådant förhållande måste anses uppgå till sistnämnda belopp,

finner Kungl. Maj:t skäligt på det sätt ändra överklagade förhandsbeskedet, att värdet av priset vid sökandens inkomsttaxering förklaras skola upptagas till sextusen kronor.

(Stockholm den 9 april 1964)

R I: 44

I

Meddelanden från



Riksskattenämnden

Årg. 13

Nr 3 1964

1) Angående ändring av formulär för summeringslängd till debiteringslängd

Riksskattenämnden har beslutat, att formuläret för summeringslängd till debiteringslängd över slutlig skatt skall fr.o.m. 1964 års taxering erhålla ändrad lydelse.

2) Angående fastställelse av formulär till taxeringslängder m. m. för allmän fastighetstaxering år 1965

Riksskattenämnden har beslutat fastställa följande formulär för användning vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1965.

Taxeringslängder: 1, 1W¹, 1ADB², 2, 2ADB², 3, 4 och 5.

Anmaning och underrättelser: Anm. 1 samt Underr. F1, F1 ADB² och F2.

Övriga formulär: Hjälpblankett för fastighetstaxeringsnämnd för beräkning av taxeringsvärde å jordbruksfastighet; liggare över vattenfallsfastigheter.

Vidare har riksskattenämnden beslutat

fastställa anvisningar och förklaringar samt exempelsamling till ledning för längdföringen vid 1965 års allmänna fastighetstaxering.

3) Angående beskattning av respension, starthjälp m. fl. kostnadsbidrag, som utgå i arbetsmarknadspolitiskt syfte

I skrivelse den 22 januari 1964 har Kungl. arbetsmarknadsstyrelsen hemställt om riksskattenämndens medverkan till att sådana anvisningar utfärdades att de kostnadsbidrag, som utginge för att underlätta arbetskraftens förflyttning till ekonomiskt expanderande orter eller i annat arbetsmarknadspolitiskt syfte och som utbetalades av arbetsmarknadsverket en-

¹ Avsedd att användas i de delar av Kopparbergs län, för vilka icke föres tryckande register över fastigheter.

² Avsedd att användas i Svartsjö och Öknebo fögderier i Stockholms län samt i Finspångs och Linköpings fögderier i Östergötlands län.

R I: 45

ligt av Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, av arbetsmarknadsstyrelsen utfärdade bestämmelser (för närvarande respenning, starthjälp, familjebidrag och utrustningsbidrag) icke bleve föremål för beskattning.

Efter att ha inhämtat yttranden i ärendet från förste taxeringsintendenten hos överståthållarämbetet samt vissa taxeringsintendenter har riksskattenämnden i skrivelse till arbetsmarknadsstyrelsen den 4 juni 1964 gjort följande uttalande:

Enligt av styrelsen utfärdade bestämmelser kan *respenning* utgå för arbetstagares kostnader enligt följande.

A. Resekostnader

Respenning må utgå för

1. *resa till* anställning på annan ort
2. *resa till* hemorten under förutsättning

a) att utan arbetstagarens förvållande anställning icke kommit till stånd, upphört eller avbrutits efter så kort tid från tillträddandet, att arbetstagaren har svårigheter att omedelbart själv bekosta hemresan; eller

b) att den anvisade anställningen är att anse som kompletteringsarbete vid säsongarbetslöshet i ordinarie yrke och att anställningen dels från början varit avsedd att bli tillfällig, dels upphört antingen utan arbetstagarens förvållande eller till följd av arbetstagarens återgång till ordinarie arbete i hemorten.

3. *tur- och returresa* under förutsättning

att arbetstagaren måste inställa sig personligen på annan ort för att söka anvisad anställning, som skall tillträdas vid senare tidpunkt. Om så bedömes erforderligt för att anställning skall komma till stånd, må här avsedd respenning utgå även för ar-

betstagarens hustru eller husföreståndarinna;

4. *dagliga resor* under högst tre månader under förutsättning att arbetstagaren kvarbor i hemmet men arbetet är beläget så långt från arbetstagarens bostadsort, att betungande resekostnader uppstår.

B. Traktamentskostnader

Respenning må utgå för traktamente till arbetstagare och hans familj. Vid resa som företages mellan klockan 6 och klockan 24 utgår *dagtraktamente* och mellan klockan 0 och 6 *nattraktamente*.

C. Flyttningskostnader

Respenning må utgå för kostnader för flyttning av arbetstagares familj och/eller bohag om arbetstagaren uppfyller villkoren för erhållande av respenning till kostnader för resa.

Riksskattenämnden vill erinra om att skattskyldig, som på grund av byte av verksamhetsort avflyttat till ny bostadsort och av arbetsgivaren eller av allmänna medel uppburit särskild ersättning till bestridande av flyttningskostnad, på grund av bestämmelsen i 32 § 4 mom. andra stycket kommunalskattelagen regelmässigt icke behöver redovisa denna ersättning som intäkt. Respenning för flyttningskostnader får med hänsyn till detta stadgande anses utgöra icke skattepliktig intäkt.

Enligt riksskattenämndens mening bör av praktiska skäl motsvarande gälla beträffande de övriga former av respenning, som utgår enligt styrelsens förenämnda bestämmelser, med undantag dock för ersättning för dagliga resor. För resor till och från arbetsplatsen äger skattskyldig enligt anvisningarna till 33 § punkt 4 kommunalskattelagen rätt avdra-

ga "skäligen kostnad". Med hänsyn härtill erfordras kontrolluppgift beträffande respenning, som utgått för dagliga resor, men icke beträffande respenning i övrigt. Därest kontrolluppgift icke skulle lämnas beträffande respenning för dagliga resor, skulle risk uppenbarligen föreligga att vederbörande taxeringsnämnd — i ovetenskap om att respenning erhållits — enligt vanliga regler beviljade avdrag från arbetsinkomsten för kostnaden för resorna till och från arbetet.

Enligt styrelsens föreskrifter kan vidare bidrag i form av *starthjäl* utgå under den första anställningstiden på den nya arbetsorten för hyres- och etableringskostnader samt uppehälle i övrigt innan första avlöningen utbetalas. Dylikt bidrag får anses utgöra skattepliktig intäkt av tjänst för mottagaren. På grund härav skall kontrolluppgift liksom hittills lämnas till taxeringsmyndigheterna beträffande utbetalt sådant bidrag.

Styrelsen har också bemyndigats utge *familjebidrag* åt vissa arbetstagare. Familjebidrag avser bidrag till familjeföräldrarnas utgifter för dubbla hushållskostnader under den längre eller kortare tid, som han måste vänta på familjebostad på den nya arbetsorten. Bidraget utgår högst med belopp, som motsvarar dels den faktiska hyreskostnaden för familjebostaden å hemorten, och dels visst familjetillägg. Enligt riksskattenämndens mening utgör uppburet sådant bidrag skattepliktig intäkt av tjänst för mottagaren. Kontrolluppgift skall därför liksom hittills lämnas till taxeringsmyndigheterna på utbetalt familjebidrag. Riksskattenämnden vill erinra om, att enligt punkt 3 sista stycket i anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen rätt till avdrag föreligger för ökade levnadskostnader vid

fall av dubbel bosättning och att dylikt avdrag i fråga om bostadskostnad regelmässigt avser kostnad för mannens tillfälliga bostad å den *nya* verksamhetsorten.

Riksskattenämnden finner slutligen erhållet *utrustningsbidrag*, d v s bidrag till arbetstagarens kostnader för avveckling av ekonomiska engagement på hemorten och etablering på den nya orten, i princip utgöra skattepliktig intäkt för mottagaren. Även beträffande dessa bidrag skall kontrolluppgift till taxeringsmyndigheterna sålunda lämnas liksom hittills.

4) Angående beskattning av utbetalningar från Sveriges författarfond

I skrivelse till riksskattenämnden har taxeringsintendenten i Blekinge län hemställt om ett uttalande från nämnden om beskattning av utbetalningar från Sveriges författarfond.

Vid skrivelsen fanns fogad en av styrelsen för fonden upprättad så lydande P. M.

"P. M.

angående beskattning av utbetalningar från Sveriges författarfond.

De belopp, som utgå från Sveriges författarfond, kunna ur beskattningssynpunkt delas i tre grupper: 1. författarpennningar; 2. andra periodiska utbetalningar och 3. icke-periodiska utbetalningar.

Författarpennning kallas de belopp, som varje år utgå i förhållande till den omfattning i vilken en författares böcker utlånats från biblioteken under året. Den är, liksom annan inkomst av yrkesarbete, skattepliktig vid inkomstbeskattningen.

Övriga utbetalningar från fonden ske oberoende av lånefrekvensen och motiveras med mottagarens litterära förtjänster eller behov av bistånd eller annat sådant skäl. De kallas efter omständigheterna

R I : 47

författarpremier, stipendier, pensioner, understöd, resebidrag, arbetsbidrag o s v. En del av dem äro periodiska, d v s utgå tills vidare eller för några år framåt med vissa belopp per kvartal eller månad; sådan utbetalning skall vid inkomsttaxeringen upptagas som inkomst. Andra utbetalningar ha däremot engångskaraktär och beviljas bara för ett tillfälle (även om undantagsvis själva utbetalningen av tekniska skäl delas upp i två eller tre belopp).

Denna P. M. utsändes endast till dem som erhållit belopp av det sistnämnda, icke-periodiska slaget. Den som från fonden mottagit ett dylikt belopp av engångskaraktär bör i sin inkomstdeklaration omtala detta under rubriken "Övriga upplysningar och yrkanden" på blankettens första sida men tillfoga, att enligt upplysning från fondens styrelse beloppet icke bör anses skattepliktigt till inkomstskatt. Eventuellt kan till taxeringsmyndigheternas information denna P. M. läggas med i deklarationen.

Styrelsen åberopar för sin åsikt om beloppets skattefrihet Regeringsrättens avgöranden angående stipendier från Stockholms stad och från Boklotteriet (Regeringsrättens årsbok 1952 ref. 50 samt Not. Fi 1346/1955)."

Riksskattenämnden har i skrivelse den 1 juni 1964 till taxeringsintendenten uttalat följande:

I likhet med författarfondens styrelse anser riksskattenämnden, att författarpennning och periodiska utbetalningar utgör för mottagaren skattepliktig intäkt. Vidare anser nämnden — likaledes i överensstämmelse med styrelsens uttalande i åberopade promemoria — att uppburet engångsbelopp bör anses som icke skattepliktig intäkt. Därvid bör enligt riksskattenämndens mening som engångsbelopp betraktas sådant bidrag som beviljas som engångsbelopp, oavsett om bidraget vid utbetalningen uppdelas i ett par poster under en tidrymd av högst tolv månader.

R I: 48

5) Angående tillämpningen av bestämmelserna i avtal mellan Sverige och vissa andra stater om skattebefrielse för utländska universitets- och högskolestuderande för inkomst av anställning i Sverige

I skrivelse till riksskattenämnden har Aktiebolaget Findus, Bjuv, anfört:

För trettonde året i följd anordnar Findus internationella studentläger i Bjuv, Hälsingborg, Landskrona och Barsebäck. Denna verksamhet har de senaste åren utökats kraftigt beroende på svårigheten att anskaffa tillräckligt med svensk arbetskraft under bär- och grönsakssäsongen. Sålunda har vi i år ca 250 studerande ungdomar från 34 olika nationer i arbete på Findus. Samtliga studenter arbetar i anslutning till fabrikationen. Det gäller alltså inte skördearbete.

Vi är införstådda med, att det mellan Sverige och olika länder finns särskilda överenskommelser, där studenter på vissa villkor kan få skattebefrielse. Från Svenska Industriens Praktiknämnd har vi erhållit ett utdrag ur Svensk Författningssamling med dessa bestämmelser. Dessa bestämmelser har vi delgivit våra studenter, och de som då menar, att arbetet vid Findus kan anses som ett led i deras vidare utbildning hemställer hos respektive häradskskrivare om skattebefrielse.

Studenterna, som är helt beroende av häradskskrivarnas tolkning i denna fråga, blir ofta mycket upprörda, när de får meddelande om, att deras ansökan om befrielse har avslagits. Studenterna, som i allmänhet stannar ca 2 månader, tycker att deras skatt jämfört med svenska studenter blir förhållandevis hög. Detta beror ju på, att de endast åtnjuter 2 månaders ortsavdrag. Tyvärr inträffar också olikheter i bedömningen. Sålunda har det hänt, att bland studenter som har studerat samma ämne och vid samma universitet har någon blivit befriad medan andra fått betala skatt. — — —

Många irritationsmoment har uppstått på grund av beskattningsfrågor. Från

Findus sida har vi gjort allt vad som kunnats för att övertyga studenterna om att det som sker är riktigt enligt gällande bestämmelser. Vi har bl a översatt de olika skatteöverenskommelserna till engelska och tyska.

Findus vill inte heller att studenter, som inte är berättigade därtill, skall befrias för skatt. Däremot anhåller vi om, att Riksskattenämnden till häradsskrivarna måtte utfärda instruktioner i vilka det så klart som möjligt framgår för vilka studiegrenar arbetet på Findus kan anses som praktik.

Samtliga svenska tekniska högskolor, gymnasier o. d. godkänner detta arbete som praktik. För blivande agronomer tror vi oss också veta, att svenska skolor godkänner arbete vid våra ärttrökstationer som praktik för dem.

Efter att ha inhämtat yttrande i ärendet från taxeringsintendenten i Malmöhus län har riksskattenämnden i skrivelse till länsstyrelsen i Malmöhus län den 10 juli 1964 gjort följande uttalande:

Enligt ingångna avtal mellan Sverige och ett flertal andra stater gäller — med något växlande ordalydelse i olika avtal — att universitets- och högskolestuderande från respektive främmande stat, som under viss kortare tid innehar anställning i Sverige vilken kan anses utgöra ett led i vederbörandes utbildning, är befriade från skatt i Sverige för inkomst av anställningen.

För att möjliggöra en smidig tillämpning av nämnda bestämmelser bör enligt riksskattenämndens mening följande förfaringsätt tillämpas. En utländsk universitets- eller högskolestuderande, som begär skattebefrielse enligt det mellan Sverige och vederbörandes hemland gällande avtalet, bör till den lokala skattemyndigheten lämna uppgift om vid vilket utländskt lärosäte han studerar och vad han därstädes studerar samt om vilket arbete han

utför hos Aktiebolaget Findus och anställningstidens längd. Vidare bör han förete ett intyg från vederbörande utländska universitet eller högskola, att den ifrågavarande anställningen hos Findus är att anse såsom ett led i hans utbildning vid nämnda universitet eller högskola. Därest dessa förutsättningar föreligga bör enligt riksskattenämndens mening skattebefrielse regelmässigt medgivnas, förutsatt givetvis att anställningstiden icke överskrider vad i vederbörligt avtal anges.

6) Fråga om skattskyldighet för ersättning för hyresrätt (Jfr nr 2/1961 p. 8)

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. A öppnade år 1906 en bokhandelsrörelse under firma N N, vilken rörelse senare flyttades till lokaler i fastigheten X. År 1914 ingick A äktenskap med fabrikören B. Mellan makarna hade upprättats äktenskapsförord, enligt vilket A som sin enskilda egendom förbehållit sig nämnda rörelse och vad A under äktenskapet kom att förvärva. Vidare hade makarna i inbördes testamente förordnat, att den make som överlevde den andre skulle — med inskränkning allenast av eventuella barns laglotter — med äganderätt förvärva den avlidnes kvarlåtenskap. Sedan A avlidit år 1959, efterlämnande maken B och tre myndiga barn, bland dem C, överfördes i början av år 1961 rörelsen med undantag av vissa banktillgodohavanden å ett för ändamålet bildat aktiebolag — Aktiebolaget N N — vari den efterlevande maken tecknat hälften och ett vart av barnen en sjättedel av aktierna. Då ägaren till fastigheten X vägrat att överföra dödsboets hyresrätt å ak-

R I: 49

tiebolaget, hade dödsbodelägarerna och hyresvärden träffat överenskommelse, att dödsboets hyresrätt skulle överföras å B men att denne skulle få rätt att i sin tur hyra ut lokalerna till aktiebolaget. Den 17 oktober 1961 upprättades hyreskontrakt mellan hyresvärden och B. Vid dennes död den 21 februari 1963, därvid han efterlämnade ovannämnda tre barn som enda dödsbodelägare, var han alltså innehavare av hyresrätten till berörda affärslokaler och ägare till hälften av aktierna i bolaget. Dödsbodelägarerna övervägde nu att avyttra hyresrätten och aktierna.

Dödsboet efter B samt dödsbodelägaren C anhöllo om förhandsbesked *dels* huruvida ersättning för överlåtelse av hyresrätten utgjorde för dödsboet skattepliktig intäkt, *dels* huruvida vinst vid överlåtelse av dödsboets aktier utgjorde skattepliktig intäkt, *dels ock* vid vilken tidpunkt de barnen ursprungligen tillhöriga aktierna tidigast kunde avyttras utan att därvid uppkommen vinst skulle komma att beskattas.

Den 24 oktober 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att — såvitt visats — varken B eller dödsboet efter honom bedrivit rörelse, vari hyresrätten utgjort tillgång, samt att dödsboet icke förvärvat hyresrätten genom realisationsvinstgrundande fång. På grund härav förklarar riksskattenämnden att ersättning, som dödsboet efter B må uppbara för överlåtelse av hyresrätten, icke utgör för dödsboet skattepliktig intäkt. Riksskattenämnden finner vidare, vad angår den hälft av aktierna i Aktiebolaget N N som tillhört B, att dödsboet efter honom icke förvärvat nämnda aktier genom realisationsvinstgrundande fång. På grund

härav och då aktierna icke utgöra omsättningstillgång i någon av dödsboet bedrivna rörelse förklarar riksskattenämnden, att icke heller vinst genom avyttring av oförmälda aktier utgör för dödsboet skattepliktig intäkt. Riksskattenämnden förklarar slutligen att, om C försäljer sina vid bildandet av Aktiebolaget N N erhållna aktier i bolaget inom fem år efter det konstituerande stämman med bolaget hållits, vid försäljningen uppkommande vinst utgör skattepliktig realisationsvinst för honom i den omfattning, som i 35 § 2 mom. kommunalskattelagen sägs.

Två taxeringsintendenter anförde var för sig besvär hos Regeringsrätten. Den ene yrkade i första hand att ansökningen om förhandsbesked måtte avvisas i vad avsåg ersättning vid överlåtelse av hyresrätt, samt i andra hand, i likhet med den andre taxeringsintendenten, att nämnda ersättning måtte förklaras utgöra för dödsboet skattepliktig intäkt.

Regeringsrätten fann i utslag den 18 mars 1964 ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet i vad det överklagats.

Ett regeringsråd anförde:

Om dödsboet efter B avstår från den hyresrätt, som må tillkomma dödsboet på grund av det mellan B och fastighetsägaren den 17 oktober 1961 upprättade hyreskontraktet, och dödsboet därvid betingar sig ersättning, är väl denna — såsom riksskattenämnden funnit — såvitt framgår av handlingarna icke att bedöma enligt reglerna för beskattning av rörelse eller realisationsvinst,

men när ersättningen måste anses hänförlig till sådan intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, som avses i 35 § 1 mom. kommunalskattelagen,

finner jag skäligt att, med ändring av riksskattenämndens beslut, meddela dödsboet det förhandsbeskedet, att ersättningen utgör skattepliktig inkomst.

7) Fråga bl. a. om aktier i fastighetsförvaltande företag utgöra lagertillgång i byggnadsrörelse. Tillika fråga om tillämpning av 54 § kommunalskattelagen och 11 § 1960 års förordning med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags inkomst. (Jfr nr 4/1956 p. 8 och nr 4/1961 p. 2)

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Aktiebolaget A var ett svenskt bolag, vars aktier ägdes av ett flertal svenska företag, vilkas aktier i sin tur icke ägdes av ett fåtal fysiska personer. Bolaget var alltså icke ett fåmansbolag. Bolagets rörelse bestod i byggnadsverksamhet som entreprenör. Bolaget drev icke handel med fastigheter. Bland bolagets tillgångar ingingo samtliga aktier i Fastighetsaktiebolaget B. Detta bolags enda tillgång utgjordes av fastigheten B, vilken fastighet Aktiebolaget A disponerade som huvudkontor. I och med att Aktiebolaget A förvärvat en ny fastighet, å vilken bolaget påbörjat uppförande av en ny kontorsbyggnad för bolagets räkning, hade fråga uppkommit om försäljning av antingen fastigheten B eller av samtliga aktier i Fastighetsaktiebolaget B. Fastigheten B hade förvärvats år 1951. Förvärvet hade genomförts på det sätt, att Aktiebolaget A samma år förvärvat samtliga aktier i Fastighetsaktiebolaget B, till vilket bolag fastigheten samma år försålts. Köpeskillingen hade utgjort 900.000 kronor, vartill kom stämpelavgiften 18.000 kronor. Vid förvärvet hade fastigheten varit bebyggd med de byggnader, som nu funnos å densamma. Bortsett från en del mindre justerings- och ändringsarbeten hade byggnaderna använts i allt väsentligt i oförändrat skick under de 12 år, som fastigheten innehafts. De änd-

rings- och justeringsarbeten, som successivt utförts under de 12 åren, hade i huvudsak avsett en mindre gårdsbyggnad, vars tak och garage justerats och kompletterats. Härutöver hade några få provisoriska lätta mellanväggar uppsatts. Det sammanlagda värdet av de arbeten, som sålunda nedlagts under nämnda tolvårstid, uppgingo till 126.470 kronor. Fastigheten var vid utgången av år 1961 bokförd till 990.850 kronor, vilket belopp utgjorde summan av köpeskillingen, 900.000 kronor, stämpelavgiften 18.000 kronor, och ovannämnda kostnader, 126.470 kronor, tillhoppa 1.044.470 kronor. Därifrån avgingo godkända avskrivningar å byggnader med 1 procent per år, 53.620 kronor, varefter återstod 990.850 kronor.

Aktiebolaget A anhöll hos riksskatte-nämnden om förhandsbesked beträffande följande frågor:

1. Fastighetsaktiebolaget B försäljer fastigheten till ett pris, avsevärt överstigande såväl anskaffningskostnaden som det bokförda värdet. Skall inkomstskatt erläggas för vinsten?

2. Aktiebolaget A försäljer aktierna i Fastighetsaktiebolaget B för ett pris, avsevärt överstigande såväl deras anskaffningsvärde som det bokförda värdet. Skall inkomstskatt erläggas för vinsten?

3. Fastighetsaktiebolaget B försäljer fastigheten och erhåller därvid betydande utdelningsbar vinst. Skall Aktiebolaget A erlägga inkomstskatt för utdelningen från fastighetsaktiebolaget till Aktiebolaget A?

Fastighetsaktiebolaget B instämde i Aktiebolaget A:s ansökan såvitt avsåg frågor rörande fastighetsbolagets beskattning.

I yttrande till riksskattenämnden an-

förde vederbörande taxeringsintendent bland annat följande:

På grund av föreliggande förhållanden synas aktierna i Fastighetsaktiebolaget B utgöra omsättningstillgång i Aktiebolaget A:s byggnadsrörelse. Härav följer att uppkommen vinst vid försäljning av aktierna i detta bolag utgör skattepliktig intäkt av rörelse för Aktiebolaget A och att vinst vid försäljning av fastighetsaktiebolagets fastighet skall beskattas enligt reglerna för realisationsvinst. Vid det förhållandet, att fastigheten under tiden för fastighetsaktiebolagets innehav använts för Aktiebolaget A:s rörelse, bör utdelningen å aktierna i Fastighetsaktiebolaget B jämlikt 11 § förordningen den 9 december 1960, nr 658, för Aktiebolaget A utgöra skattepliktig intäkt i den mån utdelningen omfattar vinsten vid fastighetens försäljning.

Den 30 oktober 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att fastigheten B icke utgör omsättningstillgång för Fastighetsaktiebolaget B. På grund härav och då fastighetsaktiebolaget innehaft fastigheten mer än tio år förklarar riksskattenämnden, att vinst på grund av den ifrågasatta försäljningen av fastigheten icke utgör för fastighetsaktiebolaget skattepliktig inkomst. Riksskattenämnden finner vidare, att aktierna i fastighetsaktiebolaget icke — såvitt visats — utgöra omsättningstillgång i Aktiebolaget A:s rörelse. På grund härav och då Aktiebolaget A innehaft aktierna mer än fem år förklarar riksskattenämnden, att vinst på grund av den ifrågasatta försäljningen av aktierna i fastighetsaktiebolaget icke utgör för Aktiebolaget A skattepliktig inkomst. Riksskattenämnden finner slutligen, att aktierna i Aktiebolaget A icke till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas — direkt eller genom förmedling av juridisk person —

av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer samt att Aktiebolaget A äger samtliga aktier i fastighetsaktiebolaget. På grund härav och då aktierna i fastighetsaktiebolaget icke utgöra lagertillgång i Aktiebolaget A:s rörelse förklarar riksskattenämnden, jämlikt 54 § första stycket kommunalskattelagen, 7 § förordningen om statlig inkomstskatt och 11 § förordningen den 9 december 1960 (nr 658) med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall, att den tilltänkta vinstutdelningen till Aktiebolaget A från fastighetsaktiebolaget icke skall utgöra skattepliktig inkomst för Aktiebolaget A.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent i första hand, att Kungl. Maj:t måtte förklara, att förhandsbesked bort meddelas i enlighet med vad taxeringsintendenten anförde hos riksskattenämnden. I andra hand hemställde taxeringsintendenten — för det fall att aktierna i fastighetsaktiebolaget befunnos icke utgöra omsättningstillgång i Aktiebolaget A:s rörelse och, såsom kunde bedömas framgå av Aktiebolaget A:s ansökning till riksskattenämnden, i anslutning till försäljningen avtalades bestämmelser angående friställande av Aktiebolaget A:s lokaler i fastighetsaktiebolagets fastighet — om sådan ändring i riksskattenämndens förhandsbesked, att försäljningspriset "å aktierna" till den del detsamma kunde anses belöpa på hyresrätter förklarades utgöra skattepliktig inkomst för aktiebolaget A och vid försäljning av "fastigheten" motsvarande del förklarades utgöra skattepliktig inkomst för fastighetsaktiebolaget.

I utslag den 25 februari 1964 lämnade Regeringsrätten besvärerna utan bifall.

R I: 52

(Stockholm den 4 september 1964)

I

Meddelanden från



Riksskattenämnden

Arg. 13

Nr 4 1964

1) Angående ändring av formulär för debetsedel å preliminär skatt.

Riksskattenämnden har beslutat, att formuläret för uppbörds kort och debetsedel (jämte skatte kort) å preliminär skatt för år 1965 skall erhålla ändrad lydelse.

2) Realisation eller löpande försäljning av kreatur? (Jfr nr 7/1963 p. 2 och där gjorda hänvisningar).

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökandena brukade gemensamt två jordbruksfastigheter på Öland. Nötkreatursbesättningens sammansättning hade vid utgången av nedan angivna år varit:

	kor	ungdjur
1957	9	19
1958	10	20
1959	9	24
1960	8	40
1961	9	61*)
1962	14	70**)

*) härav 15 livdjur och 46 slaktdjur (inklusive kalvar).

***) härav 30 livdjur och 40 slaktdjur.

Vid utgången av år 1963 beräknade sökandena, att besättningen skulle komma att bestå av 17 kor och 70 ungdjur.

Sökandenas inköp och försäljning av nötkreatur under åren 1958—1962 hade varit följande.

År	kor	Inköp	
		pris	ungdjur
1958	3	3.530	—
1959	1	1.440	8
1960	—	—	11
1961	—	—	20
1962	2	2.850	32

År	kor	Försäljning	
		pris	ungdjur
1958	3	3.383	8
1959	4	4.415	6
1960	3	1.883	12
1961	5	4.659	13
1962	3	3.369	18

Sökandena övervägde att under våren 1964 försälja samtliga djur utom 15—20 ungdjur, vilka sökandena ämnade behålla för att i mindre omfattning bedriva slaktdjursuppfödning. I samband med driftomläggningen skulle betesvallar plöjas

upp, befintliga ladugårdsutrymmen om-disponeras för lösdrift samt växtodlings-planen ändras till ökad odling av grödor till avsalu.

Sökandena anhöllo om förhandsbesked, huruvida försäljning under våren 1964 av samtliga kor och 50—55 ungdjur vore att hänföra till skattefri realisation.

Den 13 februari 1964 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att sökandena bedrivit — förutom mjölkproduktion — uppfödning av ungdjur i större omfattning än som normalt är förenad med en mjölkdjursbesättning av förevarande storlek. Den tilltänkta försäljningen måste därför anses innefatta såväl realisation som löpande försäljning.

Riksskattenämnden förklarar förty att, om sökandena i samband med en stadigvarande omläggning av jordbruksdriften på sätt i ansökningsen angives försälja samtliga kor och större delen av ungdjuren, avyttringen i vad avser 17 kor och lika många ungdjur av normal ålderssammansättning är att anse såsom sådan realisation, därav intäkten icke skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet. Eftersom sökandena innehaft besättningen mer än fem år, skall vid avyttringen uppkommande vinst, i vad den avser den såsom realiserad ansedda delen av besättningen, icke heller utgöra skattepliktig realisationsvinst. Vad åter angår avyttringen av övriga djur förklarar riksskattenämnden, att intäkten därav skall upptagas såsom intäkt genom löpande försäljning.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att Kungl. Maj:t måtte förklara att — därest sökandena i samband med stadigvarande omläggning av jordbruksdriften försälde samtliga kor och större delen av ungdjuren — avyttringen av högst 10 kor och

sju ungdjur av normal ålderssammansättning skulle vara att anse såsom realisation, varav intäkten icke skulle upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet, och att avyttringen av resterande del av korna och ungdjuren skulle hänföras till löpande försäljning, varav intäkten skulle upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet.

I utslag den 1 september 1964 fann Regeringsrätten ej skäl göra ändring i förhandsbeskedet.

3) Värdeminskning å lerfyndighet (Jfr nr 4/1962 p. 6; se även 6/1963 p. 5).

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden ägde en egendom omfattande vissa jordbruksfastigheter. Egendomen omfattade 244 hektar, därav 90 hektar skogsmark. Taxeringsvärdet för egendomen utgjorde 609.200 kronor, därav jordbruksvärde 440.000 kronor, skogsvärde 109.200 kronor och tomt- och industrivärde 60.000 kronor. Sökanden hade förvärvat egendomen genom olika fång under åren 1941—1958. Under år 1962 hade uppdragats att vissa skiften av egendomen innehöllo rödbrännande lera, belägen under matjordsskiktet. Sökanden hade inlett underhandlingar med ett tegelbruk om upplåtelse till bruket av rätten för detsamma att på egen bekostnad upptaga och bortföra lerlagret, vilket genom provborrningar uppskattats till 200.000 kubikmeter eller mera. Vid underhandlingarna hade träffats överenskommelse, att tegelbruket skulle äga verkställa finborrningar å förenämnda skiften. Ersättning för rätten till lertäkten skulle utgå med — förutom viss gottgörelse för intrånget i jordbruksdriften — 1 krona 60 öre per uttagen kubikmeter lera, vilken ersättning under en avtalstid

av 10 år skulle indexvärderas. Vidare hade förutsatts att cirka 20.000 kubikmeter lera skulle uttagas varje år under perioden, därvid garanti skulle lämnas för uttag av en minimikvantitet av 10.000 kubikmeter per år. Sökanden deklarerade inkomsten av jordbruket enligt kontantprincipen.

Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida han vid inkomsttaxeringen vore berättigad till avdrag för substansminskning på grund av ifrågavarande lertäkt samt huruvida avdraget finge beräknas med utgångspunkt ifrån det pris, som vid tiden för exploaterings igångsättande kunnat påräknas för överlåtelse till en och samme exploatör av lerlagret.

Den 27 april 1964 meddelade riksskatte-nämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att det ifrågakomna avtalet om upplåtelse av rätt till utvinnande av lera icke kan föranleda, att sökanden skall anses driva rörelse, samt att — vid angivna förhållande — sökandens inkomst genom upplåtelsen är att hänföra till inkomst av jordbruksfastighet.

På grund härav förklarar riksskatte-nämnden att sökanden, som vid beräkningen av förenämnda inkomst väl får anses berättigad till avdrag för den genom utvinningen av lera uppkomna substansminskningen, likväl icke äger åtnjuta dylikt avdrag beräknat med utgångspunkt från det pris, som vid tiden för exploaterings igångsättande kunnat påräknas för överlåtelse till en och samme exploatör av lerlagret.

Två ledamöter voro skiljaktiga och anförde:

Enär anledning icke kan anses föreligga att vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet tillämpa andra grunder för bestämmande av avdrag för sub-

stansminskning än vid beräkning av inkomst av rörelse, anse vi att riksskatte-nämnden bort jakande besvara den av sökanden framställda frågan rörande beräkning av ifrågavarande avdrag.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden, att Kungl. Maj:t måtte förklara, att ifrågavarande avdrag finge beräknas med utgångspunkt från det pris, som vid tiden för exploaterings igångsättande kunnat påräknas för överlåtelse till en och samma exploatör av lerlagret.

I utslag den 1 september 1964 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

4) Jordstyckningsrörelse? (Jfr nr 2 1964 p. 8 och där gjorda hänvisningar).

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande: Sökanden förvärvade jordbruksfastigheterna A och B genom köp den 29 augusti 1953 för 100.000 kronor. Fastigheterna omfattade enligt jordregistret 94,29 hektar, varav omkring 69 hektar skogsmark. Åkerjorden hade icke, med undantag av något år i mitten på 1950-talet, brukats av sökanden själv utan varit utarrenderad som betesmark. Sökanden hade själv bebott en av flyglarna till egendomens huvudbyggnad fram till år 1961, då han inflyttat i en nybyggd villa i närheten av huvudbyggnaden. I huvudbyggnaden hade inretts fyra lägenheter för sommargäster. Vidare hyrdes två flygelbyggnader ut till sommargäster och en ekonomibyggnad till kronan. Sökanden hade i synnerhet under de senaste fem åren vidtagit omfattande åtgärder för att iordningställa fastigheterna för fritidsbebyggelse. Sålunda hade vägar anlagts eller förbättrats. Vissa byggnader hade inretts till sommarstugor och sex sommarstugor hade nyuppförts. Skogsområden hade uppröjts för att skapa utsiktspunk-

ter. Sökanden hade i huvudsak utfört arbetet själv. Kostnaderna för material och lejd arbetskraft avseende ny-, till- och ombyggnader samt grundförbättringsarbeten hade uppgått till omkring 75.000 kronor, vari inginge kostnader för upprättande av byggnadsplaner. Den 11 september 1959 hade sökanden gjort skriftlig hemställan hos länsstyrelsen i länet om att få ett av honom upprättat förslag till byggnadsplan för del av fastigheten B fastställt, vilket skett den 20 augusti 1960. Denna plan omfattade 30 tomter. I början av 1962 hade sökanden vänt sig till kommunen med begäran om att kommunen skulle ansöka om fastställande av en av honom upprättad byggnadsplan avseende båda fastigheterna. Byggnadsplanen, vilken omfattade 41 tomter, hade fastställts av länsstyrelsen den 18 november 1963. Sökanden hade försålt följande tomter för fritidsbebyggelse:

1958 A 1:30 om 1.833 m²

för en köpeskilling av 2.250 kronor

1959 A 1:32 om 6.998 m²

för en köpeskilling av 7.000 kronor

1960 A 1:31 om 3.380 m²

för en köpeskilling av 8.000 kronor

1961 A 1:33 om 3.655 m²

för en köpeskilling av 6.000 kronor.

A 1:31 och 1:33 hade försålts samtidigt och till samma person. Sökanden hade icke i sina inkomstdeklarationer avseende ifrågavarande år omnämnt tomtförsäljningarna och hade ej taxerats för någon vinst vid försäljningarna. På 26 av tomterna i den år 1960 fastställda byggnadsplanen, vilka voro utarrenderade, hade arrendatorerna uppfört egna sommarstugor. Enligt de kontrakt, som upprättats mellan sökanden och arrendatorerna, hade sökanden förbundit sig att efter arrendetidens utgång per den 1 januari 1964 till arrendatorerna försälja ifrågavarande

de tomter. Tre olika byggnads- och exploateringsföretag voro nu spekulanter på fastigheterna. Sökanden räknade med en köpeskilling av omkring 500.000 kronor vid försäljning av A och B i ett sammanhang.

Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida intäkten vid försäljning till en köpare av hela egendomen — bortsett från eventuell intäkt av skogsbruk — vore att hänföra till skattefri realisationsvinst.

Den 23 januari 1964 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att sökanden å ifrågavarande fastigheter vidtagit åtgärder för tomtexploatering i sådan omfattning, att han får anses hava påbörjat jordstyckningsrörelse å fastigheterna i och med den första tomtförsäljningen år 1958, ävensom att en försäljning av hela fastigheterna i ett sammanhang får anses ingå såsom ett led i nämnda rörelse. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att köpeskillingen vid den tilltänkta försäljningen i ett sammanhang av fastigheterna utgör för sökanden skattepliktig intäkt av rörelse.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden, att ifrågasatt försäljning av fastigheterna till en köpare måtte förklaras icke utgöra ett led i en av honom bedriven jordstyckningsrörelse.

I utslag den 26 maj 1964 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

5) Fråga om avdrag för utrangering av industri- och bostadsbyggnader vid nedläggande av gruvdrift.

I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Bolaget arrenderade dels utmålsrätten och dels jord-

ägareandelen till vissa utmål i orten X och drev å dessa utmål gruvdrift för brytning av viss malm. Gruvbrytningen hade trots mycket starkt sjunkande priser å denna malm kunnat fortsätta på grund av för bolaget tillfredsställande långtidsavtal med förbrukare. Dessa avtal utlöpte den 31 december 1963 och bolaget skulle därför komma att nedlägga gruvdriften i slutet av 1963. Då orten X saknade tillgång till andra råvaror än ifrågasvarande malm och dess geografiska belägenhet gjorde det svårt för annan industri att etablera sig där, ansåg bolaget det knappast troligt, att samhällets invånare efter gruvdriftens nedläggande skulle kunna beredas arbete i hemorten. Det långa avståndet till större tätorter — 25 kilometer till A och 30 kilometer till B — skulle i längden motverka att människor bodde kvar i X och arbetade på annat håll. Bolagets industribyggnader vore mycket speciella och föga lämpliga för annan industri än gruvindustri. Arbetet med brytning av malm under jord hade upphört. Arbete skulle pågå till december 1963 med upplastning av tidigare bruten malm, som skulle anrikas till fullföljande av bolagets leveransförpliktelser för 1963. Bolaget vore icke ägare av ovannämnda utmål men däremot av vissa fastigheter i X, bland annat de fastigheter, varå gruvlaven och anrikningsverk, förråd, laboratorium, kontor och andra byggnader för driften vore uppförda. Bolaget ägde också ett antal fastigheter med bostäder för bolagets anställda. Bolaget hade nedlagt avsevärda belopp för uppförande av byggnader å bolagets fastigheter. Fastigheterna vore bokförda till 863.814 kronor. Vid driftens nedläggande skulle gruvan komma att tömmas på inventarier, bland annat gruvspelet, som skulle nedmonteras. Vid rörelsens avslutande skulle

också driften i anrikningsverket upphöra och därefter skulle bolaget icke längre hava behov av övriga inventarier eller i lager liggande förrådsartiklar utan dessa skulle avyttras. Världsmarknadspriset för malmen understeg bolagets produktionskostnader år 1962. Det funnes därför icke någon möjlighet att antaga, att gruvdriften skulle med ekonomiskt tillfredsställande resultat kunna återupptagas. Bolaget ansåg därför, att samtliga driftbyggnader genom nedläggningen bleve helt värdelösa och att bolaget hade rätt att skattemässigt avskryva hela restvärdet. Av det bokförda värdet å bolagets fastigheter, 863.814 kronor, kunde 484.048 kronor beräknas motsvara restvärde å industribyggnader och 323.579 kronor restvärde å bostadsbyggnader, medan återstoden 56.187 kronor beräknades belöpa å marken. Bolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida bolaget efter gruvdriftens definitiva nedläggande, vari inginge upphörande av verksamheten i anrikningsverket, vore berättigat att vid taxering åtnjuta avdrag för avskrivning med hela bokförda restvärdet å industribyggnaderna, 484.048 kronor, och med hela bokförda restvärdet å bostadsbyggnaderna, 323.579 kronor.

Den 27 november 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att industribyggnaderna hava ett skattemässigt restvärde av 484.048 kronor och att de genom gruvdriftens nedläggande få anses utrangerade. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att sökandebolaget under i ansökningen angivna förhållanden äger åtnjuta avdrag för utrangering av industribyggnader med 484.048 kronor. Riksskattenämnden finner vidare, att bostadsbyggnaderna — såvitt visats — icke kunna anses utrangerade i och med att gruv-

driften nedläggas. Riksskattenämnden förklarar därför, att bolaget icke äger njuta avdrag för utrangering av bostadsbyggnaderna.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, att bolaget måtte förklaras icke vara berättigat till avdrag för utrangering av byggnader, och bolaget, att det måtte förklaras berättigat till avdrag även för utrangering av bostadsbyggnader.

I utslag den 20 maj 1964 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

6) Likvidation av enkelt bolag. Realisationsvinstgrundande fång?

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande:

Lantbrukaren N.N. sålde den 13 januari 1952 sina fastigheter till sina fem barn, fyra söner och en dotter, så att ett vart av barnen kom att äga 1/5 av samtliga fastigheter. Dottern avled år 1954, varvid hennes andelar delades mellan de fyra bröderna. Därefter hade bröderna i enkelt bolag drivit fastigheterna med jordbruk, skogsbruk, stenindustri och sågverk. På grund av oenighet mellan bröderna förordnade vederbörande häradsrätt den 18 mars 1963, att — sedan enighet om likvidation av bolaget uppnåtts — likvidationen skulle verkställas av tre likvidatorer. Under likvidationen hade överenskommelse träffats mellan bröderna, att fastigheterna om möjligt skulle fördelas mellan dem efter taxeringsvärdena så, att de olika bruksenheter sammanfördes i en ägares hand. En av gårdarna, X-gården, skulle övertagas av sökanden. Eventuell vinst vid försäljning innevarande år medförde icke skatteplik-

tig realisationsvinst för sökanden. Sökanden ville därför icke gå med på en överenskommelse om skifte av fastigheterna, om detta komme att medföra, att nytt realisationsgrundande fång ansågs föreligga genom skiftet.

Sökanden anhöll om förhandsbesked huruvida en skifteshandling i det enkla bolaget, varigenom han påfördes X-gården, ansågs grunda nytt fång, med påföljd att eventuell vinst vid framtida försäljning bleve skattepliktig inkomst enligt reglerna om realisationsvinstbeskattning, eller om sökanden finge räkna 1952 års fång som grund för en framtida försäljning, exempelvis år 1969.

Den 24 februari 1964 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att sökanden sedan år 1954 äger en fjärdedel av "X-gården" samt att — om han genom ifrågavarande överenskommelse tilldelas återstående tre fjärdedelar av egendomen — överenskommelsen är att anse som ett realisationsvinstgrundande fång för sökanden, såvitt angår nämnda tre fjärdedelar av egendomen.

På grund härav förklarar riksskattenämnden att, därest sökanden på angivet sätt förvärvar återstoden av "X-gården", frågan om och i vad mån vinst vid en senare skeende försäljning av egendomen utgör för sökanden skattepliktig realisationsvinst skall, såvitt angår tre fjärdedelar av egendomen, bedömas med utgångspunkt från tidpunkten för överenskommelsen.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden, att det måtte förklaras, att han vid en framtida försäljning av "X-gården" finge räkna 1952 års fång som grund vid bestämmande, om och i vad mån skattepliktig realisationsvinst uppkommit för honom.

I utslag den 16 juni 1964 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

7) Fråga om bosättning i Sverige eller icke (Jfr nr 4/1963 p. 8).

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden, som innehade befattning i Sverige, erhöll i mitten av november 1960 civilmilitär anställning vid den svenska FN-bataljonen i Kongo. Anställningsavtalet träffades med vederbörande svenska militära myndighet, som också utbetalade hans lön. I december 1960 överflyttades sökanden till tjänstgöring i civil befattning vid Förenta Nationernas högkvarter i Leopoldville. Denna tjänstgöring skulle pågå åtminstone till den 1 april 1963 och fråga var om ytterligare förlängning av anställningstiden. Anställningsavtalet innehöll skyldighet att efterfölja av svensk militär myndighet utfärdade instruktioner och anvisningar men i praktiken hade sökanden stått i lydnadsförhållande endast till Förenta Nationer-

na. Han hade icke varit underkastad någon svensk disciplinär bestraffningsrätt.

Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida han vid 1963 och 1964 års taxeringar vore skattskyldig för lön under vistelsen i Kongo.

Den 17 december 1963 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner med hänsyn till vad i ärendet upplysts angående arten av sökandens uppdrag i Kongo, att sökanden — oavsett att han för uppdragets fullgörande vistats längre tid utom riket — måste anses såsom här i riket bosatt skattskyldig.

På grund härav och då gällande avtal mellan Sverige och Kongo till förekommande av dubbelbeskattning icke betaga Sverige rätt till beskattning av ifrågakvarande inkomst förklarar riksskattenämnden, att sökanden är skattskyldig här i riket för den lön han uppburit vid tjänstgöringen i Kongo.

Sökanden anförde besvär hos Regeringsrätten och hemställde därvid bl. a. att målet måtte avgöras i plenum.

I utslag den 20 maj 1964 lämnade Regeringsrätten sökandens talan utan bifall.

(Stockholm den 12 oktober 1964.)

R I: 59

I

Meddelanden från



Riksskattenämnden

Årg. 13

Nr 5 1964

1) Angående ändring av vissa längdformulär avsedda för Stockholms stad

Riksskattenämnden har beslutat, att formulären för inkomstlängderna S 13 I A, S 13 I Aa, S 13 I B + C och S 13 II, avsedda för Stockholms stad, skola fr. o. m. 1964 års taxering erhålla ändrad lydelse.

2) Angående fastställelse av längdformulär m. m., avsedda för Stockholms stad vid allmän fastighetstaxering år 1965

Riksskattenämnden har fastställt formulär för taxeringslängd S 1 samt för underrättelse F1 S och F2 S att användas i Stockholms stad vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1965.

3) Fråga om gränsdragningen mellan täckdikningsanläggning och huvudavlopp (jfr prop. 1962:56 samt bevillningsutskottets betänkande 1962:40).

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökandena voro delägare i ett äldre torrlägningsföretag. Vissa i företaget ingående öppna avloppsdiken skulle nu igenläggas med täckta ledningar (betongrör). Dikningsföretaget berörde ett femtiotal jordbruksfastigheter om tillhopa cirka 500 hektar åkerjord. Kostnaden för igenläggningen av berörda diken med rör beräknades till 280.000 kronor.

Sökandena anhöllo om förhandsbesked, huruvida avdragsrätt kunde anses föreligga vid inkomsttaxeringen för på envar av dem belöpande del av ifrågakomma dikningskostnader.

Riksskattenämnden inhämtade yttranden i ärendet från professorn Gunnar Hallgren vid Kungl. lantbrukshögskolans institution för agronomisk hydroteknik, Uppsala, ävensom från Kungl. lantbruksstyrelsen och vederbörande lantbruksnämnd.

R I: 61

Hallgren anförde i sitt yttrande bl. a. följande:

Typiskt för (täckta) *avlopp i anslutning till dränering* är att de normalt är *vattenförande endast under vår och höst*. Under sommaren är de sålunda i regel torra, beroende på att grödornas vattenförbrukning då oftast är betydligt större än nederbörden. Något överskottsvatten som måste avledas uppstår därför sällan under denna tid. Karakteristiskt för *huvudavlopp* däremot är att de är *vattenförande under större delen av året*, beroende på att det inom nederbördsområdet vanligen finns magasin i form av sjöar, mossar, kärr o. d., vilka verkar utjämnande på avrinningen.

De i bifogade diagram återgivna resultaten ger vid handen att ifråga om nederbördsområden i bruten terräng med därav följande fördelning av marken på åker och skog, dessa torde bära *överstiga 200 ha* för att en kontinuerlig avrinning skall förekomma och avloppet från området alltså ha karaktär av huvudavlopp. Minimistorleken varierar med arten och fördelningen av markslagen inom området och med markprofilens vattenhushållande egenskaper. Således ökar områdets storlek med ökning av den relativa andelen åker. Detta belyses av resultaten från X-gård, där nederbördsområdet utgjordes av enbart åkerjord. Å andra sidan blir området mindre, ju högre medelnederbörden är.

För det praktiska taxeringsarbetet vore det eftersträfvansvärt, om den här gjorda definitionen på huvudavlopp och annat avlopp baserad på avloppens funktion kunde föras vidare så att även en rördimension kunde anges för ett normalförhållande. Det torde vara angeläget att de lantbruksstyrelsen underställde organen, som skall ge utlåtande i mera komplicerade fall, har möjligast fasta regler för gränsdragningen.

Såsom underlag för ett dylikt ställningstagande må framhållas att vid en normalnederbörd av 600 mm och därav betingad normal högvattenavrinning erfordras vid ett fall av 2:1000 en dimension på ledningen av *600 mm* för att av-

leda vatten från 200 ha. Detta innebär att under angivna normalförhållanden *avlopp större än 600 mm torde vara att hänföra till huvudavlopp*.

I det aktuella fallet får normalförhållanden anses föreligga. I detsamma är föreslaget ledningar med dimensioner från 125 mm till 1100 mm diameter. Av dessa torde sålunda avlopp med dimension av 600 mm eller mindre vara att hänföra till avlopp i anslutning till dränering, medan avlopp större än 600 mm får anses utgöra huvudavlopp.

Beträffande den allmänna karaktären av och problemställningen vid flertalet dikningsföretag inom landets slättbygdsområden må ytterligare några synpunkter anföras. Dessa torde vara relevanta, oavsett om diken är att beteckna som avlopp i anslutning till täckdikning eller skall betraktas som huvudavlopp.

Igenväxningen och därmed igenslamningen av avloppen har med åren blivit allt mer accelererad. Detta har sin grund i den ökade näringshalten i dikesvatten, vilken i sin tur är förorsakad av spillvattenutsläpp och ökad gödning på åker. Detta förhållande leder till höga rensningskostnader, om avloppen fortlöpande skall kunna hållas i sådant skick att dräneringssystemen har fritt utlopp och de starka flödena skall kunna bemästras. Som konsekvens härav har igenläggning av avlopp skett i allt mer ökad takt.

Vidare bör beaktas att de förändringar i brukningsformer och brukningsrutin som skett under de senaste decennierna, ofelbart åstadkommit sänkta reella jordbruksvärden, om inte fältens arrondering fortlöpande anpassats till de ändrade förutsättningarna för deras brukning. En nödvändig förutsättning för en ekonomisk mekanisering av fältarbetena har varit att de öppna diken ersatts med täckta ledningar. Samtidigt har man med dylik igenläggning velat avlägsna de olycksfallsrisker som i och med traktordriften föreligger på fält gränsande intill öppna avlopp.

Slutligen må understrykas att den långtgående strukturrationaliseringen av jordbruket, som nu påfordras för att lönsam-

heten inom näringen skall hållas vid godtagbar nivå, bl. a. kräver att öppna avlopp i betydande omfattning igenlägges.

Vad förevarande torrlägningsföretag beträffar, rör det sig här om mark som genom dikning utförd efter syneförrättning enligt vattenlagen år 1928—29 blivit fullt tillfredsställande torrlagd. Någon ytterligare grundförbättring i form av alstringsbåtad kan därför genom den föreslagna rörläggningen icke åstadkommas.

Med hänsyn till de på 1930-talet föreliggande brukningsformerna erhöll de berörda fastigheterna genom 1928—1929 års syneförrättning en mot grundförbättringen svarande höjning i brukningsvärdet och därmed fastighetsvärdet. Under den gångna 30-årsperioden har emellertid som ovan nämnts förändringar inom jordbruket skett som i föreliggande fall åter sänkt fastigheternas reella brukningsvärde. Genom de föreslagna dikningsåtgärderna avses att på ett till nuvarande brukningsteknik lämpligt anpassat sätt återställa dessa värden.

Lantbruksstyrelsen anförde i sitt yttrande :

Utformandet av en täckdikningsanläggning påverkas av en mängd olika faktorer såsom marklutning, tillrinning, förekomst av vägar och andra markanläggningar samt fastighetsindelningen. Detta medför stor variation i dikningsanläggningarnas utformning även om förutsättningarna i sina huvuddrag är likartade. På grund härav kan svårigheter uppstå vid tillämpningen av punkt 2 b i anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, vilken bl. a. föreskriver att vid beräkningen av värde-minskningsavdrag å täckdikningsanläggning får ”I täckdikningsanläggning inbegripas även täckta avlopp i direkt anslutning till täckdikning, dock ej huvudavlopp”.

Enligt departementschefens uttalande i prop 1962: 56 synes det lämpligt att beskattningsmyndigheterna, i fall då svårigheter uppstår i frågan om avgörandet av

vad som bör innefattas i begreppet täckdikningsanläggning, inhämtar yttrande från vederbörande lantbruksnämnd. Lantbruksstyrelsen anser därför att lagtextens innebörd bör preciseras och delar därvid de uppfattningar, som framförts i yttranden från professor Hallgren vid Kungl. lantbrukshögskolan och vederbörande lantbruksnämnd, innebärande att en viss rördimension under normalförhållanden får ange gräns mellan ”avlopp i direkt anslutning till täckdikning” och ”huvudavlopp”.

Enligt professor Hallgrens bedömning skulle vid vissa angivna normalförhållanden gränsen mellan ”avlopp i direkt anslutning till täckdikning” och ”huvudavlopp” få anses ligga vid en rördimension av 600 mm. Styrelsen ansluter sig till denna uppfattning.

Vid fastställandet av den rördimension, som skall utgöra gräns i nämnt avseende, bör även följande synpunkter beaktas. Jordbruket befinner sig för närvarande i en strukturomvandlingsprocess, vilken medför en utveckling mot färre och större brukningsenheter. Denna utveckling liksom en allmän effektivisering av jordbruksnäringen anses önskvärd och understöddes därför av det allmänna. Täckdikning, såväl nydikning som igenläggning av befintliga öppna diken, utgör ett viktigt medel att höja jordbrukets effektivitet. Utöver den vattenreglerande effekten vinnes härigenom många fördelar såsom sänkta kostnader för underhåll av dikessystemet, möjligheter till effektivare brukning av jorden, lägre brukningskostnader och minskade olycksfallsrisker. Vidare underlättas strukturrationaliseringen om fastighetsbildningen ej störes av förekommande öppna diken.

Av de skäl som anförts framstår det såsom önskvärt och i överensstämmelse med statens insatser för en effektivisering av jordbruksnäringen att den skattemässiga behandlingen av kostnader för täckdikningsanläggningar ej verkar hämmande på täckdikningsverksamheten.

På grund av vad ovan anförts anser lantbruksstyrelsen i likhet med professor

Hallgren och lantbruksnämnden att delägarna i torrlägningsföretaget bör vara berättigade att göra värdeminskningssavdrag enligt punkt 2 b i anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen för den del av kostnaderna, som belöper på täckta ledningar med en inre diameter av 600 mm eller mindre.

Den 23 januari 1964 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att i täckdikningsanläggning, som avses i punkt 2 b av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, böra under normalförhållanden inbegripas täckta sugdiken och stamdiken med rörledningar med en inre diameter av högst 600 mm. Riksskattenämnden finner vidare, att sådana omständigheter icke visats föreligga i fråga om förevarande torrlägningsföretag, att skäl föreligger att frånga den sålunda angivna gränsen mellan vad som är att anse som täckdikningsanläggning och vad som bör hänföras till huvudavlopp.

På grund härav förklarar riksskattenämnden, att envar av sökandena vid inkomsttaxeringen är berättigad till avdrag i form av årliga värdeminskningssavdrag för respektive sökandes andel av den del av kostnaden för ifrågavarande dikningsföretag, som belöper å sugdiken och stamdiken med rörledningar med en inre diameter av högst 600 mm.

Riksskattenämnden förklarar slutligen att — i den mån till dikningsföretaget hörande öppna diken igenläggas med rör med en inre diameter överstigande 600 mm — sökandena äro berättigade till avdrag såsom för reparation och underhåll med belopp motsvarande vad det skulle ha kostat att återställa denna del av dikningsanläggningen i ursprungligt skick.

R I: 64

4) Kostnad för anskaffning av skyddsramar och rörskydd till traktor avdragsgill? (Jfr nr 4/1963 p. 1).

I en framställning om förhandsbesked anförde sökanden bland annat:

Landsorganisationen i Sverige har i skrivelse till Kungl. arbetarskyddsstyrelsen den 17 april 1963 gjort framställning om att alla traktorer som levererats före den 1 juli 1959 skall förses med skyddsram och att kraftöverföringsaxel mellan motordrivet fordon och maskin, redskap eller transportfordon skall förses med skydd, s. k. rörskydd, därest sådan maskin, redskap eller transportfordon levererats före den 1 januari 1962 — — —

Av landsorganisationens skrivelse framgår, att framställningen är grundad på erfarenheterna av de skyddsanordningar av nu ifrågavarande slag som enligt lag från de i skrivelsen nämnda tidpunkterna skall förefinnas på nya traktorer och andra berörda maskiner. Det har visat sig att minst 100 förare dödats från den 1 juli 1959 vid arbete på traktor som icke varit försedd med skyddsram under det att icke något dödsfall under samma tid inträffat vid arbete på traktor försedd med skyddsram. Ett likartat förhållande i fråga om olycksfallsfrekvensen synes föreligga vid jämförelse mellan skyddad och oskyddad kraftöverföringsaxel. Landsorganisationen har föreslagit att de nu aktuella skyddsåtgärderna skulle vidtas före den 1 januari 1965. Redan nu torde emellertid stå klart att det icke är praktiskt genomförbart att förse samtliga traktorer med skyddsutrustning av angivet slag inom denna tid. Man beräknar att arbetet att utrusta hela det äldre traktorbeståndet — omfattande minst 150.000 traktorer — med skyddsram tar åtminstone tre år att genomföra. Det kan icke nu avgöras huruvida diskussionerna mellan berörda parter kan medföra partiella lösningar innebärande att endast delar av det aktuella äldre traktorbeståndet skulle behöva utrustas med skyddsramar och rörskydd.

Landsorganisationens skrivelse aktualiserar frågan hur kostnad för utrustande av äldre traktorer med skyddsramar och rörskydd kommer att bedömas ur skattesynpunkt. Kostnaden för skyddsram som sätts på äldre traktor kan i genomsnitt beräknas till 700 kronor. Den torde variera mellan 600 och 1.000 kronor beroende på traktortyp och traktorns ålder. Kostnaderna för rörskydd torde vanligen ligga kring 100 kronor men kan gå upp till omkring 225 kronor. Sistnämnda pris inkluderar då ny axel. Ur lantbrukets synpunkt är kostnaden för de aktuella skyddsutrustningarna att jämföra med försäkringskostnad. Det är som framgår av landsorganisationens skrivelse helt arbetarskyddssynpunkter som ligger bakom utrustande av äldre traktorer med skyddsram och rörskydd. Traktorernas effektivitet ökar inte. Snarare torde utrustningen ur sådan synpunkt få negativ verkan.

På det av mig bedrivna jordbruket har jag traktor som icke är utrustad med skyddsram och rörskydd. Därest bestämmelser införs att äldre traktorer skall utrustas med skyddsram och rörskydd uppkommer kostnad för mig uppgående till omkring 700 kronor för skyddsram och omkring 100 kronor för rörskydd räknat per traktor.

Sökanden anhöll om förhandsbesked i följande frågor.

1. Är kostnad för utrustande av traktor med skyddsram och kraftöverföringsaxel med rörskydd i taxeringshänseende avdragsgill kostnad vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet redovisad enligt kontantprincipen, därest bestämmelser införs att samtliga traktorer skall förses med sådana anordningar?

2. Därest bestämmelserna skulle begränsas att avse endast vissa traktorer, t. ex. sådana traktorer som användes av arbetstagar, frågas huruvida kostnad för utrustande av traktor med skyddsram och rörskydd för kraftöverföringsaxel blir

avdragsgill i taxeringshänseende för traktor som

- a) faller under bestämmelserna?
- b) icke berörs av bestämmelserna?

Den 24 juni 1964 meddelade riksskattenämnden — som fann förhandsbesked i frågan vara av vikt för enhetlig lagtolkning och rättstillämpning — följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att anskaffandet av ifrågavarande skyddsramar och rörskydd är att anse som inventarieanskaffning. Vid sådant förhållande och då fråga icke är om ersättningsanskaffning, finner riksskattenämnden att — oavsett om bestämmelse meddelas att traktorer skola vara försedda med dylika anordningar — avdrag för kostnaden för anordningarna lagligen icke kan medgivas. I enlighet härmed förklarar riksskattenämnden, att sökanden icke är berättigad till avdrag vid inkomsttaxeringen för kostnaden ifråga.

Tre ledamöter voro skiljaktiga samt anförde:

Utrustande av traktor med skyddsram och kraftöverföringsaxel med rörskydd medför icke någon ökning av traktorns kapacitet eller någon annan förbättring av traktorn utan åtgärden är endast att se som en följd av utvecklingen på arbetarskyddets område. Kostnaden för sådan utrustning är också förhållandevis obetydlig vid jämförelse med traktorns värde. Kostnadens storlek måste dessutom ses mot bakgrunden av den omständigheten att traktorägare ålagts dylik utrustning.

Med hänsyn till att praxis i andra fall vid tolkning av 22 § KL och anvisningarna till denna beaktat den tekniska och ekonomiska utvecklingen och vid kostnadsjämförelse icke tagit hänsyn till ganska väsentliga prisskillnader samt då kostnaden är att betrakta som arbetarskyddskostnad, anser vi att riksskatte-

nämnden bort besvara jakande sökandens samtliga frågor.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden, att kostnaden för anskaffande av skyddsram och rörskydd måtte förklaras vara avdragsgill i de fall, som avsågs med framställningen till riksskattenämnden.

Regeringsrätten meddelade den 22 september 1964 följande utslag: Med avseende å vad i målet uppgivits om skälen för de ifrågasatta åtgärderna att förse i jordbruket nyttjade traktorer med skyddsramar och rörskydd, om beskaffenheten av åtgärderna samt om kostnaderna därför finner Kungl. Maj:t, att sådana kostnader — oavsett om anskaffningen sker till följd av därom meddelade direkta bestämmelser eller ej — vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet böra hänföras till driftkostnader samt förklarar, med ändring av riksskattenämndens förhandsbesked, att sökanden är berättigad till avdrag vid inkomsttaxering för kostnaderna ifråga.

Två regeringsråd funno ej skäl att göra ändring i riksskattenämndens förhandsbesked.

5) Fråga om avdrag för s. k. sjösättningssmycken (Jfr nr 1/1964 p. 1).

Sedan riksskattenämnden den 10 december 1963 meddelat anvisningar angående avdrag för representation och liknande ändamål och därvid uttalat bl. a., att avdrag icke vidare borde medgivas för såsom gåvor lämnade sjösättningssmycken, har riksskattenämnden på förekommen anledning meddelat förhandsbesked i frågan för vinnande av enhetlig lagtolkning och rättstillämpning.

I framställningen angående förhandsbeskedet i fråga anförde varvsbolagen A och B i huvudsak följande:

År 1964 skall A sjösätta ett tankmotorfartyg för räkning X, för vilket kontraktspriset är cirka Sv. Kr. 30.000.000.

Samma år skall B sjösätta ett tankmotorfartyg för räkning Y, för vilket kontraktspriset också är cirka Sv. Kr. 30.000.000.

I båda fallen ha varven kalkylerat med en kostnad för sjösättningssmycke å 10.000 kronor. A har ännu icke definitivt inköpt något smycke när varvet vill lämna tillfälle åt beställaren att inkomma med särskilda önskemål med hänsyn till tilltänkt gudmoder. I B:s fall har beställaren uttryckt önskemål om armband av viss typ och ett sådant armband söks nu av varvet.

Att varvet överlämnar ett sjösättningssmycke till fartygets gudmoder är en internationellt hävdvunnen sed. Icke något varv skulle överhuvudtaget komma på idén att göra avsteg från en i sjöfartskretsar så djupt rotad tradition, då konsekvenserna därav skulle sätta spår i inkommande beställningar av nya fartyg. Enbart kostnadens karaktär i detta avseende är tillräcklig för att den för varven skall bli ofrånkomlig. Därtill kommer att smyckekostnaden för varvet är en avtalsenlig förpliktelse gentemot beställaren.

Traditionen är förenad med stapelavlöpningen, och utgiften för smycket blir därför en del av kostnaden för densamma.

Sjösättningssmycket har icke karaktären av gåva i egentlig mening. Kostnaden för detsamma kalkyleras och bokföres såsom en kostnad för fartyget i likhet med t. ex. materialkostnaderna, och smycket betalas därför de facto av fartygets beställare. Det är vidare icke var-

vet, som bestämmer till vem smycket skall överlämnas, när denna fråga undantagslöst avgöres av beställaren. Den s. k. gåvan utgör sålunda i själva verket en varvets avtalsenliga förpliktelse gentemot beställaren. Att detta är förhållandet belyses även av det faktum att det icke sällan inträffar, att beställaren förbehåller sig rätten att själv välja ut smycket; i sådana fall blir smycket föremål för exakt samma behandling, som vilken som helst annan detalj rörande fartygsbeställningen, vilken intages i de s. k. specifikationerna.

Sökandebolagen anhöllo om förhandsbesked, huruvida kostnaden för ifrågakomma sjösättningssmycken, i vartdera fallet icke överstigande 10.000 kronor, utgjorde avdragsgill omkostnad vid beräkning av varvens inkomst av rörelse.

Den 24 februari 1964 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att, såvitt av utredningen i ärendet framgår, någon avtalsenlig skyldighet icke föreligger för sökandebolagen att överlämna ifrågakomma sjösättningssmycken till respektive fartygs gudmoder och att fråga förty är om s. k. representationsgåvor. Vid angivna förhållande blir frågan om avdragsrätt för kostnaderna för smyckena att bedöma enligt stadgandena i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § kommunal-skattelagen.

Jämlikt nyssnämnda lagrum må avdrag för utgifter för representation och liknande ändamål i det enskilda fallet icke åtnjutas med större belopp än som kan anses skäligt. Enligt uttalande under förarbetena till ifrågavarande lagstiftning böra "utgifter för mera lyxbetonad livsföring" icke vara avdragsgilla; det uttalades vidare att det fick ankomma på

riksskattenämnden att i förekommande fall meddela vägledande anvisningar.

Riksskattenämnden finner utgifterna för de i ärendet ifrågakomma sjösättningssmyckena hava sådan karaktär av utgifter för mera lyxbetonad livsföring, som enligt vad ovan sagts bör utesluta avdragsrätt.

På grund av vad ovan anförts förklarar riksskattenämnden, att kostnaderna för ifrågavarande sjösättningssmycken icke utgöra för respektive bolag vid inkomsttaxeringen avdragsgill utgift.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolagen ändring.

Regeringsrätten meddelade den 6 oktober 1964 följande utslag: Av handlingarna i målet framgår, att överlämnande av sjösättningssmycken grundar sig på internationellt hävdvunnen sed och att kostnaderna för dessa av varven regelmässigt inräknas i de kalkylerade byggnadskostnaderna för fartygen.

Med hänsyn till omständigheterna kunna de kostnader, om vilka i målet är fråga, icke anses uppgå till större belopp, än som är skäligt.

Enär på grund härav de i målet avsedda kostnaderna för sjösättningssmycken få anses hänförliga till driftkostnader i bolagens rörelser,

förklarar Kungl. Maj:t, med ändring av riksskattenämndens förhandsbesked, att bolagen äro berättigade till avdrag vid inkomsttaxeringen för de berörda kostnaderna.

Ett regeringsråd anförde:

Av utredningen i målet får anses framgå, att såväl i Sverige som i ett flertal andra länder sjösättningssmycke undantagslöst brukar överlämnas vid sjösättning av större eller medelstora fartyg, att såväl beställare som varv bruka kalkylera med kostnaden för sådant smycke samt

att beställaren plägar utse mottagaren och stundom även äger utöva avgörande inflytande på valet av smycke.

Sjösättningssmycken böra under dessa förhållanden anses i betydande grad ha annan karaktär än representationsgåvor i vanlig mening och framstå i avsevärd mån såsom en till det beställda fartygets byggande direkt anknuten nödvändig omkostnad.

På grund härav, och då de i målet uppgivna kostnaderna för sjösättningssmycken icke äro att anse som oskäligen höga i förhållande till bland annat de avtalade fartygspriserna, prövar jag rättvist att, med ändring av förhandsbeskedet, förklara, att kostnaderna för ifrågavarande sjösättningssmycken skola utgöra för respektive bolag vid inkomsttaxeringen avdragsgill utgift.

(Stockholm den 12 november 1964)

R I: 68

I

Meddelanden från



Riksskattenämnden

Årg. 13

Nr 6 1964

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 1964 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 1963—den 30 september 1964.

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: 69

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; dock bör den omständigheten, att den ursprungliga nyuppsättningskostnaden icke kan visas beträffande en i sammanhanget relativt betydelselös del av djurbeståndet resp. inventariebeståndet, icke föranleda till schablonmässig värdering av beståndet i fråga. Då förhållandena 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 — med den avvikelse som följer av det nyss sagda — 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 bedömande 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 likaledes 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 (inklusive erforderliga reservmaskiner) 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 å

någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, anskaffningsvärdet skall i skäligen mån jämkas. Jämknings 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 1965. (Om räkenskapsåret gått till ända före den 25 november 1964 tillämpas dock de av riksskattenämnden tidigare fastställda, i meddelande nr 8/1963 upptagna värdena å djur.) De nedan upptagna värdena å djur skola i vissa fall tillämpas även med avseende å 1966 års

taxering, nämligen då räkenskapsåret går till ända före den dag (hösten 1965), per vilken riksskattenämnden fastställer nya värden med ledning av genomsnittspriserna under tiden den 1 oktober 1964—30 september 1965.

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 950 å 1.320 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. 65— 90 kr
Gödsvin 2—4 » 75—100 »
» 4—6 » 155—180 »
» > 6 » 255—290 »
» per kg levande vikt 2:65 »

Värdet å *tackor* upptages till 110 å 125 kr för mindre, 125 å 165 kr för medelstora samt 165 å 195 kr för större raser.

Värdet å *höns* upptages till 2:25 å 3:— kr per styck.

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	770	920	1.060	1.210
	400	960	1.080	1.210	1.330
	500	1.140	1.240	1.340	1.450
	600	1.340	1.410	1.490	1.560
Äldre kor (över 7 år)	300	640	800	960	1.120
	400	860	990	1.130	1.270
	500	1.070	1.180	1.290	1.400
	600	1.290	1.370	1.460	1.550
<i>Ungnöt</i>		Äldersklass			Värde i % av medelvärde å yngre kor
Kvigor	> 2½ år				100
	2—2½ »				90
	1½—2 »				75
	1—1½ »				60
	9—12 mån.				45
Kvickalvar	6—9 »				35
	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 kraftuttag hk (DIN)	Bränsle	I standardutrustningen ingår bl. a. följande ¹	Värde kronor
1	2	3	4	5
Bolinder-Munktell/Volvo:				
BMV 320 Buster	37	diesel	a c e f g (k)	11.920
BMV 400 Buster	43	»	a c e f g (k) g (d)	12.960
BMV 350 Boxer	55	»	a c e f g (o)	17.440
BMV 470 Bison	73	»	a c e f g (k)	23.520
David Brown:				
DB 850 Impl. Stand.	33	»	a b c e f g (k)	11.600
DB 880 Impl. Livedrive	42	»	a b c e f g (o)	12.640
DB 990 Impl. Livedrive	48	»	a b c e f g (o)	13.920
Fordson:				
Ekonomi Dexta	35	»	a b c e f g (k)	10.000
Nya Super Dexta Std.	42	»	a b c e f g (k)	11.920
Nya Super Major Spec.	55	»	a b c e f g (o)	15.200

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) = » , drivhjulberoende

1	2	3	4	5
Massey-Ferguson :				
MF 30 Std.	29	diesel	a b c e f g (k)	9.520
MF 35 Spec.	34	»	a b c e f g (o) g (d)	12.560
MF 65	54	»	a b c e f g (o) g (d)	16.000
MF 203	58	»	a c e f g (o) g (d)	17.200
Mc Cormick International :				
B-275 Standard	31	»	a b c d e g (k)	11.360
B-414	37	»	a b c d e g (o)	13.120
B-450	50	»	a c d e g (k)	17.760
Nuffield :				
342	32	»	a b c e f g (k)	13.120
460	44	»	a b c g (k)	13.360

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	1.280-1.740	livab-drag	640
Kraftuttag		hitchkrok	220
frontmonterat	180	Järnhjul	620
kopplingsberoende	240- 320	Slirskydd	160- 480
oberoende	700		
drivhjulsberoende, merkostnad ..	140	Kedjor, per par	
Remskiva	300- 520	Standard	120- 160
Hydraulisk hjälpstyrning	660- 960	Special	200- 480
Utrustning f. fjärrmanövrering f.			
bogser. redskap	320	Halvbandsutrustning, monterad	
Vakuumbroms med pump	540	jordbruks- och snöband, lätt typ	2.400-2.880
Tryckluftsbroms	1.020	skogsband, lätt typ	2.740-3.200
Manöverventil	160	jordbruks- o. snöband, vanlig typ	3.920-4.160
Ställbar framaxel	160	skogsband, vanlig typ	4.400-4.800
Skyddsram	460- 800	Stänkskärm, fram	60- 100
Skyddshytt	400-1.680	» bak	160- 200
Hyttkompletteringsats	500- 720	Belastningsvikter	
Traktorsits, spec. mod., merkostnad	240	fram 2 st.	90- 120
Värmeaggregat för traktorhytter ..	160- 200	bak 4 »	220- 300
Defrosteranläggning	180	Belastningsbrygga och frontskydd .	140
Mätare (varv- och timräknare) ...	80- 120	Gnistsläckare	60- 80
Draganordning		Motorvärmare	80- 240
lantbruksdrag	140	Blåslampa till motorvärmare	60
armédragkrok	320- 380	Traktorpump "Alreco" med slangar	520
industridragkrok	120- 220	Domkraft	80- 100

R I: 73

II. Redskap för jordbearbetning

	Värde kr		Värde kr
<i>Plogar:</i>			
Buren traktorplog		Nätharv	
lätt, enskärig 14—16"	720	trubbiga tänder 77—224 st.	160— 420
tvåskärig 11—14"	1.080	mejselformade » 77—224 »	220— 600
vanlig, enskärig 14—18"	740	trubb.-mejself. » 110—220 »	280— 560
tvåskärig 12—16"	1.160	Myllningsharv	
treskärig 12—16"	1.940	bogserad 40—200 pinnar	100— 620
tung, tvåskärig 12—14"	1.860	<i>Tunga harvar med stela pinnar:</i>	
Bogserad traktorplog		Krokpinharv	
vanlig, tvåskärig 12—14"	2.800	bogserad,	
tung, tvåskärig 12"	2.800	lätt 40—120 pinnar	200— 960
treskärig 12—14" fjärr-		medeltung 40—120 »	280—1.220
manövrerad	3.300	tung 30— 75 »	380—1.240
fyrskärig 14" fjärr-		hydr. buren,	
manövrerad	4.440	lätt 40— 80 »	460— 920
Tallriksplog för traktor		medeltung 40— 80 »	540—1.080
buren 2 tallrikar 26"	1.400	tung 40— 60 »	620— 960
3 » 26"	1.700	tillsatsharv	80
bogserad 3 » 26"	3.060	<i>Tunga harvar med fjädrande pinnar:</i>	
4 » 26"	3.520	Sladdfjäderharv	
5 » 26"	3.960	bogserad, lätt 7—13 pinnar	180— 260
Tallriksskumplog för traktor		14—33 »	340— 720
buren 6 tallrikar 21"	1.760	tung 22—45 »	540—1.040
bogserad 7—9 » 26"	2.160—2.960	hydr. buren, 2-axlad 13—26 »	400— 740
Extra tillbehör för traktorplog		3-axlad 15—30 »	500— 880
sidoplöjningsbom	320	Kulturharv	
rullande landsida	80	bogserad 15—60 pinnar	460—2.020
roterande skumrist	65	hydr. buren 15—30 »	600—1.160
Hästplogar o. dyl.		<i>Kultivatorer (djupharvar):</i>	
plog	240	Kultivator, buren	
årder	100	fjädrande pinnar 14—20 pinnar ..	580— 980
<i>Lättharvar:</i>		styva » 9—13 » ..	1.020—1.260
Sicksackharv		för tillsatsharv	240— 320
lätt modell 40—200 pinnar	90— 620	Kultivator, bogserad	
tung » 40—160 »	140— 720	styva pinnar, 33—43 pinnar	2.720—3.280
Ogräsharv		» » , delat ramverk	
med vinkelform. pinnar 45—180 p.	90— 600	69—79 pinnar	5.360—6.240
» mejselform. » 56—252 p.	80— 660	Kultivator-harv, buren	
Långfingerharv, hydr. buren		med stödhjul 4-radig 19—35 pinn.	1.080—1.480
med stödhjul 60 pinnar 1 sekt. . .	580	utan » 4- » 19—27 »	780— 920
80 » 3 » ..	740	med » 3- » 17—23 »	820— 960
90 » 6 » ..	1.180	utan » 3- » 17—23 »	620— 780
120 » 8 » ..	1.480	<i>Rullharvar:</i>	
utan stödhjul 60 » 1 » ..	380	Tallriksharv	
80 » 3 » ..	540	buren 24—28 tallrikar 18"....	1.920—2.160
		bogserad 24—40 » 18"....	1.600—2.160

	Värde kr		Värde kr
Spadrullharv 56 knivar		Fronthacka 6—7 rader	1.300–1.500
buren	880	Hästhacka 1 rad	120
bogserad	940	2—4 rader	560– 880
Rotorkultivator		Redskap för potatisodling	
buren 36—54 knivar	3.400–3.740	Universalredskap	
bogserad 36—54 »	3.920–4.560	buren 2—4 rader, med stödhjul	720–1.280
		utan »	640–1.120
<i>Sladdar och vältar:</i>		Hack- och kupredskap	
Cambridgevält		buren 2—4 rader, med stödhjul	500– 860
1 sekt. 19— 47 ringar	300– 680	utan »	400– 700
3 » 57—123 »	920–1.860	Kupredskap	
3 » 60—105 » automatiskt		buren 2—4 rader, med stödhjul	360– 600
omkopplingsbar	1.360–1.960	utan »	280– 440
Kuggvält		Tallrikskupare	
3 sekt. 30 ringar	1.740	buren 2—4 rader, med stödhjul	1.060–1.640
		utan »	900–1.480
<i>Hackredskap:</i>		Extra tillbehör för harvar	
Traktorhacka		och hackor:	
buren knivbalk 5—7 rader	1.340–1.620	belastningslåda	60– 140
3-delad balk 6—9 »	2.100–2.540	harvlyft	100– 200
bogserad 6—9 »	2.080–3.040	dragbom	60– 240
tillägg för		» med gummihjulsutrustn.	300– 460
individuell radlyft	440	centrumdrag för hydraulisk lyft .	200– 340
självrensande UNIK-skaft ...	60– 80	upphängningsanordning	240
uttunnare per st.	70		

III. Maskiner för sådd och sättning

Radsåmaskin för häst		extra tillbehör:	
13 raka billar	920	spårluckrare efter traktorhjulen	60– 160
13 skivbillar	940	arealmätare	140
extra tillbehör:		frösåapparat	140– 220
spårluckrare	140	tillsatsharv	200– 320
traktordrag	80	Frösåmaskin	
marköranordning	160	för handkraft, på kärra	160
gångbräda	120	Maskin för enkornssådd 4—8 rader	
frösålåda	180	markdriven	2.240–3.920
Radsåmaskin för traktor		maskindriven	2.960–4.880
buren 17—19 raka billar	1.800–1.920	Uttunnare, aggregat t. hacka, per rad	280
17—19 släpbillar	1.880–2.000	Potatissättare	
bogserad 17—21 släpbillar	2.240–2.480	för traktor, buren 2—4 rader	1.240–2.880
17—33 »	2.880–4.480	bogserad 3—6 »	2.180–4.880
29 raka billar med		Planteringsmaskin, buren	
fjäderutl. ...	4.160	för plantor 2—5 rader	1.280–4.220
släpbillar	4.120	potatis 2—4 »	1.120–1.980
dubbla skivbillar	4.640	potatis och plantor 2—4 »	2.240–3.800

IV. Maskiner och redskap för gödselspridning

Handelsgödselspridare	arbetsbredd mtr	Värde kr	Stallgödselspridare för traktor	Värde kr
Bredspridare			markdriven 20—25 hl rågat mått	2.180—2.520
för häst	2,0—3,8	740—1.680	direkt driven 24—32 » » »	3.200—4.000
» traktor			38 » » »	3.720
buren, tallr.- utmatning	2,0—2,5	740— 860	lossningselevator	780
bogserad, tallr.- utmatning	3,8—4,8	3.320—4.240	Gödselvattenpump exkl. motor	
Rotationsspridare			turbinpump, uppfodringshöjd	
behållare 220—450 l		580— 680	3,0—6,0 m	140— 200
Komb. radsåmaskin och handels- gödselspridare			Gödselpump m. blandare, exkl. motor	1.600—2.280
12—15 raka billar	2.200—2.720		Gödselvattentunnor med kran och bladspridare	
12—15 släpbillar	2.240—2.800		600— 800 l	200— 240
12—15 dubbla skivbillar	2.480—3.100		1.000—3.000 l	280— 600
			Tankvagn m. flak 3.000—5.000 l ..	4.160—4.760

V. Maskiner och redskap för bekämpning av ogräs, växtsjukdomar och skadedjur

Tryckluftsspruta			Fläktspruta för traktor	
ryggburen, rymd 10—18 l	120—	220	rymd 75 l puder, utan pump	2.240
Spruta för kontinuerlig handpump- ning ryggburen, rymd 15—23 l	140—	260	» 140—900 l vätska, med pump	1.040—4.960
tunnspruta med kärra, rymd 65 l		420	Traktordriven spruta, monterad på traktorn	
Puderspridare för kontinuerlig handpumpning			arbetsbredd	
ryggburen, rymd 8—12 l	160—	200	7,5 m, rymd 200—300 l ..	700—1.020
Motordriven fläktspruta			8 » » 400 l ..	1.240
ryggburen, rymd 10—18 l	680—	880	8—10 » » 500 l ..	2.640—2.960
Motorspruta			Traktordriven spruta, bogserad	
handbogserad, rymd 100—150 l..	1.840—2.880		arbetsbredd	
självgående, rymd 200 l		4.360	8 m, rymd 600 l	2.880
			8—10 » » 800 l	3.720—5.440
			10 » » 1.000 l	6.480—7.680

VI. 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	23.440
M 103	3,00	»	a b d e f h		36.400
	3,60	»	a b d e f h		37.120
	4,20	»	a b d e f h		37.440
M 140	4,20	»	a b d e f h		50.640
	5,40	»	a b d e f h		51.920
BM-Volvo					
ST 257	1,98	»	b d e f h	20.480	21.280
		bensin	b d e f h	19.680	20.400
S-1000 A	3,05	diesel	a b d e f h		36.720
	3,66	»	a b d e f h		37.520
Claas					
Columbus	2,10	bensin	a b d e f g h	20.720	20.720
		diesel	a b d e f g h	22.720	22.720
Europa	2,10	»	a b d e f g h	27.200	27.200
Mercur	2,60	»	a b d e f g h	31.440	31.440
Matador Standard	3,00	»	a b d e f g h	35.680	35.680
	3,60	»	a b d e f g h	36.320	36.320
Matador Gigant	3,60	»	a b d e f g h	42.160	42.160
	4,20	»	a b d e f g h	43.040	43.040
	4,80	»	a b d e f g h	44.800	44.800
Dronningborg					
7½ 42 hk	2,28	»	a b d e f g h	25.120	26.880
50 hk	2,28	»	a b d e f g h	25.840	27.520
John Deere					
MD 250 S	2,10	»	b d e f g	28.960	30.720
Nr 95	2,29	»	b d e f h		44.240
Köla					
Combi	2,15	»	b d e f g h i		26.400
Favorit	2,65	»	b d e f g h i		35.360
	3,00	»	b d e f g h i		36.080
Massey-Ferguson					
MF 31	1,80	bensin	b d e f g h		18.400
	2,15	diesel	b d e f g h		21.280
MF 685 S	2,40	bensin	b d e f h		29.760
	3,00	»	b d e f h		30.960
	2,40	diesel	b d e f h		31.440
	3,00	»	b d e f h		32.720
MF 87	2,55	»	b d e f h		31.920
	3,00	»	b d e f h		32.800

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. avskilt ogräsfrö

R I: 77

Fabrikat och typ	Skärvidd m	Motor- bränsle	I standardutrustningen ingår bl. a. följande ¹	Värde kronor	
				med säckuttag	med tank
MF 400	3,00	diesel	a b d e f h		40.320
MF 500	3,60	»	a b d e f h		46.640
	4,20	»	a b d e f h		47.520
Mc Cormick International					
D 8-61	1,83	»	b d e f g h i	21.200	21.920
S 8-413	4,00	»	b d e f h		44.160
Sampo					
657 LP	1,82	bensin	b d e f g h i	17.040	18.400
792 LPS	2,17	diesel	a b d e f h	26.000	27.200

VII. 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	8.160	9.440
BM-Volvo				
S-500	1,52	a c d e f	10.240	11.120
BT-45	1,52	c d e f h	9.600	11.120
BT-66	1,80	c d e f h	13.120	14.480
Claas				
Junior Standard	1,65	c g h	8.960	10.240
Junior Automatic	1,65	a c d e f g h	10.320	11.600
Super Automatic	2,10	a c d e f g h	13.440	14.400
Dronningborg				
5'	1,52	c f g h i	10.000	11.600
6'	1,82	c d e f g h i	12.400	14.000
Mc Cormick International				
B-64	1,83	c d e f h		11.360
Saxonia	1,67	c f g h i	10.240	11.760
VETY	1,50	c d e f h	9.520	10.800

¹ Standardutrustning: Se not föreg. sida.

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

Värden för vissa utrustningsdetaljer till skördetröskor:	Värde kr
Halmhack, buren	1.600—1.880
bogsrad	1.260—2.000
Halmpress, med 2 knytare:	
för bogsring	3.680—4.000
påmonterad	1.920—3.280
Pick-up-anordning	1.100—1.840
Torpedstråskiljare	80
Roterande stråskiljare	400— 560
Kamhaspel 5—10', merkostnad	520— 640
Ställbart översåll	160
Ställbar ogräsavskiljare	680— 720
Kabelreglage till skärbord	160
Variatoranordning	260
Säckningsanordning för tanktröska	480—1.080
Utrustning för gräsfrötröskning	200
Andra rensverk	1.600
Utväxling till kraftuttag	200
Styrhjul	280
Gummiduk	100
Domkraft	60— 80
Belysning	200

VIII. Tröskverk

Enkelrensande, stationärt	375 mm cyl. bredd	1.600
transportab.	375 » » »	1.920
Helrensande, stationärt	375—500 » » »	2.000—2.720
transportab.	375—500 » » »	2.400—3.920
Dubbelrensande, stationärt	500 » » »	3.200
transportab.	500—700 » » »	4.400—5.120

Extra utrustning och tillbehör för tröskverk:

Bossfläkt, med 10 m rör	680
Returfläkt	400— 480
Självmatare	1.120—1.760
Dammfläkt, med 3 m rör	520— 640
Spännrulle	120
Skruvbroms	300
Säcklyftare	160
Luftgummihjul (i st. f. järnhjul)	480— 640
Utrustning för frötröskning	180
Motorhylla	600
Kilremsdrift	240
Presenning	200— 240
Spannmålsfläkt	320— 480
Domkraft	120
Skoställanordning	180

R I: 79

IX. Övriga maskiner för skörd och rensning

	Värde kr		Värde kr
<i>För höskörd och ensilering:</i>			
Traktorslättermaskin		Pick-up-press	
för hydr. lyft,		löspress, kapacitet	
monterad bakpå	1.120	4—6 ton halm/tim.	6.320
» » , med 1 hjul ..	1.360—1.440	hårdpress, kapacitet	
bogserad direktdriven	1.400	3—5 ton halm/tim.	9.760
Höluckrare	280	vagndrag	100
Strängläggningssaggregat		ballastningsbrygga	260
frontmonterat 7—8'	2.880—3.320	Spannmålsvåg 3—12 ton/tim.	360—1.200
Hövändare,		<i>För spannmålsrensning:</i>	
med 6 gafflar, för häst	1.040	Aspirator med motor 8—40 ton/tim.	1.020—3.680
» 6—8 » , » traktor	1.040—1.100	Sädesrensmaskin	
» 2—6 pinnkors	1.280—2.800	med motor 5—6 ton/tim.	1.720—2.400
Hjulräfsa		<i>För potatis- och rotfruktsskörd:</i>	
för häst 32 pinnar ..	520	Potatisupptagare, kasthjulsmaskin	
» traktor, buren 36 » ..	500	för hästar	740
Släpräfsa		» traktor, buren	800
för häst	200	kastgaller	60
» traktor, buren 12—23 pinnar	340— 600	potatissamlare	280
Skjuträfsa för traktor		Sällmatteupptagare	
för hydr. lyft eller frontlastare ..	560— 640	1-radig, lätt —400 kg	1.600—2.960
med höglyft	960	» , tung 400— »	4.000—4.240
Fingerhjulräfsa	1.280—1.440	2-radig	4.800
Kombinerad sidräfsa och hövändare		Helautomatisk potatisupptagare	
frontmonterad 4—6 tallrikar	1.240—1.600	lätt, —1.000 kg	6.560
bogserad 6—7 »	2.120—2.320	tung, 1.000— »	9.600—13.680
med pinnsektioner	2.000	Potatissorterare, exkl. motor	
Fälthack		för hand- eller motordrift	340— 440
bogserad, kapac. max. 16 ton/tim.	2.800	motordrift	1.120
18 »	3.360	Potatissorterare, exkl. motor	
25 »	5.200	pålastningselevator och rullbord ..	3.880
Pick-up-press		Elevator till potatissorterare	
löspress, kapac. 3—14 ton hö/tim.	5.520—7.200	bordssorterare, inkl. säll	520
hårdpress, » 4—15 » »	7.520—13.760	rullbord	880
extra utrustning:		Betylyftare och betlossare	
vagndrag	160	för traktor	
ballastningsbrygga	260	buren 3—4 radig	400— 520
Balvagn	960—1.580	» 3—4 » m. blasttrissa	440— 600
Gräsklippare	80	Betupptagare m. elevator 2-radig ..	5.840
Motorgräsklippare	280— 400	Betskördemaskin, bogserad och di-	
<i>För sädesskörd:</i>			
Självbindare, för traktor		rekt driven m. bet- o. blastkorgar	8.480—11.600
järnhjul och vinghaspel 5—6' ...	3.120	Betlastare, buren o. direkt driven ..	3.360
direkt driven 5—7' ...	2.800—4.400		

R I: 80

X. Vagnar, kälkar och kärror

	Värde kr		Värde kr
<i>Vagn med gummihjul</i>		4 ton	2.800
		4,5 »	3.120
<i>Utan broms och utan tipp</i>		5 »	3.440
enaxlig med flak		5,5 »	3.760
lastförmåga 2 ton	1.080	6 »	4.080
2,5 »	1.200		
3 »	1.360	tvåaxlig med flak	
3,5 »	1.480	lastförmåga 2,5 ton	1.920
4 »	1.600	3 »	2.320
tvåaxlig med flak		3,5 »	2.640
lastförmåga 2 ton	1.120	4 »	3.040
2,5 »	1.280	4,5 »	3.440
3 »	1.440	5 »	3.760
3,5 »	1.600	5,5 »	4.160
4 »	1.720	6 »	4.640
4,5 »	1.840		
5 »	2.000	tillägg för:	
<i>Med broms och utan tipp</i>		mekanisk broms	120
vagn med enkelmonterade hjul,		hydraulisk broms å bakhjulen	200
mek. broms		å alla hjulen	480
enaxlig med flak		vakuumbroms å bakhjulen	360
lastförmåga 2 ton	1.200	å alla hjulen	600
2,5 »	1.320	handtipp, hydr.	400
3 »	1.440	hydr. 2-vägs tipp	640
3,5 »	1.600	» 3-vägs »	800
4 »	1.760	Kombinationsvagn, självavlastande,	
tvåaxlig med flak		direktdriven	
lastförmåga 2 ton	1.200	3-4 ton	3.320-4.080
2,5 »	1.360	grönfoderhäck	440
3 »	1.520	avlastningselevator	760
3,5 »	1.680	Timmervagn	
4 »	1.840	chassi med 4-hjulig boggie och	
4,5 »	2.000	band 6 ton	5.920
5 »	2.160	medar, 1 par	1.520
tillägg för:		Redskapskärra för traktor	320- 480
hydraulisk broms å bakhjulen	360	Släpkärra till personbil	340- 800
alla hjulen	600	Släpsax, för häst	60
vakuumbroms å bakhjulen	200	traktor	160- 260
alla hjulen	480	Släpkälke, för häst	200- 260
		traktor	400
		Övriga kälkar, för häst	160- 240
		traktor	360
<i>Med tipp:</i>		Kälkkärra, för häst	360
vagn med enkelmonterade hjul,		traktor	480
mek. broms, 1-vägs hydr. tipp		Släprede	140
enaxlig med flak		Massavedsrede	140
lastförmåga 2,5 ton	1.680	Hjulrede	280
3 »	2.000	Lastbankar, per st.	160
3,5 »	2.400		

R I: 81

	Värde kr		Värde kr
<i>Kärror:</i>		Säckkärra, stålhjul	80
Skottkärra, järnhjul	80	gummiklädda hjul	100
gummihjul	100	gummihjul	120
Cykelkärra	120	Fodervagn 2-3 hjulig	
Dragkärra	140	180-500 1	140- 360

XI. Motorer

El-motor, trefas, kompl. m. 10 m kabel		Förgasarmotor	
		2— 2,5 hk	420- 460
		3— 5 »	600- 640
helkapslad, mantelkyld, remskiva,		6—10 »	840- 880
utan startapparat 1 — 2 hk	220- 280	Dieselmotor	
3,5— 5 »	400- 480	9 hk	2.000
8 —10 »	720- 880	18 »	3.120
15 —20 »	1.200-1.440	27 »	5.120
25 —30 »	1.920-2.240	36 »	6.080

XII. Lastapparater för traktor eller vagn

Frontlastare		betgrep	560- 680
med automatiskt återg. redskap		lyftgaffel	160- 320
Medelvärde		snöskopa	420- 640
lyftkapac. 400— 800 kg	1.320 (1.040—2.080)	schaktblad	480- 960
900—1.500 »	1.480 (1.200—2.000)	diagonalblad	800
med separat oljepump och hydra-		jordplåt	80
uliskt manövrerade redskap		Transportbox för traktor	120
Medelvärde		Timmerkran, monterad till trak-	
lyftkapac. 600—1.200 kg	4.640 (2.480—6.000)	torns hydraul	1.280
1.250—2.300 »	4.720 (2.560—7.680)	dragkraft 1.250 kg	
utrustning:		lyftkraft 850 »	
gödselgrep	280- 440	Timmerkran, monterad på traktor-	
» och insatsskopa ...	480- 560	vagn	2.120
grusskopa	280- 440	med hydraulisk svängning ..	3.040
högrep	560- 920	Vinsch, frontmonterad	800- 960
räfsa	420- 640	dragkraft 1.100—2.000 kg	

XIII. Inventarier för foderberedning m. m.

Hammarkvarn, utan motor och fläkt		Stationär stråpress, m. 2 knytare	5.040
avverkning spannmål		tillägg för transportanordning ..	880
0,5-1,0 ton/tim.	1.840-2.080	Rotfruktsskärare och -rivare	
1,2-2,0 »	2.240	för handkraft	100
Gröpkvarn, utan motor		eldrift	120- 220
avverkning 0,1-2,0 ton/tim.	640-1.840	Foderkokare 160-400 1	340- 500
Foderblandare, utan motor		Vattenvärmare	
av galvan. plåt 650-3.850 1	780-2.240	el-uppvärmning	
Hacksemaskin, för handdrift ...	120- 140	30-110 1 öppet system	320- 560
eldrift	640- 800	30-250 1 slutet »	420- 720
Stationär hack m. egen fläkt		ved-uppvärmning	
kapacitet 6-15 ton grönmassa/tim.	640- 720	85-200 1 kopparkittel	180- 340
		85-200 1 rostfri kittel	220- 380

XIV. Inventarier för transport av foder m. m.

	Värde kr		Värde kr
Halmfläkt, lös, utan motor	380— 520	Skruvtransportör längd 3—12 m	
Injektorfläkt, lös, utan motor		diam. 4" med motor	440— 960
för rör 500—600 mm	620— 880	utan »	240— 560
Tillbehör för halmfläkt och		5" med »	600—1.480
injektor :		utan »	360— 920
rör per m	15— 30	6" med »	760—2.000
½-böj 310—600 mm per st	20— 40	utan »	440—1.160
¾- » 310—600 » » »	20— 25	påfyllningstratt till 4—6"	160— 180
munstykke 310—600 » » »	40— 80	Säcklastare, utan motor	
Spannmålsfläkt, lös, utan motor		med elevator 3,5—6 m	960—1.560
för rör 150—225 mm	500— 840	Säcklyftare (träkonstruktion)	120
med motor och transportkärva ..	1.060—2.160	Säckhållare	60
fläkt rör	10— 15	Gripklo	260
½-böj för säd	30— 60	Hissvåg	280
grenrör	120— 200	Hissblock (spel)	340
Hö-, halm- och kärvtransportör		Silotömmare, utan motor	
längd 4—10 m	720—1.680	för mekanisk tömning	5.120—11.440
för längre transportör, pris per m	120	Skruvfoderbord, öppen typ, 9 m ..	2.000
transportörvagn	440	tillägg för 3 m längre bord	320

XV. Inventarier för djurskötsel

Mjölkmaskinsaggregat		Kallbatteri (av järn och plåt)	
med elmotor	560	100—500 kycklingar	140— 600
förbränningsmotor	880	Kallbatteri med automat. utgöds-	
mjölkkningsmaskin,		ling 4 våningar, 6—15 m längd ..	1.520—3.200
spann av aluminium	440	Värprede, löst, 6 fack	40
rostfritt stål	500	Kullhus	240
Mjölkkylare utan elektriskt		Utfodringsmaskin för fjäderfä	
kylaggregat		kapacitet 150—175 kg	1.200—2.720
med el-motor	280	Fodertråg, löst, 2 m	20
utan »	80— 160	Vattentråg, löst, 2 m	40
Diskapparat	120— 240	Svinbur av stål, hopfällbar	200— 240
Klippapparat		Svinvåg	440— 580
vakuüm-drift	120	Foderautomat 30—300 l	100— 300
el-drift	200	Värmelampa	80— 120
Elstängselapparat	140	Pump för betesmark (självbetjä-	
Äggkläckningsmaskin		ning)	220
1.500—10.000 ägg	1.920—4.640	Plåttunnor 600—3.000 l	200— 600
Kycklingbatteri (helt av metall)		Trätunnor 500—3.000 l	180— 540
200—1.000 kycklingar	160— 780		

XVI. Inventarier för markanläggningar och vägar

Stubbrytare,		Täckdikningsplog	
lyftförmåga 1.200—2.000 kg	320— 400	buren	1.440
Jordborrmaskin f. hydr. lyft.....	680—1.280	bogserad	1.000
		direkt driven	2.800

	Värde kr		Värde kr
Dikningsmaskin		Schaktblad, kompl. m. ram	
kopplad t. traktor, direkt driven	10.800–13.280	200–240 cm	960–1.760
Snöplog, för häst		Vägsladd, snöplog och schaktblad	
med järnbeslag	120– 180	f. hydr. lyft 200 cm	280
Snöplog, för traktor		Väghyvel, kompl. m. kantskär	
diagonalplog 2 m	600– 800	200–240 cm	720– 880
spetsplog 2,2 m	1.040	Jordslunga	1.680
		Röjningskrok	500

XVII. Diverse inventarier för växtodling, brandskydd m. m.

Trädgårdstraktor		Automatisk spannmålsvåg	
Enaxlig traktor med standard- utrustning		kapacitet 3–7,5 ton	360– 880
Motor- styrka		Fuktighetsmätare	220
hk	Drivmedel	Presenning av väv per m ²	6
2– 5 bensin	980–3.600	plast » »	2
6– 7 bensin, diesel	1.520–5.040	Luftkompressor	
8–12 bensin, diesel, fotogen ..	3.600–7.360	direkt driven från traktorns	
Transportvagn, tillägg	360–1.600	kraftuttag	140
Drivmedelstank 2.000–5.000 l	520– 880	med motor och utjämningstank..	480
Slipsten, för handdrift	80– 120	» » , helautomatisk	660
motordrift	380	Brandsläckningsapparat	
Decimalvåg, med vikter	200	kolsyresnösläckare	100– 140
		pulverdämsläckare	200– 260

XVIII. Bevattningsanläggningar

Elmotordriven pump, med motor, startapparat och sugledning om		Snabbkopplingsrör, varmgalvanise- rade	
5–6 m		50 mm 150 l/min	6– 7
kapacitet 50– 100 l/min	880	70 » 500– 600 »	8– 11
100– 150 »	1.040	89 » 1.000 »	11– 13
150– 350 »	1.280–2.080	Spridare	
350– 500 »	1.680–1.840	långsam spridare per st	40– 140
500–1.000 »	1.920–2.880	spridare för snabb-bevattning	
Traktordriven pump		per st	160– 480
kapacitet 250–1.500 l/min	1.760–3.120	Invallningsanläggning	
		kompl. med elmotor	
		2– 3 hk 66–100 l/sek	2.400–3.440
		4– 7,5 » 175–225 »	4.960–6.000
		15 » 275–350 »	7.200–8.800

XIX. Specialinventarier för maskin- och byggnadsunderhåll

Skruvstycke	20– 200	Fältässja	80– 200
Städ	40– 80	Järnsvarv	720–1.760
Slipmaskin, för handdrift	80– 120	Träsvarv	1.440–1.760
motordrift, med		Borrmaskin, lös, eldriven	240
motor	320– 360	stativ till borrar maskin	100

	Värde kr		Värde kr
Gängmaskin	1.600–2.000	Bandsåg	560–1.200
Fast avbitare	80– 240	Cirkelsåg, enkel klyvsåg	360
Svetsaggregat		Hyvelbänk	160
för eldrift	560–1.200	Hyvelmaskin	600
gas	240– 800	Domkraft	
gastubskärta	160– 240	mekanisk 1 — 4,5 ton	12– 40
behållare	440	hydraulisk 1,5–12,5 »	60– 80
Kompressoraggregat	160– 400	Domkraft med dubbel bromsanord-	
Sprutmålningspistol, rymd 1 lit. ..	60– 80	ning 1,5–10 ton	140– 400
Laddningsaggregat	160	Hylsnyckelsats	80– 200
Likriktare	160	Maskinvårdsanläggning	1.760

XX. Torkar, silor och transportanordningar

Kall-luftstork, med fläkt och motor rymd 95 hl (omonterad)	2.400
Varmluftstorkar	

Alt.	Arbetsätt	Rymd hl	Av- verkn. dt/tim.	Nedtorkn. kg vatten per tim.	Uppvärmning	Pris (omonterad)
a	kontin. + sats	25	10	40	alla bränslen, el	8.320
b	» + »	30	20	80	» » »	11.200
c	sats	75–225	20–60	80–240	» » »	10.720–25.200
d	»	68–140	24–70	24– 70	» » »	8.160–14.080
e	»	70	6–20	24– 80	» »	6.880–11.840
f	»	43–270	9–40	36–160	» » el	4.720–17.200
g	kontin.	30–140	10–50	40–200	» » »	6.240–22.560
h	säckstork	—	—	40– 80	olja, el	7.600– 9.840
i	»	—	—	60	varmluft, olja	9.440–15.760
Spannmålselevator, längd 10 m .. 1.920						
tillägg för större längd, per m .. 100						
Fläkt för planbotten- eller skullstork						
för 100–700 dt spannmål per sats						
resp. 10–37 ton hö						
480–1.440						
Spannmålssilo (luftningssilo) ¹						
av betong omonterad, per m ³ 50– 100						
» plywood » » » 35– 45						
Spannmålssilo ¹						
tornsilos av betong omonterad,						
per m ³						
30– 55						
Silo för ensilage, ¹ omonterad, per m ³						
tornsilos av trä el. aluminium ... 25– 35						
betong						
30– 75						
gravsilos av trä						
25– 30						
betong						
20– 25						
plansilos av trä						
25– 30						
betong						
20– 25						
gropsilos av betong						
15– 55						
Silofläkt, exkl. rör						
kapac. 10–20 ton grönmassa/tim. 2.480–3.600						
med direkt drift från traktor 3.440–4.560						
Silotömmare, utan motor						
för 4,9–6,1 m silodiameter						
6.080–6.400						

XXI. Vattenpumpar och hydroforer

Vattenpump för eldrift, med motor,		kolvpump	100 l hydrofor	640— 760
¾-l hk	260— 300	»	150 l »	680— 840
Hydroforanläggning, med motor		»	200 l »	720— 880
vattenringpump 300 l hydrofor	560— 640			
» 500 l »	600— 720			
» 750 l »	760— 800			

¹ Såsom framgår av texten sid. R I: 70 ovan avses här icke sådana silor, som äro att hänföra till fasta maskiner (och givetvis ej heller silor som i och för sig äro att anse som byggnader).

XXII. Mekaniska anläggningar i djurstallar

	Värde kr		Värde kr
Spannmjölkningsanläggning, inkl. motor		Elektrisk vattenvärmare	
1 maskin för 4—8 kor	960—1.120	öppet system 30— 50 l	320— 360
2 maskiner för 10—20 kor	1.400—1.520	» » 80—110 l	420— 520
extra spann, aluminium	320	slutet » 30— 60 l	420— 460
» » , rostfri	400	» » 100—250 l	540— 760
Rörmjölkningsanläggning med rostfria rör, inkl. motor med 2 st mjölkn.organ för 4—12 kor	2.400	Utgödslingsanordning	
med 3 st mjölkn.organ för 20 kor	5.200	Hel- och halvautomatisk med 15 m ränna och 6 m yttertub, skrapspel 2 hk	
» 3 » » » 30 »	6.400	returkätting i taket	1.920
» 4 » » » 40 »	9.360	» i golvkanal	2.000
Pumpaggregat, drivet från traktor	300	Helautomatisk med 9 m kulvert	
Diskapparat	100	18 m yttre linbana med skrapspel 2 hk och kulvertspel 2 hk	
Mjölkkylningsanläggning med elektriskt kylaggregat		för 15—30 djur	5.200—5.440
mindre typ, med el-motor	480— 640	» 45—60 »	6.120—6.400
större » , » »	1.200	vid ändrad kulvert eller linlängd, per m	12
		vid ändrat antal skrapor, per st	45

XXIII. Inventarier för skogsbruket

Motorsåg	Medelvärde	Lastknekt	80
—4 hk	880 (720—1.120)	Stocklastare	120
4—6 »	1.080 (760—1.280)	Skogskultivator	
6— »	1.120 (960—1.280)	buren	1.080—1.320
Röjningssåg, utan motor	560— 600	bogserad, enkel	3.240
» , med »	960—1.520	» , dubbel	6.760
		Cirkelsågklinga, 600—1.000 mm	80— 260

XXIV. Inventarier för övrig verksamhet

<i>Markförbättringsredskap:</i>		<i>Betongblandare:</i>	
Kompressor		Stationär, 150 l, utan motor	1.000
hydraulburen 1.500—3.300 l/min.	4.080—5.200	Transportabel, 150 l, utan motor	
Kompressorvagn	5.200—6.960	med gummihjul	1.260
Bergbormaskin	920—1.280	tillägg för elmotor	440
		» » bensinmotor	640

XXV. Lastbilar, dragbilar och kombivagnar

Märke, modell, typ	Antal hk	Lastför- måga kg	Bränsle	Typ	Värde Kr
Austin A 40 stnv	50 SAE	260	bensin	kombi	8.080
Fiat 1500 stnv	80 SAE	320	»	»	11.600
Ford 17 M Super stnv	67 SAE	520	»	»	9.840
TT-1250 skåp	60 SAE	710	»	skåp	10.480
Land-Rover 88 stnv.	77 SAE	720	»	»	15.200
Opel Caravan stnv	67 SAE	480	»	kombi	10.400
300-42	79 SAE	1.920	»	hytt	11.920
Saab 95 stnv	42 SAE	510	»	kombi	9.360
Scania-Vabis					
L 5638	140 SMMT	6.500	diesel	hytt	35.120
Volkswagen					
233 Kombi	34 DIN	830	bensin	skåp	9.040
Volvo					
P 210 Duett	75 SAE	550	»	kombi	10.480
Amazon hrgv	75 SAE	500	»	»	13.520
L 43512	65 SMMT	4.500	diesel	hytt	18.960
L 46505	95 SMMT	6.500	»	»	24.240
L 42011	120 DIN	2.800	bensin	»	17.440

(Stockholm den 2 december 1964)

R I: 87

Sakregister till Meddelanden från Riksskattenämnden ser. I år 1964

(Beträffande åren 1952—1960 hänvisas till det i nr 6 år 1960 införda registret.
För åren 1961—1963 finns register i meddelandena nr 6 år 1961, nr 8 år 1962
och nr 8 år 1963)

- Aktiebolag*, tillämpning av förordningen den 9/12 1960 med provisoriska bestämmelser om beskattningen av 3:7
- Aktier*, förlust å, fråga om avdrag för 2:9
— effektiv förräntning å börsnoterade, 1964 års taxering 1:7
— kapitaliseringsprocenten vid värdering av icke börsnoterade, 1964 års taxering 1:6
— i fastighetsförvaltande företag, fråga om lagertillgång i byggnadsrörelse 3:7
- Arrendator*, ny-, till- eller ombyggnad utförd av, fråga om fastighetsägares beskattning 2:6
- Bilförmån*, värdering av vid inkomst av tjänst (ändrade regler fr o m 1964 års taxering) 1:5
- Bilresor* mellan bostad och arbetsplats, avdrag för (ändrade regler fr o m 1964 års taxering) 1:4
- Bosättning* i Sverige eller icke 4:7
- Byggnader*, utrangering av, fråga om avdrag för vid nedläggande av gruvsdrift 4:5
- Byggnadsrörelse*, fråga om lagertillgång i 3:7
- Djur och inventarier*, värden å, vid bokföringsmässig redovisning 6
- Dubbelbeskattningsavtal*, ang. tillämpning av bestämmelserna om skattebefrielse för utländska universitets- och högskolestuderande 3:5
- Ekonomisk förening*, kooperativ eller ej? 1:9
- Enkelt bolag*, likvidation av. Realisationsvinstgrundande fång? 4:6
- Ersättningar* och tävlingspriser till utövare av amatöriddrotter, ang. skattskyldighet 2:4
- Extra avdrag* för väsentligen nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer (gällande fr o m 1964 års taxering) 2:1
- Fartygskontrakt*, nedskrivning å, vid 1964 års taxering 1:2
- Fastighetsägares* beskattning för ny-, till- eller ombyggnad, utförd av arrendator 2:6
- FN-tjänstgöring*, (Kongo), bosättning i Sverige eller icke? 4:7
- Folkpensionärer*, extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga (gällande fr o m 1964 års taxering) 2:1
- Formulär* m m för allmän fastighetstaxering år 1965 3:2, 5:2
— för taxerings- och debiteringsarbetet 2:2, 3:1, 4:1, 5:1
- Färbesättning*, avyttring av, realisation eller löpande försäljning? 1:8
- Garantifond*, avdrag för avsättning till 2:10
- Grundförbättring*, fastighetsägares skattskyldighet för arrendators 2:6
- Gruvsdrift*, nedläggande av, fråga om avdrag för utrangering av industri- och bostadsbyggnader vid 4:5
- Hysesrätt*, beskattning hos stiftelse av ersättning för överlåtelse av 2:7
— skattskyldighet för ersättning för 3:6
- Högskole- och universitetsstuderande*, utländska, fråga om skattebefrielse för inkomst av anställning i Sverige 3:5
- Idrott*, ersättningar och tävlingspriser till amatörer, ang. skattskyldighet 2:4
- Jordbruksfastighet*, gränsdragningen mellan täckdikningsanläggning och huvudavlopp 5:3.
— lertfyndighet, värdeminskning å 4:3
— realisation eller löpande försäljning av färbesättning 1:8
— d:o av kreatur 4:2
— skyddsramar och rörskydd till traktor, avdragsgill kostnad? 5:4
— värden å djur och inventarier vid bokföringsmässig redovisning 6
- Jordstyckningsrörelse* eller ej, fråga om 2:8, 4:4
- Kontraherade varor*, gränsdragning mellan varulager och 2:5
- Kostnadsbidrag* (respenning, starthjälp m m), som utgå i arbetsmarknadspolitiskt syfte, beskattning av 3:3

- Kreatur*, realisation eller löpande försäljning? 4:2
- Lerfyndighet*, värdeminskning å 4:3
- Levnadskostnader*, ökade, vid tjänsteresa i enskild tjänst jämte normalbelopp för kalenderåret 1964 1:3
- Likvidation* av enkelt bolag, fråga om realisationsvinstgrundande fång eller ej 4:6
- Lånefordringar*, sparbankernas lager av, värdering av 2:3
- Löpande försäljning* eller realisation av jordbruksinventarier, se *Jordbruksfastighet*
- Nedskrivning* å fartygskontrakt 1:2
- Normalbelopp* för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst för kalenderåret 1964 1:3
- Obligationer*, sparbankernas lager av, värdering av 2:3
- Pensionsförsäkring*, fråga om skattskyldighet i visst fall för utbetalning på grund av 1:10
- Pensionsstiftelse*, avdrag för avsättning till 2:11
- Realisation* eller löpande försäljning av jordbruksinventarier, se *Jordbruksfastighet*
- Realisationsvinstgrundande* fång eller ej? 4:6
- Representation* och liknande ändamål, avdrag för 1:1, 5:5
- Resekostnader*, ang. avdrag för bilresor mellan bostad och arbetsplats (ändrade regler fr o m 1964 års taxering) 1:4
- Semesterresa*, subventionerad, beskattning av 2:12
- Sjösättningssmycken*, fråga om avdrag för 5:5
- Skatteförmåga*, extra avdrag för väsentligen nedsatt, för folkpensionärer (gällande fr o m 1964 års taxering) 2:1
- Sparbankers* lager av obligationer och lånefordringar, värdering av 2:3
- Stiftelse*, beskattning hos av ersättning för överlåtelse av hyresrätt, m m 2:7
- Substansminskning*, lerfyndighet 4:3
- Sveriges författarfond*, ang. beskattning av utbetalningar från 3:4
- Traktor*, skyddsramar och rörskydd till, avdragsgill kostnad? 5:4
- Täckdäckningsanläggning* och huvudavlopp, fråga om gränsdragningen mellan 5:3
- Tävlingspriser*, beskattning av i visst fall 2:13 — och ersättningar till utövare av amatöridrotter, ang. skattskyldighet 2:4
- Universitets- och högskolestuderande*, utländska, fråga om skattebefrielse för inkomst av anställning i Sverige 3:5
- Utlandstjänstgöring*, fråga om bosättning i Sverige eller icke? 4:7
- Utländska* universitets- och högskolestuderande, fråga om skattebefrielse för inkomst av anställning i Sverige 3:5
- Utrangering* av industri- och bostadsbyggnader vid nedläggande av gruvdrift, fråga om avdrag för 4:5
- Varulager*, gränsdragning mellan kontraherade varor och 2:5
— i byggnadsrörelse, fråga om 3:7
— sparbankernas lager av obligationer och lånefordringar, värdering av 2:3
- Värdeminskningssavdrag*, lerfyndighet 4:3

II

Meddelanden från

Riksskattenämnden



Årg. 5 *Ang. den allmänna varuskatten* Nr 1 1964

1) **Angående skattskyldighet**

A. I skrivelse till riksskattenämnden hade aktiebolaget A anhållit om besked angående tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt i fråga om reparation och underhåll av bärbara mjölkmaskiner, anslutna till fasta rörmjölkningsanläggningar.

Efter föredragning av ärendet vid riksskattenämndens sammanträde den 10 januari 1964 lämnades följande svar.

I anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna den 8 mars 1960 har riksskattenämnden uttalat att till fastighet i varuskattehänseende bör såsom fastighets-tillbehör i ladugårdar hänföras fasta anordningar för maskinmjölkning. Mot bakgrund härav torde de i framställningen angivna mjölkmaskinerna — oavsett deras funktionsvillkor — icke kunna hänföras till fastighetstillbehör. Vid sådant förhållande bör skattskyldighet till allmän varu-

skatt åvila Eder för angivna tjänsteprestationer med avseende å nämnda varor.

B. I skrivelse till riksskattenämnden hade aktiebolaget B anhållit om besked angående tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt vid tillhandahållande av bilar i frihamn åt härvarande utländska beskickningar och hos den ackrediterad personal, vilka bilar av köparna infördes under åberopande av gällande tullfrihetsbestämmelser.

Såsom svar härå meddelades efter föredragning av ärendet vid riksskattenämndens sammanträde den 10 januari 1964, att tillhandahållande på sätt nu angivits vore att jämställa med försäljning för export, som icke föranledde skattskyldighet till allmän varuskatt. Såsom förutsättning härför borde gälla, att bolaget kunde styrka att tillhandahållandet skett i frihamn för export.

R II:1

Såvitt gällde frihet från skatt och tull hade Kungl. generaltullstyrelsen avgivit följande yttrande i ärendet, till vilket hänvisades.

Enligt 8 § punkt 2 tulltaxeförordningen åtnjutes på särskilda villkor, som föreskrives i 26 § tulltaxeringskungörelsen, tullfrihet för varor, som införs av person, vilken tillhör främmande makts härvarande beskickning eller är av främmande makt här i riket anställd såsom konsul. Tullfrihetsförmånen gäller vid införsel såväl från utrikes ort som från svensk frihamn.

Då enligt ovannämnda författningsrum befrielse från tull medgives, följer av stadgande i 1 § förordningen den 13 maj 1960 (nr 396) om frihet från införselavgift i vissa fall att skatt eller annan införselavgift, som på grund av införseln eljest skolat erläggas till tullverket, icke heller skall utgå.

Tullverket debiterar alltså icke allmän varuskatt för bilar, som personer, tillhörande främmande makts härvarande beskickning, införa från utlandet eller svensk frihamn under åtnjutande av omförmälda tullfrihet. Svensktillverkade bilar intaga i detta hänseende icke någon särställning.

Det må anmärkas att de nämnda bestämmelserna om avgiftsbefrielse äga tillämpning allenast på importtransaktioner och alltså icke inverka på eventuell skattskyldighet på grund av försäljning och tillhandahållande inom riket.

2) Angående materialbegreppet

I skrivelse till riksskattenämnden hade aktiebolaget C anhållit om besked angående tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt vid förvärv av plastbehållare avsedda att användas såsom emballage för ett av bolaget åt jordbrukare tillhandahållet betningsmedel. Av skrivelserna och övriga handlingar i ärendet framgick, att betningsmedlet såldes inklusive behållare utan särskild debitering för be-

hållarna men att bolaget i sina offerter utfäst sig att återköpa i oskadat skick till bolaget returnerade behållare till bestämda priser, som uppgick till eller i vissa fall något översteg bolagets anskaffningskostnader.

Efter föredragning av ärendet vid riksskattenämndens sammanträde den 10 januari 1964 meddelades följande.

Enligt bestämmelserna i anvisningarna till 18 § förordningen om allmän varuskatt förstås med material bl. a. vara som *förbrukas* i varuhanteringen, t. ex. såsom emballage. Av stadgandet i 18 § 1 mom. samma förordning kan utläsas, att sådan vara må av köparen kunna förvärfvas skattefritt.

Av bolaget inköpta plastbehållare torde emellertid icke med hänsyn till deras fysiska varaktighetstid kunna hänföras till sådant emballage, som enligt nämnda författningsrum utgör skattefritt material. Behållarna torde närmast få betraktas som varor av i huvudsak inventariekaraktär.

Med hänsyn härtill och under beaktande tillika av utfästelsen att återköpa oskadade behållare till priser som nära ansluter till eller överstiger inköpskostnaderna för desamma, torde bolaget i varuskattehänseende böra betraktas som konsument vid förvärv av behållarna. Härav följer, att skattskyldighet till allmän varuskatt åvilar den som levererat behållarna.

3) Angående beskattningsvärdets bestämmande

A. Riksskattenämnden har vid sammanträde den 10 januari 1964 beslutat att såsom *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt i fråga om

beskattningsvärdets bestämmande inom hotell- och pensionatrerelser, såvitt gäller i s. k. helpension ingående måltider.

Enligt 11 § varuskatteförordningen är tjänsteprestation skattepliktig, därest den huvudsakligen har avseende å skattepliktiga varor samt innefattar bl. a. servering. Med servering förstås enligt anvisningarna till 11 § varuskatteförordningen tillhandahållande av varor för förtäring på stället å därför iordningställd lokal eller plats. Därest jämväl bostad tillhandahålles och ett gemensamt pris uttages för kost och logi, får uppdelning ske efter skälig grund.

Uthyrning av rum omfattas icke av förordningens bestämmelser.

Av turisthotell, pensionat m. fl. tillhandahållna tjänster omfattar i regel såväl kost som logi. I beskattningshänseende innebär detta sålunda en kombination av skattepliktig servering och skattefri rumsuthyrning.

Om kost och logi härvidlag debiteras gästen var för sig, följer av skattens konstruktion, att skatt utgår endast på det uppburna vederlaget för kosten.

Uttages däremot ett gemensamt pris för kost och logi (helpensionspris el. dyl.) måste uppdelning ske, varvid följande torde kunna tjäna som vägledning.

Tillhandahålles förutom helpension även matabonnemang (exkl. logi), för vilket erhålles kost motsvarande den kost som ingår i helpension, bör priset för sådant abonnemang kunna läggas till grund för beräkning av den skattepliktiga kostandelen i helpensionspriset.

Förekommer inte jämsides med helpension jämväl matabonnemang, får kostnadmässig beräkning ske efter skälig grund. Därvid bör hänsyn tagas icke blott till kostens kvalitet, antal måltider per dag

och antal rätter vid de olika måltiderna m. m. utan även till företagets säsongmässiga struktur samt lokalernas allmänna standard och anordningar m. m., som stå till gästernas fria förfogande. Mot bakgrunden härav och under beaktande av nu rådande kostnadsläge torde värdet av kostandelen i helpensionspriset — uttryckt i kronor per helpensionsgäst och gäst dag — kunna uppskattas till mellan 12 och 20 kronor med den allmänna varuskatten inräknad i beloppet. Av praktiska skäl torde härvidlag ett genomsnittsvärde kunna fastställas att gälla för ett räkenskapsår framåt.

Den uppskattning av värdet å kosten, som sålunda måste göras, bör om möjligt för varje berört företag verkställas i samråd mellan företaget och varuskattekontoret.

B. I en till riksskattenämnden inkommen ansökan om förhandsbesked anförde aktiebolaget D i huvudsak följande.

Bolaget sålde monteringsfärdigt material till villor. Detta var så förarbetat, att byggnadsarbetet på platsen huvudsakligen utgjordes av montering. Tekniken var densamma som tillämpades av andra leverantörer av monteringsfärdigt husmaterial. Det enda som skilde bolagets leveranser från den vanliga typen av monteringsfärdiga hus var att bolaget använde väggelement av annat material än trä, medan övriga fabrikanter vanligen tillhandahöll väggelement bestående av en trästomme med inlagt isoleringsmaterial. Bolagets väggelement hade full våningshöjd och en bredd av 50 cm. och utgjorde tillsammans en fullständig vägg, som för sitt färdigställande ytterligare endast krävde fogspackling och ytbehandling. Väggelementen var således av samma

storlek och färdigställda i minst samma omfattning som leveranserna från de egentliga trähusfabrikanterna. Oavsett vilket utförande ytterväggen hade — trämaterial eller annat material — ingick ytterväggarna i en leverans av monteringsfärdigt material till en villa allenast med ungefär 1/5 av leveransens värde. Återstående 4/5 av värdet belöpte på takkonstruktion (takstolar, takpanel och takbjälklag), innertak, golv, snickerier (fönster, dörrar, eventuella trappor m. m.) samt inredningssnickerier (garderober, skåp, köksinredning m. m.). Sistnämnda del av leveransen, som omfattade 4/5 av materialvärdet oavsett vilket väggelement som valdes, var i båda fallen av samma beskaffenhet och hade samma grad av fabrikmässig förarbetning. Båda slagen väggelement betingade ungefär samma kostnad såväl vid fabrik som på byggnadsplatsen, och i detta pris ingående arbetskostnad vid väggelementets framställning syntes uppgå till ungefär samma belopp. Bolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida beskattningsvärdet i fråga om av bolaget tillhandahållna monteringsfärdiga hus skulle beräknas enligt bestämmelsen i 18 § 3 mom. förordningen om allmän varuskatt.

Riksskattenämnden meddelade den 9 september 1963 följande förhandsbesked: Enligt 18 § 3 mom. förordningen om allmän varuskatt skall för rörelse, i vilken ingår tillhandahållande av monteringsfärdiga trähus, skatten, i vad avser tillhandahållande och uttag ur rörelse av sådana

hus, beräknas allenast å 70 procent av den eljest skattepliktiga omsättningen. Riksskattenämnden har den 26 januari 1960 meddelat anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna angående tillhandahållande av monteringsfärdiga trähus. Häri uttalas, bland annat, att stadgandet i 18 § 3 mom. varuskatteförordningen bör äga tillämpning endast i fråga om försäljning och uttag av sådana monteringsfärdiga hus, där i stommen och takkonstruktionen ingående väggar, golv, bjälklag med mera utgöras av byggnadselement väsentligen av trä. Härvidlag torde kunna bortses från i ytterkonstruktionen ingående isoleringsmaterial. Utöver det anförda torde böra gälla att leveransen eller uttaget skall omfatta en fullständig sats av bjälklags-, vägg- och takkonstruktioner med tillhörande beklädnads- och isoleringsmaterial, golvmaterial, listverk samt dörr- och fönstersnickerier. Vidare bör fråga vara om hus som skall uppföras på fast grund för bostadsändamål eller annan stadigvarande användning. Enär i de av bolaget tillhandahållna monteringsfärdiga husen väggelementen bestå av annat material än trä, förklarar riksskattenämnden att bestämmelsen i 18 § 3 mom. förordningen om allmän varuskatt icke äger tillämpning i fråga om bolagets tillhandahållande eller uttag ur rörelse av hus som avses i ansökningen.

Efter av bolaget anförda besvär fann Regeringsrätten i utslag den 26 november 1963 ej skäl göra ändring i det meddelade förhandsbeskedet.

(Stockholm den 10 februari 1964)

II

Meddelanden från

Riksskattenämnden



Årg. 5 *Ang. den allmänna varuskatten* Nr 2 1964

1) Komplettering till riksskattenämndens anvisning angående tillämpningen av varuskatteförfordningen beträffande företagare inom byggnadsbranschen (fråga om skattskyldighet vid leverans av maskiner och utrustningar för industriellt ändamål)

I anledning av inkomna förfrågningar har riksskattenämnden den 24 januari 1964 gjort följande uttalande.

I anvisningarna till 12 § förordningen om allmän varuskatt föreskrives att, eftersom fastighet icke är att hänföra till vara, byggmästare, byggnadshantverkare och liknande äro att anse som konsumenter vid förvärv av varor för sin verksamhet.

Riksskattenämnden har den 16 februari 1960 meddelat särskild anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna angående tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt beträffande företagare inom byggnadsbranschen. Enligt denna

anvisning avser nämnda föreskrift sådan verksamhet, som är att hänföra till egentliga byggnadsarbeten. Om däremot det väsentliga momentet i en affärstransaktion består i tillhandahållande av en vara till en fastighet, t. ex. en maskin, som i inmonterat skick utgör en del av fastigheten, föreligger en varuförsäljning, där fastighetsägaren är konsument och företagaren skattskyldig säljare.

På förekommen anledning har riksskattenämnden denna dag beslutat att såsom komplettering till nämndens anvisning i berörda avseende uttala följande.

Bestämmelsen i anvisningarna till 12 § förordningen om allmän varuskatt, att byggmästare, byggnadshantverkare och liknande äro att anse såsom konsumenter vid förvärv av varor för sin verksamhet, måste anses i huvudsak ha avseende å företagare inom den egentliga byggnadsverksamheten, d. v. s. i stort sett i ovan-

R II:5

nämnda anvisning den 16 februari 1960 särskilt berörda yrkesgrupper.

Företagare, som bedriva försäljning av maskiner och maskinell utrustning för industriellt ändamål, synas däremot som regel böra betraktas som skattskyldiga återförsäljare av dessa varor, även om maskinerna eller den maskinella utrustningen av företagaren inmonteras i industribyggnad och efter inmonteringen ingår i själva byggnaden eller eljest på grund av gällande lagbestämmelser blir att anse som fastighetstillbehör; detta bör gälla även om inmonteringen sker i samband med nyuppförande eller mera genomgripande reparation av byggnaden.

2) Angående gravvårdar

Riksskattenämnden har den 19 mars 1964 beslutat att såsom *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt i fråga om *gravvårdar eller andra liknande anläggningar å begravningsplats*.

Enligt lagen den 18 oktober 1963 (nr 537) om gravrätt m. m. upplåtes gravplats å allmän begravningsplats med gravrätt. Sådan upplåtelse kan ske för viss tid, minst femton och högst femtio år, eller för alltid. Såsom innehavare av gravrätt anses den, till vilken sådan rätt upplåtits. Gravrätt medför rätt att förse grav med gravvård, därest det ej strider mot vad som är avsett att gälla för den del av begravningsplatsen varom är fråga. Gravrätt kan ej pantsättas eller utmätas. Det samma gäller beträffande gravvård eller annan gravöverbyggnad.

Lagen om gravrätt trädde i kraft den 1 januari 1964 men skall i tillämpliga delar lända till efterrättelse även beträffande befintliga begravningsplatser och de

upplåtelser av gravplatser som skett före lagens ikraftträdande, dock skall den nya lagen icke medföra inskränkning i den rätt, som vid lagens ikraftträdande jämlikt äldre författningar må tillkomma innehavare av gravplats i kyrka.

Skatteplikt enligt förordningen om allmän varuskatt får anses i princip föreligga för alla slags gravvårdar, stenistor och liknande minnesvårdar även då dessa bestå av obearbetad sten (natursten) som försetts med inskription (minnestavla). Då som regel å grav uppförd gravvård icke utgör byggnad eller tillbehör till sådan, bör dylik minnesvård anses utgöra lös egendom, även sedan densamma uppförts å avsedd plats. Härav följer jämlikt 11 § förordningen om allmän varuskatt, att skattskyldighet föreligger för tjänsteprestationer som ha avseende å sådana skattepliktiga varor, varom här är fråga, i den mån de innefatta förfärdigande på beställning, reparation, underhåll, ändring eller rengöring.

Gravöverbyggnad av sådan storlek, att personer kunna uppehålla sig inne i densamma (mausoleum, minneshall o. dyl.), synes kunna likställas med sådan byggnad, som enligt kommunalskattelagen är att anse som fastighet. I följd härav böra icke tjänsteprestationer av nyss angivna slag å byggnaden vara skattepliktiga.

Vad nu sagts i fråga om tjänsteprestation å byggnad bör äga motsvarande tillämpning beträffande kolumbarier anlagda vid eller i vissa kyrkor för förvaring av urnor med avlidnas aska. Arbete med inhuggningar och inskriptioner i stener eller metallplattor tillhörande dylika kolumbarier bör sålunda vara undantaget från skatteplikt. Om sådan platta tillfälligt avlägsnas från sin plats i och för utförande av nämnda arbeten ävensom för repara-

tion eller underhåll, bör detta icke föräntleda till annat bedömande.

Har å stenplatta (motsvarande), varom här är fråga, anbragts minnestavla tillhörande gravrättsinnehavaren, utgör minnestavlan lös egendom (skattepliktig vara). Å densamma utfört graverings- och liknande arbete bör följaktligen vara att hänföra till skattepliktig tjänsteprestation.

Utgör gravanläggning lös egendom, bör arbete med dess uppförande på anvisad plats vara att anse såsom ett led i tillhandahållande av skattepliktig vara. Vederlag för sådant arbete bör därför föräntleda skattskyldighet till allmän varuskatt.

Är däremot fråga om anläggning, som i färdigt skick är att anse som byggnad, bör arbetet med uppförande av gravanläggningen betraktas som icke skattepliktig tjänsteprestation. Skattskyldighet till allmän varuskatt föreligger sålunda icke för ett vederlag, som uppbäres härför. Har avtal träffats om både leverans av material till gravanläggning och om uppförande av densamma att utgå med visst belopp i ett för allt, torde vederlaget kunna uppdelas på vad som belöper på material och på det utförda arbetet enligt de riktlinjer riksskattenämnden förordat i anvisning den 16 februari 1960 angående tillämpningen av varuskatteförordningen beträffande företagare inom byggnadsbranschen.

3) Angående tillbehör till fartyg, m. m.

A. I en till riksskattenämnden inkommen skrift hade A anhållit om besked huruvida skatteplikt enligt förordningen om allmän varuskatt föreläge för en av sökanden tillhandahållen fisksorteringsmaskin avsedd för fast montering ombord å fisketrålare.

Efter föredragning av ärendet vid riksskattenämndens sammanträde den 3 mars

1964 besvarades framställningen under hänvisning till nedan återgivna av Regeringsrätten den 29 januari 1964 meddelade utslag.

Vid förtullning av en till Nyköping den 13 december 1962 inkommen fisksorteringsmaskin, avsedd att inmonteras i ett fiskefartyg för att i samband med trålfiske användas vid sortering av strömming, debiterades för maskinen tull med 960 kronor och allmän varuskatt med 1.287 kronor.

Hos generaltullstyrelsen yrkade klaganden tull- och skattefrihet för maskinen under åberopande av att den komme att utgöra en integrerande del i fartygets maskinella utrustning.

Enligt överklagade beslutet gjorde generaltullstyrelsen ej ändring i den verkställda debiteringen.

I de underdåniga besvären yrkar klaganden befrielse från den allmänna varuskatten för ifrågavarande maskin.

Kungl. Maj:t har i nåder låtit sig föredragas ovanberörda underdåniga besvär.

Enär maskinen får anses utgöra sådant tillbehör till fiskefartyg som enligt grunderna för 10 § 1 mom. 5. förordningen om allmän varuskatt är undantaget från skatteplikt,

finner Kungl. Maj:t skäligt att, med undanröjande av generaltullstyrelsens beslut i vad det överklagats, visa målet i denna del åter till styrelsen för ny behandling.

B. En till riksskattenämnden inkommen förfrågan angående skattskyldighet för leverans till fartyg av rengöringsmedel, avsedda för borttagning av olja och pannsten, har efter föredragning vid riksskattenämndens sammanträde den 3 mars 1964 besvarats under hänvisning till nämndens den 22 mars 1960 meddelade anvisning angående begreppet fartyg och fartygstillbehör. Därutöver tillades att omfrågade

R II:7

rengöringsmedel icke torde kunna betraktas som fartygstillbehör eller ”övrig utrustning” utan bör anses hänförliga till sådana förbrukningsartiklar, vilka kan levereras skattefritt till fartyg som utklarets för resa till utrikes ort. Rengöringsmedlen bör därvid i beskattningshänseende behandlas på samma sätt som proviant.

4) Angående materialbegreppet

I en till riksskattenämnden inkommen skrift anhöll aktiebolaget B om nämndens uttalande huruvida eldfast infodringsmaterial (form- och eldfast tegel samt stamp- och gjutmassor) till schaktugnar för sintering av kulor framställda av järnmalms-slig vore att hänföra till material som om-

förmäles i anvisningarna till 12 och 18 §§ förordningen om allmän varuskatt.

Efter föredragning av ärendet vid riksskattenämndens sammanträde den 3 mars 1964 besvarades bolagets förfrågan under hänvisning till att riksskattenämnden i anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna den 14 mars 1960 till skattefritt material hänfört eldfast infodringsmaterial till *smältugnar*. Eldfast infodringsmaterial till andra slags ugnar borde däremot icke anses som material.

Enär under hand upplysts att sinterugnar icke är att hänföra till smältugnar, syntes de varor varom i ansökningen var fråga icke kunna anses som skattefritt material vid nu avsedd användning.

(Stockholm den 8 april 1964)

R II: 8

II

Meddelanden från

Riksskattenämnden



Årg. 5 *Ang. den allmänna varuskatten* Nr 3 1964

1) **Angående skatteplikt**

A. Riksskattenämnden har vid sammanträde den 5 juni 1964 jämlikt 72 § förordningen om allmän varuskatt förklarat att blomsterlök utgör enligt förordningen skattepliktig vara.

Härav följer att skattskyldighet till allmän varuskatt föreligger — oberoende av förpackningens storlek — vid all försäljning av blomsterlökar till konsumenter, exempelvis — förutom privatpersoner — statliga och kommunala inrättningar. Försäljning till handelsträdgårdsmästare och andra yrkesmässiga odlare föranleder däremot icke skattskyldighet.

B. Jämlikt 10 § 1 mom. punkten 5 förordningen om allmän varuskatt äro från skatteplikt undantagna fiskefartyg, så ock andra fartyg med en nettodräktighet av minst 20 registerton ävensom luftfartyg.

Såvitt gäller fartyg i allmänhet och tillhör till fartyg har riksskattenämnden

den 22 mars 1960 meddelat anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna.

Riksskattenämnden har på förekommen anledning den 26 juni 1964 beslutat att såsom komplettering till förenämnda anvisning göra följande uttalande angående *tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt i fråga om fiskefartyg*.

I den reservation som låg till grund för riksdagens beslut i denna del uttalades bl. a. följande (BevU nr 60 år 1959 sid. 101).

Enligt utskottets mening talar starka skäl för att fiskefartygen undantas från skatteplikt. En begränsning i enlighet med vissa motionsyrkanden till sådana fartyg, som användes vid yrkesmässigt fiske, synes icke skattetekniskt ändamålsenlig. Att såsom andra motionärer förordat anknyta till registreringen av fiskefartygen kan bl. a. få till följd att fartyg, som användes till yrkesmässigt insjöfiske, icke kommer att omfattas av skattefrihet eller i vart fall att eljest icke erforderliga registreringsåtgärder måste vidtagas för

att skattefrihet skall erhållas. Undantaget bör därför omfatta alla fiskefartyg.

Att undantaget för fiskefartyg ges generell karaktär torde icke behöva medföra några skattetekniska olägenheter. Utskottet vill erinra om att fiskefartyg i gällande tulltaxa upptages under särskild tullfri position (nr 89.01 B), skilda från bl. a. lustfartyg (nr 89.01 C), som är tullbelagda.

Med utskottets ställningstagande torde syftet med motionsyrkandena om skattefrihet för fiskefartyg bli helt tillgodosett.

Mot bakgrunden av detta uttalande synes frågan huruvida ett fartyg är att hänföra till fiskefartyg i varuskattehänseende eller till farkost av annat slag böra avgöras allenast med utgångspunkt från fartygets beskaffenhet. I enlighet härmed bör till skattefritt fiskefartyg hänföras endast fartyg som antingen genom sin konstruktion eller sitt utförande eller genom att däri fast anbragts särskild utrustning för fisket eller för fiskredskapens handhavande är igenkännligt såsom speciellt anpassat för fiske. Den omständigheten att en farkost äges eller förvärvas av yrkesfiskare eller att den eljest i det enskilda fallet är avsedd att användas i samband med fiske bör däremot icke tillmätas avgörande betydelse.

2) Angående materialbegreppet

I skilda skrivelser till riksskattenämnden hade anhållits om besked, huruvida till material som omförmäles i anvisningarna till 12 och 18 §§ förordningen om allmän varuskatt kunde hänföras dels eldfasta infodringsmaterial, avsedda för brännzonen i ugnar för bränning av keramiskt material och järnsvamp dels eldfasta infodringsmaterial till tunnelugnsvagnar samt kapslar o. dyl. som användes vid sådan bränning dels ock — såvitt

gällde tegelindustrin — tunnelugnsvagnarnas keramiska del, den s. k. vagnstoppen.

Efter föredragning av ärendena den 5 juni 1964 besvarades förfrågningarna under hänvisning till nämndens anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna den 14 mars 1960, vari uttalas att till skattefritt material i den egentliga produktionsprocessen kan hänföras bl. a. eldfast infodringsmaterial för smältugnar.

I svaren tillades följande.

Sådant material kan levereras skattefritt oberoende av förbrukningstiden. Av anvisningen framgår att uttalandet allenast avser smältugnar, däremot icke andra slags ugnar. I senare uttalanden har riksskattenämnden funnit att till skattefritt material bör hänföras eldfasta infodringsmaterial till ugnar för smältning av zinkvitt och till smältugnar inom glasbruksindustrin; eldfasta infodringsmaterial avsedda för sinterugnar har däremot icke ansetts utgöra material.

Mot bakgrund härav torde de varor, varom i ansökningarna var fråga, icke kunna betraktas som skattefritt material med mindre de vid normalt bruk hos den enskilde köparen förslites på kortare tid än en à två veckor.

Angående beräkning av förslitningstiden vid normalt bruk hänvisades till riksskattenämndens anvisning den 12 april 1960.

3) Angående monteringsfärdiga trähus

I skrivelse till riksskattenämnden hade aktiebolaget A anhållit om förhandsbesked huruvida stadgandet i 18 § 3 mom. förordningen om allmän varuskatt vore tillämpligt i fråga om av bolaget tillhandahållna kiosker.

Av ansökningen och under hand lämnade uppgifter inhämtades att kioskerna tillverkades i regelkonstruktion av trä och

monterades på s. k. U-balk, att de vore avsedda att monteras fast å grund och anslutas till vatten- och avloppsnätet. Vidare upplystes att kioskerna i regel levererades färdigmonterade och att servicepersonal medföljde vid leveransen och ställde upp kiosken på grunden. (U-balk är monterad på kiosken redan vid leveransen.) Endast de största typerna (6,5 × 5,5 m) levererades, på grund av transportsvårigheter, i två à tre var för sig helt färdigställda sektioner, som sammanfogades på uppställningsplatsen.

Samtliga kiosker är av samma konstruktion:

Väggar: Regelstomme av trä 1" × 4". Yttervägg av siporex eller glasfiberarmad plast. Innanför ytterväggen ½" asfboard (porös treetex impregnerad med asfalt), 100 mm. Rockwool, 8 mm. spånplatta, på vilken limmats perstorpsplatta (plastimpregnerat kraftpapper).

Golv: Golvsparrar av 7" × 2" trä. Blindbotten av asfboard, 100 mm. Rockwool, boardlamell (spontat, hoplimmat ¾" trä med masonit limmad på båda sidor). På boardlamellens ovansida limmas tarkettplattor (asbestplattor).

Tak: Underhållsfri takpapp limmad på underlagspapp som limmats på 10 mm. specialmasonit, 100 mm. Rockwool, ¼" specialmasonit på vilken limmats persstorpsplatta.

Kioskerna levereras kompletta med bänkar, skåp, hyllor, varmvattenberedare m. m. Ledningar är dragna och färdiga att anslutas till el, vatten och avlopp.

Riksskattenämnden meddelade den 5 juni 1964 följande förhandsbesked: Enligt 18 § 3 mom. förordningen om allmän varuskatt skall för rörelse, i vilken ingår tillhandahållande av monteringsfärdiga trähus, skatten i vad avser tillhandahållande och uttag ur rörelse av sådana hus beräknas allenast å 70 procent av den eljest skattepliktiga omsättningen.

Riksskattenämnden har den 26 januari 1960 meddelat anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna angående tillhandahållande av monteringsfärdiga trähus. Häri uttalas, bl. a., att stadgandet i 18 § 3 mom. varuskatteförordningen bör äga tillämpning endast i fråga om försäljning och uttag av sådana monteringsfärdiga hus, där i stommen och takkonstruktionen ingående väggar, golv, bjälklag m. m. utgöras av byggnadselement väsentligen av trä. Härvidlag torde kunna bortses från i ytterkonstruktionen ingående isoleringsmaterial. Utöver det anförda torde böra gälla att leveransen eller uttaget skall omfatta en fullständig sats av bjälklags-, vägg- och takkonstruktioner med tillhörande beklädnads- och isoleringsmaterial, golvmaterial, listverk samt dörr- och fönstersnickerier. Vidare bör fråga vara om hus som skall uppföras på fast grund för bostadsändamål eller annan stadigvarande användning.

Enär — såsom av sökandebolagets uppgifter framgår — kioskerna väsentligen bestå av annat material än trä, finner riksskattenämnden desamma icke vara att hänföra till monteringsfärdiga trähus och förklarar att stadgandet i 18 § 3 mom. förordningen om allmän varuskatt icke äger tillämpning å bolagets tillhandahållande eller uttag ur rörelse av kiosker på sätt i ansökningen angivits.

4) Angående fastighetstillbehör

I skrivelse till riksskattenämnden hade aktiebolaget B anhållit om förhandsbesked huruvida skattskyldighet till allmän varuskatt åvilade bolaget för tillverkning och montering på byggnadsplatsen av oljecisterner i fastigheter.

R II: 11

Om verksamheten hade bolaget anfört bl. a. följande.

Varusortiment: Oljecisterner.

Arbetsplats: Beställda arbetsplatser i fastigheter där oljecisternen på grund av storleken måste tillverkas och monteras på platsen.

Arbetsätt: Tillverkningen sker genom att järnplåt sammanfogas genom svetsning till en rektangulär eller fyrkantig oljecistern, varefter den monteras för sammankoppling till oljeaggregatet.

I senare skrift hade bolaget ytterligare anfört följande.

De oljecisterner, varom fråga är, förtillverkas i så stora enheter, som förhållandena på montageplatsen medger. Förtillverkningen utföres i våra verkstadslokaler och där sker sålunda tillskärning samt sammansvetsning av sido-, botten- och takplåtar till cisternerna till färdiga montageenheter. Manluckor och röran-

slutningar tillverkas och fastsvetsas i takplåtarna före montagedelarnas överförande till fastigheternas oljecisternrum. Kostnaderna för de ovan uppräknade arbetsoperationerna är enligt vår uppfattning ej undantagna från varuskatt.

Riksskattenämnden meddelade den 5 juni 1964 följande förhandsbesked: Riksskattenämnden, som finner att av sökandebolaget — på sätt i ansökningen angivits — tillhandahållen oljecistern utgör en enligt förordningen om allmän varuskatt skattepliktig vara som är att hänföra till del av fastighet, förklarar med stöd av bestämmelserna i anvisningarna till 11 § nämnda förordning, att skattskyldighet till sådan skatt icke åvilar bolaget för vederlag, som har avseende å hopsättnings- och installationsarbeten utförda å oljecisternen på dennas avsedda plats i fastigheten.

(Stockholm den 16 september 1964)

R II: 12

II

Meddelanden från

Riksskattenämnden



Årg. 5 *Ang. den allmänna varuskatten* Nr 4 1964

1) **Angående skatteplikt**

A. En till riksskattenämnden inkommen förfrågan huruvida skatteplikt föreläge för hundfoder i konservburkar, vilka tillhandahölls förpackade i större lådor, vardera rymmande omkring 10 kg, har efter föredragning vid riksskattenämndens sammanträde den 11 september 1964 besvarats enligt följande.

Jämlikt 10 § 1 mom. punkten 1 förordningen om allmän varuskatt har från skatteplikt undantagits bl. a. fodermedel. Undantaget gäller i princip generellt, dock med den inskränkningen att skatteplikt föreligger vid försäljning i särskilda detaljhandelsförpackningar eller på liknande sätt. Konservburkar bör, oavsett om de förpackas i större emballage, anses som detaljhandelsförpackningar. Härav följer att skattskyldighet torde åvila Eder för omfrågad försäljning.

Härutöver må tilläggas att foder som försäljes till yrkesmässiga hunduppfödare torde vara att betrakta som sådant ma-

terial som avses i 18 § varuskatteförordningen och skattefrihet på denna grund föreligga för dylik försäljning.

B. I skrivelse till riksskattenämnden hade en flygklubb anhållit om besked huruvida skatteplikt föreläge för specialbyggda vagnar, avsedda för transport av segelflygplan.

Efter föredragning av ärendet den 11 september 1964 besvarades förfrågan enligt följande.

Undantag från skatteplikt jämlikt 10 § 1 mom punkten 5 förordningen om allmän varuskatt föreligger för bl. a. luftfartyg och skattefriheten omfattar även reservdelar, fast inredning och liknande tillbehör. Som tillbehör till luftfartyg kan icke anses den av flygklubben förvärvade segelflygsläpvagnen. Skattskyldighet till allmän varuskatt bör därför föreligga för leverantören vid försäljning av släpvagnen till klubben, som vid förvärvet av den-

samma i varuskattehänseende är att anse såsom konsulent.

2) Angående yrkesmässig verksamhet

A. På förekommen anledning har riksskattenämnden den 11 september 1964 beslutat att såsom *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt i fråga om *viss försäljning i samband med tillhandahållande av kost åt egen personal i annat än serveringsrörelse*.

Jämlikt anvisningarna till 12 § förordningen om allmän varuskatt utgör tillhandahållande av kost åt egen personal i annat än serveringsrörelse icke yrkesmässig verksamhet. Om denna verksamhet upplåtits på entreprenad åt annan, vilken bedriver densamma yrkesmässigt, föreligger däremot skattskyldighet för entreprenören.

Om företag, som i enlighet härmed utan anlitan av entreprenör tillhandahåller kost åt sin personal, i samband därmed jämväl tillhandahåller personalen tobaksvaror, konfektyrvaror och andra liknande varor, bör även sådant tillhandahållande bedömas på enahanda sätt som i föregående stycke sägs. Till följd härav bör i varuskattehänseende leverans av sådana varor till dylik verksamhet anses ha skett till konsument. Skattskyldighet till allmän varuskatt för sådant tillhandahållande åvilar den som tillhandahållit verksamheten dessa varor.

Vad nu sagts skall dock icke gälla företag som yrkesmässigt tillverkar eller försäljer varor, varom här är fråga.

B. I en till riksskattenämnden inkommen ansökan hade aktiebolaget A anhållit att riksskattenämnden måtte i för-

handsbesked uttala att bolagets uthyrning av lastbilar i visst fall icke skulle utgöra skattepliktig tjänstprestation.

I ansökan hade bolaget anfört i huvudsak följande.

Bolaget har genom särskilda arrendeavtal träffat överenskommelse med ett antal personer om transporter av timmer och massaved till bolagets fabriker.

Som framgår av nedan återgivna exempel på avtal ställer bolaget lastbilar till arrendatorernas förfogande på vissa villkor. Arrendatorerna, som icke äger rätt att utföra körningar till andra än bolaget, erlägger ett arrende, som utgår med viss procent på inkört brutto. De betalar själva drifts- och underhållskostnader. Skatt och försäkring förskottas av bolaget och debiteras arrendatorerna varje månad med 1/12-del av årskostnaden.

Enligt bolagets förmenande kan uthyrningen av lastbilarna icke omfattas av varuskatteförordningens yrkesmässighetsbegrepp. Arrendatorerna är icke fria att välja körningar utan är helt bundna till och dirigeras av bolaget. Vem som helst kan ej heller hyra en bil och utföra körningar, utan till varje bil är knuten en viss bestämd arrendator. Arrendeavtalen om bilarna är ett arrangemang, som befunnits lämpligt för att ordna transporterna av bolagets egna produkter mellan upplagsplatserna och fabrikena. Det är sålunda över huvud taget inte fråga om något yrkesmässigt upplåtande av bilarna.

Exempel på arrendeavtal

Mellan Aktiebolaget A och herr C har denna dag följande avtal träffats:

§ 1

Från och med 7.4.1960 arrenderar herr C, nedan kallad arrendatorn, en Volvo lastvagn Titan med skyldighet att på anfordran utföra körslor åt skogsavdelningen eller annan bolagets olika verksamhetsgrenar. Utrustningens omfattning framgår av bilaga till avtalet.

§ 2

Arrendet löper med 3 månaders ömse-sidig uppsägningstid. Skulle emellertid denna överenskommelse från bolagets sida uppsägas vid tidpunkt, då bilarna genom renovering väsentligt stigit i värde, skall vid överenskommelsens upphörande kvarstående värdestegring ersättas av bolaget. Värdestegring avgöres vid avträdesyn.

§ 3

För utförda körslor erhåller arrendatorn ersättning efter för bolaget vid varje tid gällande taxa för lastbilstransporter eller efter i varje fall träffad överenskommelse.

§ 4

Skulle bilen genom olämplig användning eller på annat sätt vanvårdas eller skadas, skall arrendatorn ersätta bolaget för bilens på grund därav minskade värde. Till utvärdering om vanvård eller skada förekommit, hålles syn å bilen vid avträdet eller vid annat tillfälle, då bolaget anser skäl härtill föreligga.

§ 5

Samtliga drifts- och underhållskostnader betalas av arrendatorn ävensom skatt och försäkring, vilka sistnämnda kostnader dock förskottas av bolaget men avdrages från körlikviden till så stor del varje månad, att i detta avseende förskjutna kostnader äro återbetalda inom ett år.

§ 6

Bolaget verkställer icke skatteavdrag och håller icke vare sig arrendatorn eller hjälplastare försäkrade mot olycksfall i arbete eller erlägger andra sociala avgifter för dessa. Arrendatorn har att själv svara härför.

§ 7

Arrendatorn äger icke rätt att använda bilen annat än för bolagets räkning och på order av bolaget. Bolaget förbinder sig att i första hand anlita arrendebilar av ifrågavarande slag för transport av skogsprodukter.

§ 8

Arrendatorn är skyldig att noggrant ställa sig till efterrättelse bestämmelserna i vägtrafikförordningen och vägtrafikkungörelsen.

Dårest brott mot nämnda författningar ändock skulle ske är arrendatorn helt ansvarig härför.

Riksskattenämnden meddelade den 26 juni 1964 följande förhandsbesked: Riksskattenämnden, som finner att sökandebolagets tillhandahållande av lastbilar på sätt i ansökningen angivits innebär yrkesmässig uthyrning av skattepliktig vara, förklarar, att skattskyldighet till allmän varuskatt till följd härav åvilar bolaget för denna verksamhet.

Efter av sökandebolaget anförda besvär meddelade Regeringsrätten den 23 september 1964 följande utslag:

Väl utgör uthyrningen av lastbilarna skattepliktig tjänsteprestation. Med hänsyn till vad i målet upplysts om anledningen till att bolaget övergått till denna form för utförandet av sina transporter och till det sätt varpå uthyrningsverksamheten anordnats kan densamma emellertid icke anses vara av yrkesmässig natur.

På grund härav finner Kungl. Maj:t skäligt att, med ändring av överklagade förhandsbeskedet, förklara bolaget icke vara skyldigt att erlägga allmän varuskatt för uthyrning av lastbilarna i den ordning, som angivits i ansökningen.

(Stockholm den 16 november 1964)

R II:15

Sakregister till Meddelanden från Riksskattenämnden serie II åren 1960–1964 angående den allmänna varuskatten

*Anm. I registret angivna sifferbeteckningar hänvisar till år, nummer
å meddelandet och den punkt i meddelandet, där frågan behandlas.*

- Acetylängas, ej skattepliktig vara* 1960 2:1
Adresslappar 1963 2:3 B
Adressuiskrifter 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, 1963 4:1 C
Avbetalningskontrakt 1963 2:2
Avtal, begreppet skriftligt avtal 1960 1:1A,
1962 1:5
— hyres- 1960 1:1 C, 3:2, 1962 1:5, 1963 2:6
— underhålls- 1960 1:1 C, 1961 5:2, 1962 1:5
- Bakteriologiska preparat* 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, 1963 1:2, 2:1, 2:2,
3:4, 4:3, 1964 1:3
— d:o, vid varuuttag 1960 2:12
Bestämt pris 1960 1:1
Betongmassa m m, tillverkning av 1960 6:3
Blomsterförmedling 1960 3:5
Blomsterlök 1960 2:2, 1964 3:1 A
Blåsprit, ej skattepliktig vara 1960 2:1
Bokföringsuppdrag 1960 1:7, 2:6
Bonus 1960 7:3
Bränslen, skatteplikt för vissa 1960 2:1
Byggmästare 1960 2:12, 1961 3:1
Byggnadsbranschen 1960 2:12, 1964 2:1
Byggnadselement 1960 2:11, 6:3
Byggnadsentreprenör 1960 2:12
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,
1963 4:3
"Bytesdifferens" 1963 4:3
"Bytesförlust" 1963 4:3
- Desinfektionsmedel, skattepliktig vara* 1960 2:1
Diagnostiska preparat 1960 2:4
Diagrampapper 1962 5:4, 1963 3:3 C
Diskontering 1960 1:3, 1963 2:2
Dissousgas, ej skattepliktig vara 1960 2:1
- Efterjustering av prel. allmän varuskatt*
1961 1:1
Eldfast infodringsmaterial 1960 3:9, 1962
4:4 B, 1963 4:4, 1964 2:4, 3:2
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, 1963 1:1, 1964
1:1 B
Extraktionsbensin 1962 3:2
- Fartyg* 1960 3:3, 1962 5:2, 1963 1:1, 1964 2:3
— tjänsteprestationer å 1960 3:3
Fartygstillbehör, skatteplikt för 1960 3:3,
1964 2:3 B
Fastigheter 1960 3:1
Fastighetstillbehör 1960 3:1, 1962 4:5, 1963
2:5, 1964 1:1 A, 3:4
Filmproduktion 1960 6:2
Filmuthyrning 1960 1:6
Fiskefartyg 1960 3:3, 1964 3:1 B
*Fiskrom och fiskyngel, för utplantering, ej
skattepliktig vara* 1960 2:1
Fob utländsk hamn 1962 3:5
Fodermedel, fråga om skatteplikt 1960 2:1,
2:2, 1961 5:4, 1963 3:2, 4:1 A och B,
1964 4:1 A
Formvirke 1961 3:5
Fotografer 1960 4:6, 4:7
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
Fröer 1960 2:2
Förbrukningsmaterial 1960 3:9
Försäkringsbolag 1960 7:5 b)
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, 1963 3:1
Grafiska industrin 1960 3:9
Grammofonautomater 1960 3:6
Graveringsarbeten, skatteplikt för 1960 4:1

- Gravvårdar* 1964 2:2
Gödselmedel 1960 2:2
Hektografering 1960 1:7
Heltäckande mattor 1962 4:5
Hemsömmerskor 1960 4:8
Hormonpreparat, skatteplikt för vissa 1960 2:1
Hundfoder 1963 3:2, 4:1 A, 1964 4:1 A
Hålkortsbearbetning 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 2:12, 3:1,
 1962 4:5, 1964 2:1
Intrassegemenskap 1960 7:5 a), 1962 2:4, 2:5,
 4:1 B, 1963 4:2 B
- Järnhanteringen* 1960 3:9
- Kantsten* 1960 2:1
Kapskivor 1963 3:3 A
Kemtält i automat 1963 4:1 C
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
Kontoringsförsäljning 1960 7:3
Kontrakt 1960 1:1, 1962 1:5
 — diskontering av 1960 7:3, 1963 2:2
Kopieringsanstalter 1960 1:7
KÖRP, ej skattepliktigt 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,
 1964 4:2 A
 — tillhandahållande av inom hotell- och pen-
 sionatörelser 1964 1:3 A
Kostnadsersättning åt skattskyldiga 1960 5:4
Kreditbevis, viss försäljning mot 1960 1:4
Krigsmateriel, ej skattepliktiga varor 1960 2:3
Kristallolja, ej skattepliktigt vara 1960 2:1
Krukväxter, skattepliktigt vara 1960 2:2
Kundförluster, avdrag för 1960 7:3
Kurslitteratur 1960 2:9
Kutterspån, ej skattepliktigt vara 1960 2:1
Kwertavgifter 1960 3:8
Kvittering, i visst fall 1960 1:2
Kyrkklockor 1963 2:5 B
- Laboratorier, material för, m m* 1960 3:9,
 1962 5:4
Legosägning 1960 4:3
Likvid i natura 1960 7:3, 7:6
Ljuskopiering 1960 1:7
Logementsfartyg 1962 5:2
Lombardering 1960 1:3, 7:3, 1963 2:2
Luftfartyg, tillbehör till 1964 4:1 B
Låssmeder 1960 2:12
Läkemedel, ej skattepliktigt vara 1960 2:4
Läkemedelskort, försäljning enligt 1960 2:4
Lökar 1960 2:2
Löneförmåning 1960 2:7
- Malkroppar* 1962 2:2
Manskapshöstar 1960 2:11
Marsvin, skattepliktigt vara 1960 2:1
Maskiner, fasta 1960 3:1
Massaindustrin 1960 3:9
Materialbegreppet 1960 2:10, 3:9, 4:9, 1961
 3:5, 4:2, 1962 2:2, 3:3, 4:4, 5:4, 1963
 2:3, 3:3, 4:4, 1964 1:2, 2:4, 3:2
Matriser 1960 4:7
Medicinska gaser, ej skattepliktigt vara 1960 2:4
Mejerihanteringen 1960 3:9
Mineralterpentin, ej skattepliktigt vara 1960 2:1
Montering av fastighetstillbehör 1960 3:1
 — av byggnadsställningar 1960 3:2
 — av maskin 1961 3:4, 1964 2:1
Monteringsfärdiga trähus 1960 2:11, 1963
 3:4 B, 1964 1:3 B, 3:3
Musikinstrument, stämning av 1960 3:4
Målare 1960 2:12
- Narkosmedel, ej skattepliktigt vara* 1960 2:4
- Offsetgummiduk* 1960 3:9, 1963 3:3 B
- Panter, försäljning av* 1960 4:4
Pappersindustrin 1960 3:9
Plantor 1960 2:2
Plåtslagare 1960 2:12
Polérmedel 1960 3:9
Postförskott, försäljning mot 1960 1:11
Provanteringsfrilager 1962 1:3
Puzzolanjord, ej skattepliktigt vara 1960 2:1
Prenumerationsförmedling 1960 1:10
Presentkort, försäljning mot 1960 4:5, 7:3
Presentreklam 1960 4:7
Präglingarbeten, vissa 1960 1:7
Publikationer, viss införsel av 1960 1:10
- Rabatter, avdrag för* 1960 7:3
Receipt 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 4:7, 6:1
Reklamtryck 1960 4:7
Reklamtryckalster på främmande språk
 1962 2:6

- Reklamvaror* 1962 2:5
Rengöringsmedel 1960 3:9
Renolin, ej skattepliktig vara 1960 2:1
Reskostnader, debitering av 1960 1:12, 1963 2:1
"Returemballage" 1962 3:3
"Ringa omfattning" 1960 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, 1963 1:2 B, 2:4
Sjukhus, försäljning till 1960 2:4
— försäljning av terapialster 1963 4:2
— tillhandahållande av kost vid 1960 2:5
Självrisk 1961 6:2
"Självtvätt" 1960 1:8, 7:4
Skadestånd 1963 1:2 A
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
Skonning av hästar 1960 4:2
Skrivbyråer 1960 1:7
Skyltningsarbeten 1960 4:7
Slagg, skattepliktig vara 1960 2:1
Slipmedel 1960 3:9, 1963 3:1, 3:3 A
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
Stalliga myndigheter, skattskyldighet för 1960 2:8
Stegar, uthyrning av 1960 3:2
Stencilering 1960 1:7
Stereotyper 1960 4:7
Stämning av instrument 1960 3:4
Sägspån, ej skattepliktig vara 1960 2:1
Säkerhetsbränslan, fasta 1960 2:1

Tandtekniker 1961 5:3
Tejp 1960 3:9
Terapialster, försäljning av i visst fall 1963 4:2
Textilindustrin 1960 3:9
Tillhandahållande inom riket 1962 3:5
Tillsatsmaterial 1960 3:9
Tobaksvaror 1962 1:1
Traktamentskostnader, debitering av 1960 1:12, 1963 2:1
Trottoarsten 1960 2:1
Trycksaker för reklamändamål 1960 4:7
Tråhus, monteringsfärdiga 1960 2:11, 1963 3:4 B
Träindustrin 1960 3:9

Tvättautomater 1960 1:8, 1963 4:1 C
Tvättinrättningar 1960 1:8, 7:4, 7:5 a), 1963 4:1 C
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 1960 3:2, 1961 6:1, 1962 2:4, 3:4, 1964 4:2 B
Uthyrnings- och underhållsavtal 1960 1:1 C, 1961 5:2, 1962 1:5, 1963 2:6
Utländska företagare, skattskyldighet för 1960 6:4
Utredningar 1960 4:7
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
Varubyten i visst fall 1960 1:5
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
Verkstadsindustrin 1960 3:9
Verktyg i materialhänseende 1960 3:9, 4:9
— för speciell varutillverkning 1961 4:1
Virke från jordbruksfastighet 1961 5:1
Vite 1963 1:2 A
Vittvätt i automat 1963 4:1 C
Volvogarantin 1961 6:2
Välgörelhetsmärken o dyl, försäljning av 1960 5:2
Växlar, diskontering av 1960 1:3, 7:3
— lombardering av 1960 1:3, 7:3
— omsättning av 1960 7:3
— ränta å 1960 7:3
Växtskyddsmedel, ej skattepliktig vara 1960 2:1, 2:2

Yrkesmässig verksamhet, fråga om i speciella fall 1960 3:10, 7:4, 7:5, 1961 5:3, 6:1, 1962 2:4, 2:5, 3:4, 4:1, 1963 4:2, 1964 4:2

Återköp av vara 1962 2:1
Återropspanter 1960 4:4

Övergångsbestämmelserna 1960 1:1, 1961 5:2, 1962 1:5, 3:1, 5:1, 1963 2:6
"Övervärde" 1963 4:3
Översättningsarbeten 1960 1:7

