Fråga om förtäckt utdelning och avskrivningsunderlag vid överföring av fabriksfastighet från enskild näringsidkare till av denne helägt aktiebolag

Av lektor Ragnar Helgesson

Utredningsmetodik och argument i förhandsbeskedsärende, RÅ 1967 Fi 1931, publicerat med vederbörandes medgivande.

Som bl. a. framgår av Å. Hellner ("Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel" sid. 112 ff) skall avskrivningsunderlaget beräknas å en byggnads anskaffningsvärde och ej å taxeringsvärdet, om det förra kan tillförlitligen utredas. Någon anledning att tolka anv. till § 29 p 7 KL annorlunda synes ej finnas. Till förmån för att praxis har denna innebörd talar även lagtextens bestämmelse om att avdrag bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde; någon hänvisning till taxeringsvärdet sker ej. Kan anskaffningsvärdet ej tillförlitligt utredas, träder däremot det taxerade byggnadsvärdet in. Enligt Hellner torde detta ske, antingen taxeringsvärdet är högre eller lägre än det troliga anskaffningsvärdet. Samma tankegång återfinns även i en artikel av H. Bylin, "Rörelsebeskattning i Regeringsrättens praxis 1956—1958" (Skattenytt 1959:6 sid. 173) samt i en uppsats av C. O. Sandström, "Angående avdrag för värdeminskning eller dylikt beträffande annan fastighet" (Skattenytt nr 4 1960). Men även om principen förefaller någorlunda klar, är det tveksamt hur den praktiskt får tillämpas. Detta framgår bl. a. av en uppsats av B. af Klercker, "Avskrivningsunderlag vid värdeminskningsavdrag för byggnader i rörelse" (Skattenytt 1960:9 sid. 277). I uppsatsen hävdas bl. a., att det icke borde ställas alltför orimliga krav på en utredning beträffande byggnadens *beräknade* anskaffningskostnad, utan att man vid köp av en fastighet i varje fall såsom anskaffningskostnad för byggnaden borde få räkna den del av totala köpeskillingen som kvarstår, sedan ett *maximalt* beräknat anskaffningsvärde för marken frångragits köpeskillingen. Sedan denna artikel skrevs, har i regeringsrätten också avgjorts mål, som tyder på att det är möjligt att erhålla avdrag för värdeminskning å byggnad i förhållande till ett beräknat anskaffningsvärde. I andra fall har dock beräknade anskaffningsvärden icke godtagits som avskrivningsunderlag. Då skillnaden mellan förutsättningarna i de olika målen inte varit särskilt stor, har även ifrågasatts, om det icke finns skilda meningar inom regeringsrätten beträffande möjligheten att medge avdrag för värdeminskning, som baseras på beräknad anskaffningskostnad (jmf Skattenytt 1964:3 sid. 83 och Skattenytt 1964:4 sid. 143). I en senare artikel (Skattenytt 1967:11 sid. 434) har Bylin gjort en ny

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:38:25

analys av praxis. Han konstaterar sammanfattningsvis "att det ställs *ytterst stora krav* på utredningen för att ett beräknat anskaffningsvärde skall anses styrkt".

Förutsättningar

I ett per den 30.4.66 upprättat preliminärt bokslut för sökandens enskilda firma ingick bl. a. en fabriksfastighet (betonggjuteri) med ett bokfört värde av c:a 205.000 kronor. Enligt en opartisk utredning, som gjorts c:a ett år tidigare (1965), beräknades fastigheten ha ett värde — exklusive tomtmarken — om 420.000 kronor. Taxeringsvärdet enligt 1965 års allmänna fastighetstaxering utgjorde 198.800 kronor, därav 11.800 kronor markvärde med en tomtyta av 5.620 kvadratmeter. Fabriksbyggnaden hade byggts i två etapper, den första 1952 och den senare 1958. De båda etapperna omfattade sinsemellan lika stora byggnadsvolymer. Grund och ytterväggar var uppmurade av betonghålsten. Den stora husbredden hade medgivit att en extra våning kunnat inredas under sadeltaket i husets mitt. Yttertakskonstruktionen var av trä med tegelbeläggning. Fabrikslokalytan var 1.200 kvadratmeter och byggnadsvolymen 5.000 kubikmeter, varav byggnad 4.700 och tornsilo 300 kubikmeter. I samband med ovannämnda värdering syntes byggnadsvolymen ha satts till 6.000 kubikmeter, eftersom värdet 420.000 kronor avsåg produkten av byggnadsvolymen och ett à-pris om 70 kronor per kubikmeter. Ifrågavarande fastighet — som sökanden innehaft i mer än 10 år — avsågs skola överföras (köp eller apport) till ett av sökanden helägt aktiebolag för ett belopp av 420.000 kronor jämte värdet av tomtmarken efter 4 kronor per kvadratmeter. Övriga tillgångar i rörelsen överfördes på bolaget till bokförda värden. Uppvärderingen hade i första hand civilrättslig bakgrund.

De skattemässiga konsekvenserna av överföringen ansågs närmast böra bedömas med hänsyn till följande frågor:

1. Kommer huvudaktieägaren att beskattas för s. k. förtäckt utdelning?

2. Kommer det nya byggnadsvärdet att godkännas som avskrivningsunderlag?

Beträffande fråga 1. framförde jag i en förberedande utredning, att beskattning för förtäckt utdelning skulle kunna aktualiseras — dock endast om överföringsvärdet vid försäljning eller apport överstege allmänna saluvärdet. Därvid åberopades vad som anförts av Hellner (a. a. sid. 95 ff) resp. av K. G. A. Sandström i "Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening" sid. 497 ff. I fråga om avskrivningsunderlagets storlek lämnades en redogörelse med i huvudsak samma innehåll som inledningen till denna artikel. Bedömningen antogs således i första hand bli beroende av den utredning som skulle leda i bevis att överlåtelsepriset i vart fall icke var högre än allmänna saluvärdet, och att ett inom ramen för överlåtelsepriset beräknat anskaffningsvärde för fabriksbyggnaden utgjorde skäligt avskrivningsunderlag. På grund av osäkerheten beträffande skattekonsekvenserna föreslogs att förhandsbesked skulle begäras.

Ansökan om förhandsbesked

Ansökan ingavs hösten 1966. Förhandsbesked önskades på frågor av den innebörd som redovisats ovan. Till ansökan fogades dels ovannämnda förberedande utredning angående möjliga skattekonsekvenser, dels tre utredningar avseende värderingen av fabriksfastigheten. En kort

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:38:25

redogörelse för dessa utredningar lämnas nedan:

1. I en utredning den 19 september 1966 utförd av en konsultbyrå har värdet å fabriksbyggnaden uträknats med hänsyn till produktionskostnaderna för motsvarande byggnad i dagens kostnadsläge, varvid fastighetens värde efter avdrag för ålder och förslitning men inklusive tomtmark beräknats till 460.000 kronor. Denna värdering bygger således på samma metodik som tillämpats i fråga om den värdering som finns omnämnd ovan. Jfr. Skattenytt 1967 sid. 436.
2. I utredning den 27 september 1966 utförd av en tjänsteman vid företagareföreningen har skäligt försäljningspris å den aktuella fastigheten framräknats med ledning av hyrespriset på orten för jämförbara lokaler, varvid skäligt försäljningspris beräknats till 450.000 kronor.
3. Slutligen har fastighetens värde i en utredning den 15 november 1966 beräknats i förhållande till rörelsens avkastning, varmed sökanden velat visa, att rörelsen lämnar en fullt acceptabel förräntning av den högre balansomslutning, som ett förvärv av fastigheten till ett pris av 450.000 kronor skulle medföra.

Taxeringsintendentens första yttrande

Som framgår av nedanstående citat vann sökandens önskemål angående beskattningspåföljd inget gehör.

I förevarande fall torde någon realisationsvinstbeskattning icke kunna ifrågakomma, då säljaren innehaft fastigheten i mer än tio år. Däremot syntes beskattning för s. k. förtäckt utdelning bli aktuell, om det åsatta försäljningspriset å 450.000 kronor kan anses överstiga fastighetens allmänna saluvärde. Den avgörande frågan torde sålunda bli fastställandet av det allmänna saluvärdet för fastigheten.

I rättspraxis har här aktuellt problem varit föremål för prövning i en rad fall. I övervägande antal fall har därvid taxeringsvärdet ansetts utgöra berörda fastighets allmänna saluvärde. I ett fåtal fall har emellertid ett högre värde än taxeringsvärdet godtagits såsom allmänt saluvärde, där tillförlitlig utredning härom förelegat. Sammanfattningsvis torde man kunna säga att i rättspraxis presumtionen för att det allmänna saluvärdet sammanfaller med taxeringsvärdet är synnerligen stark och att betydande krav torde få ställas på den utredning, som vill visa att det allmänna saluvärdet överstiger taxeringsvärdet.

Det allmänna saluvärdet för här berörda fastighet synes böra bestämmas med ledning av antagande om det pris en förståndig köpare kan vilja betala. Härvid synes detta pris tillförlitligast böra beräknas med hänsyn till den avkastning rörelsen lämnar. Genom de beräkningar som företagits av ... (avser utredning 1. ovan) resp. .... (avser utredning 2. ovan), kan fastighetens allmänna saluvärde icke anses ha tillförlitligen utretts, eftersom dessa beräkningar bygger på värderingsmetoder, som icke tar hänsyn till rörelsens lönsamhet vid angivet pris å fastigheten.

Vad beträffar den av sökanden åberopade avkastningsberäkningen torde denna böra närmare analyseras särskilt på en avgörande punkt. Enligt denna beräkning utgör företagarevinsten — i utredningen kallad resultat — i runt tal 3 procent av det saluvärde rörelsen i sin helhet skulle motsvara om priset på fabriksfastigheten sätts till 450.000 kronor. En förståndig köpare kan inte antagas vara villig investera sitt kapital i ett objekt av detta slag utan att kunna påräkna att utöver ersättning för eget arbete och ränta på eget kapital erhålla skälig företagarevinst med hänsyn till den med investeringen förbundna risken, en skälig riskränta. Härvid bör man även beakta den framtida lönsamheten med hänsyn till företagets utvecklingsmöjligheter. Med beaktande av den — allmänt sett — jämförelsevis låga ekonomiska utvecklingstakten här i länet torde man i detta avseende icke kunna göra några bestämda antaganden om en ökad lönsamhet för företaget ifråga. Företagarevinsten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:38:25

synes med anledning härav i nuvarande höga ränteläge böra i förevarande fall sättas till lägst 8 à 9 procent på i rörelsen investerat kapital mot den av sökanden till omkring 3 procent beräknade företagarevinsten. Den av sökanden gjorda avkastningsberäkningen kan därvid icke anses tillförlitligen visa, att det allmänna saluvärdet för ifrågavarande fastighet utgör 450.000 kronor.

De i ansökan framställda frågorna torde böra besvaras sålunda.

Fråga 1. Med hänsyn till rådande rättspraxis och då i ärendet icke kan anses tillförlitligen utrett att det allmänna saluvärdet för fastigheten uppgår till ett så högt belopp som 450.000 kronor, synes huvuddelen av vinsten vid överförandet av fabriksfastigheten till aktiebolaget bli hänförligt till s. k. förtäckt utdelning och därmed utgöra skattepliktig inkomst för säljaren.

Fråga 2. Då såsom framgår av svaret på fråga 1 en köpeskilling å 450.000 kronor icke kan godtagas såsom aktiebolagets anskaffningskostnad för fastigheten, synes icke heller nämnda köpeskilling, reducerad med ett maximalt beräknat värde å tomtmarken, kunna godkännas såsom avskrivningsunderlag för aktiebolaget.

Sökandens påminnelser

Mot taxeringsintendentens tveksamhet inför företagets framtida lönsamhet och utveckling hänvisades till den ökade efterfrågan i samband med a) den beräknade utbyggnaden av skogsbilnätet vid flottledernas nedläggning, b) utbyggnad av vatten- och avloppsnäten inom turistorter och fritidsbyar samt c) vägombyggnader. Det bedömdes även vara av väsentlig betydelse att kunna visa, att företaget skulle ge skälig förräntning av det högre värdet på industrifastigheten. Av denna anledning ombads jag göra en utredning av fastighetens kapitalvärde, bl.a. med utgångspunkt från den av taxeringsintendenten förordade riskräntan. I och för sig utgör en sådan beräkning en principiellt riktig värderingsmetod. I praktiken måste den dock bygga på en mängd osäkra förutsättningar. För att kunna belysa detta närmare redovisas utredningen nedan.

Teorin för anläggningars värde har utarbetats inom ramen för den klassiska kapitalvärdeteorin. Ett av de bidrag inom denna teoribildning, som synes ha blivit mest uppmärksammat och som influerat en rad efterföljande forskare, är Irving Fishers arbete från år 1906, "The Nature of Capital and Income". I detta arbete (sid 188) fastslår Fisher följande för sin värdeteori grundläggande tes: "The fundamental principle is that the value of capital at any instant is derived from the value of the future income which that capital is expected to earn. ... No one will dispute that the buyer of an article of capital will value it for its expected services to him, and that at the margin of his purcheses, the price he will pay is the equivalent to him of those expected services, or, in other words, is their present worth, their discounted value or capitalized value". Värdet av industriell kapitalutrustning bestämmes enligt Fishers teori såsom det diskonterade värdet av "net realized income" av dess framtida tjänster i produktionen. Vid tillämpning av Fishers modell uppkommer givetvis problem när en enskild tillgång, ingående i en sammanhängande produktionsprocess, skall värderas genom diskontering av värdet av dess framtida tjänster. Detta problem har man bl. a. sökt lösa medelst marginalanalys i form av beräkningar av individuella tillgångars marginella produktivitet (jmf Sven-Erik Johanssons avhandling "Skatt, investering, värdering", sid 41). Vid tex bestämning av vattenfalls naturvärden har också olika typer av "restvärdeberäkningar" gjorts, vilket framgår av följande citat ur en uppsats av H. Hartzell, "Vattenkraftens naturvärde och metoder för bedömning av dess storlek" i Svenska Vattenkraftföreningens publikationer 1962: 4 sid 41:

"Ett vattenfalls naturvärde, som tillhör kategorin "jordränta" inom den klassiska nationalekonomin, utgör vid ett fixt marknadsvärde å den färdiga kraften rent teoretiskt den kapitaliserade nettovinsten, sedan från inkomsten av kraftleveranserna avdragits i första hand räntor å byggnadskostnaderna och årliga kost-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:38:25

nader för drift, underhåll och förnyelse men därutöver även ett skäligt räntetillägg på det egna riskkapitalet ävensom skatter, som kan anses knutna till själva anläggningen och inkomsten av densamma."

Vid expropriation uppkommer givetvis också värderingsfrågor. I detta avseende kan hänvisas till "Löseskilling vid expropriation för tätbebyggelse" av M. Hernmark; jmf bl a följande citat (sid 170).

"Utgår man från förutsattningen att värdeuppskattningen vid expropriation i första hand skall ske på grundval av ortens pris, följer främst därav att avkastningsmetoden kommer till användning för det fall att något ortspris icke går att fastställa. Detta kan vara förorsakat dels av att tillräckligt många representativa överlåtelser ej förekommit på orten under senare tid och dels av att ortsprismetoden som sådan icke är lämpad för fastighet av det slag, som exproprieras. Märkas bör dock att enligt flera uttalanden det ofta kan vara lämpligt att använda båda metoderna vid en och samma uppskattning för att ett säkrare resultat skall erhållas. — I SOU 1963:73 framhålles att verkställda beräkningar av avkastningsvärdet med utgångspunkt i nuvarande avkastning främst avsett bebyggda fastigheter, som disponerats för uthyrning eller för egen rörelse."

Ovannämnda avkastnings-, diskonterings- eller kapitaliseringsmetoder används också vid fastighetstaxering, t. ex. vid taxering av vattenfallsfastighet, skogsfastighet samt hyresfastighet jfr härutinnan Geijer m fl "Taxering av fastighet". Taxering av industrifastigheter synes dock i regel ha skett med utgångspunkt från den faktiska eller beräkneliga anläggningkostnaden, vilken omräknas till nuvärde under beaktande av vederbörlig avskrivning för äldre fastigheter. Att denna metod kan komma att strida mot den ovan beskrivna värderingsteorin hänger samman med att anläggningskostnadsmetoden icke tar hänsyn till rörelsens lönsamhet. Med hänsyn till ändamålet med fastighetstaxering torde sådana invändningar i praktiken sakna relevans. Helt allmänt torde nämligen gälla att erhållna taxeringsvärden blir förhållandevis låga. Att inte heller taxeringsmyndigheterna ansett värdena tillfredsställande vid bla *utköp* av fastigheter från aktiebolag framgår av K. G. A. Sandström, "Beskattning vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening." Sålunda har i ett antal fall köparen påförts inkomst för förtäckt utdelning även i fall då köpet skett till taxeringsvärdet, eftersom allmänna saluvärdet ansetts vara högre (a. a. sid 457 ff).

I förevarande fall har skilda värderingsmetoder använts för bestämning av industrifastighetens värde. I en särskilt upprättat kalkyl har en bedömning gjorts beträffande rörelsens lönsamhet vid beräknat fastighetsvärde. Mot denna beräkning har bla invänts att den icke innefattar tillräckligt hög företagarvinst.

Enligt den preliminära ingående balansräkningen har tillgångarnas värde upptagits till cirka 1.060.000 kronor. Tillgångsvärdet exklusive fastigheten utgör cirka 610.000 kronor. Om dessa värden förutsättes vara rimliga — någon invändning mot beräkningen har i vart fall icke gjorts från taxeringsmyndighetens sida — kan tydligen mot bakgrunden av ovan refererade tankegångar industrifastighetens värde uppskattas genom en nuvärdeberäkning av de kostnader och intäkter som återfinns i lönsamhetskalkylen (värdering nr 3 ovan). Det första problemet blir därvid att bestämma kalkylräntan. Olika metoder vid bestämning av kalkylräntan finns beskrivna i ett flertal böcker och tidskrifter t. ex. a. a. av Johansson, sid 72; jämför även E. Lundberg, "Produktivitet och räntabilitet" sid 134.

En vanlig ansats vid räntebestämningen — som i förevarande fall också torde vara överskådlig — är följande tankegång. Tillgångarna i ett industriföretag antas finansierade dels med eget kapital, Ke, dels med främmande kapital (lån), Kf. Den avkastning som krävs för Ke sättes = pe. Räntan å främmande kapital antas vara pf. En vägd genomsnittlig kalkylränta, p, erhålles då enligt följande:

$$p = \frac{Ke \cdot pe + Kf \cdot pf}{Ke + Kf}$$

I detta fall sättes räntan å främmande kapital (i enlighet med kalkylen) till 8,5 procent. I taxeringsintendentens yttrande hävdas, att företagarvinsten — dvs riskersättning mm å eget kapital — bör utgöra 8 à 9 procent, dvs i genomsnitt 8,5 procent. Pe skulle därvid komma att uppgå till 8,5 procent + 8,5 procent

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:38:25

= 17 procent. Att detta innebär ett högt avkastningskrav framgår bla av de undersökningar E. Hansson gjort, "Nordens största företag" (Ekonomens specialnummer 16.12.66). För huvuddelen av dessa företag synes nämligen expostvärdena för pe utgöra mindre än 10 procent. Som framgår av den preliminära balansräkningen utvisar företaget en mycket låg självfinansieringsgrad. Som en på längre sikt mera acceptabel självfinansieringsgrad väljes relationstalet 25 procent. Kalkylräntan erhålles då enligt följande:

$$p = \frac{0{,}25 \cdot 0{,}17 + 0{,}75 \cdot 0{,}085}{0{,}25 + 0{,}75} = 0{,}11$$

Med utgångspunkt från denna kalkylränta och under antagande av en ekonomisk livslängd för industrifastigheten om 33 år — i kalkylen har räknats med 3 procent årlig avskrivning — erhålles rörelsens kapitalvärde, K, enligt följande formel:

$$K = \frac{a\left(1 + \frac{p}{100}\right)^n - 1}{\frac{p}{100}\left(1 + \frac{p}{100}\right)^n},$$

där a avser *beräknat framtida årsöverskott.*

Enligt kalkylen kan a beräknas utgöra 121.000 kronor. Insättes detta värde för a i ovanstående formel med p = 11 och n = 33, erhålles ett K-värde om 1.064.800 kronor. Med utgångspunkt från tidigare refererade tankegångar utgör därvid industrifastighetens värde 1.064.800—610.000 = 454.800 kronor.

Slutsats: Med utgångspunkt från det siffermaterial som framlagts i kalkylen kan jag icke förstå annat än att rörelsen är lönsam vid ett värde å industrifastigheten om ca 450.000 kronor, även om det egna kapitalets förräntning inkluderar önskad företagarvinst.

Fortsatt skriftväxling

Den fortsatta skriftväxlingen blev inte särskilt omfattande, eftersom taxeringsintendenten — som framgår nedan — frångick kravet på beskattning för förtäckt utdelning.

Helgessons senaste utredning får anses giva vid handen att värdet å ifrågavarande fastighet under i *utredningen angivna förutsättningar* kan beräknas till c:a 450.000 kronor. Bland de angivna förutsättningarna ingår bl. a. antaganden om en självfinansieringsgrad om 25 procent och en kalkylränta om 8,5 procent å främmande kapital. Med hänsyn till de villkor i nämnda avseenden, varunder företaget i verkligheten arbetat, synes ifrågavarande antaganden alltför optimistiska. Räntan å stora delar av företagets främmande kapital synes t. ex. å bilväxlar enligt vad sökanden under hand upplyst ha uppgått till c:a 12 procent. Å andra sidan medför den lägre självfinanseringsgrad än 25 procent, som man sannolikt har att räkna med, att kalkylräntan totalt sett kan sättas lägre än vad Helgesson gjort. Även om premisserna för det angivna värdet om c:a 450.000 kronor måste anses mer eller mindre osäkra torde dock nämnda värde å fabriksfastigheten icke obetingat kunna anses för högt, enär Helgessons beräkning av värdet synes inrymma en viss marginal.

Fråga nr 1 synes mot bakgrunden av det anförda numera böra besvaras så att överförandet av fabriksfastigheten till aktiebolaget till ett värde av 450.000 kronor icke med nödvändighet bör medföra beskattning för förtäckt utdelning.

Avdrag för värdeminskning å byggnad i rörelse skall i princip beräknas å byggnadens anskaffningsvärde. För det fall att utredning härom icke kan förebringas torde avdrag merendels beräknas å det i taxeringsvärdet ingående byggnadsvärdet. Då Helgessons beräkning av fastighetens värde bygger på mer eller mindre ovissa antaganden rörande företagets framtida utveckling samt då i värdet om 450.000 kronor även ingår värdet å marken, synes varken Helgessons utredningar eller någon annan av sökanden förebragt utredning böra medföra att värdeminskningsavdrag å fabriksbyggnaden i aktiebolagets ägo beräknas å högre avskrivningsunderlag än som skett under den tid byggnaden befunnit sig i sökandens direkta ägo.

Fråga nr 2 synes följaktligen böra besvaras så, att bolagets anskaffningsvärde för byggnaderna å fastigheten oavsett om förvärvet sker genom köp eller apport icke bör läggas till grund såsom avskrivningsunderlag.

Sökanden ansåg taxeringsintendentens ställningstagande inkonsekvent, eftersom det i princip måste leda till ett orimligt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:38:25

högt markvärde enligt nedanstående argumentering.

Även om ett överföringsvärde om 450.000 kronor accepteras, anser taxeringsintendenten "att värdeminskningsavdrag å fabriksbyggnaden i aktiebolagets ägo icke beräknas å högre avskrivningsunderlag än som skett under den tid byggnaden befunnit sig i sökandens direkta ägo." Principiellt sett innebär detta uttalande, att markvärdet utgör 263.000 kronor (450.000 —187.000 kronor, dvs nuvarande avskrivningsunderlag). Det må nämnas, att fastigheten omfattar 5.620 kvadratmeter och att marken sålunda anses ha ett värde om 467 kronor per kvadratmeter. Att ett sådant markpris är helt orimligt torde bl a framgå av att försäljningar där intressegemenskap mellan köpare och säljare ej förelegat skett till priser under 10 kronor per kvadratmeter. Även om det negativa svaret på fråga 2 innebär en beskattningskonsekvens som är av mindre betydelse både ur min och bolagets synpunkt, vill jag dock fästa riksskattenämndens uppmärksamhet på att taxeringsintendentens ställningstagande innebär dels att fastighetens markvärde blir orimligt högt dels att af Klerckers önskemål, att det icke borde ställas alltför orimliga krav på en utredning beträffande en byggnads beräknade anskaffningskostnad, icke beaktas. Enligt af Klercker borde man vid köp av en fastighet i varje fall såsom anskaffningskostnad för byggnaden få räkna den del av totala köpeskillingen för fastigheten, som kvarstod sedan ett *maximalt* beräknat anskaffningsvärde för marken frånd ragits köpeskillingen. Denna metod synes för övrigt i vissa fall även ha godtagits av regeringsrätten. Ett klart *maximalt* markvärde i detta fall är 50.000 kronor. Avskrivningsunderlaget bör därför enligt min uppfattning bestämmas till lägst 400.000 kronor. Ett sådant ställningstagande kan för övrigt icke heller anses strida mot den praxis som tidigare tillämpats och som även i fortsättningen torde komma att tillämpas då underlag för ingångsvärden i vissa fall skall bestämmas. Sålunda erhåller t ex tandläkare under vissa förutsättningar avdrag för ingående lager och fordringar då motsvarande utgående värden saknas, trots att detta innebär ett klart åsidosättande av den s. k. kontinuitetsprincipen inom redovisningsläran. I mitt fall skulle ett högre avskrivningsunderlag icke innebära något avsteg från gällande redovisningsprinciper. Sakligt sett kan jag icke heller inse, varför ett avskrivningsunderlag, som beräknats enligt vad ovan föreslagits, skulle vara svårare att acceptera ur beskattningssynpunkt än i andra sammanhang konstruerade ingångsvärden. Med hänsyn till att avskrivningsunderlaget i detta sammanhang är av mindre vikt vill jag dock icke att ärendet skall fördröjas genom ytterligare utredningar och argumentering i denna del.

Någon ytterligare skriftväxling förekom icke.

Riksskattenämndens förhandbesked

Riksskattenämnden finner utredningen i ärendet icke föranleda till antagande att den tilltänkta köpeskillingen för fastigheten — 420.000 kronor för byggnaderna och 4 kronor per kvadratmeter för marken — överstiger fastighetens allmänna saluvärde.

I enlighet härmed förklarar riksskattenämnden att, om sökanden till ett nybildat aktiebolag, vari han själv äger aktiemajoriteten, överlåter ifrågavarande fabriksfastighet för ett pris av 420.000 kronor för byggnaderna och 4 kronor per kvadratmeter för marken, sökanden icke skall på grund av överlåtelsen anses ha åtnjutit inkomst i form av förtäckt utdelning. Vidare förklarar riksskattenämnden, att aktiebolaget är berättigat att vid inkomsttaxeringen beräkna värdeminskningsavdrag för byggnaderna på grundval av deras nämnda anskaffningsvärde, 420.000 kronor.

Taxeringsintendenten anför besvär

En ny fas i ärendet inträdde i och med att taxeringsintendenten — som framgår av följande citat — i sina besvär kom att argumentera efter delvis helt nya riktlinjer.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:38:25

Såsom Bylin (Skattenytt nr 4/1967 sid 177 ff) framhåller, råder i praxis delade meningar om ett beräknat anskaffningsvärde överhuvud kan anses vara tillfyllest såsom värdeminskningsunderlag för byggnad. Utom i fall där taxerade byggnadsvärdet varit uppenbart felaktigt synes regeringsrätten under 1950-talet och fram till tidpunkten för avgörandet i rättsfallet RÅ 1963 ref 49 i regel inte ha godkänt beräknade anskaffningsvärden vare sig vid beräkning av inkomst av annan fastighet eller av rörelse. Även om vissa avgöranden under senare år må tyda på en liberalisering å området, synes alltjämt icke kunna påvisas praxis av innebörd att beräknade anskaffningsvärden å byggnad böra godtagas såsom avskrivningsunderlag.

Oavsett vilken principiell ståndpunkt, som intages beträffande frågan om ett beräknat anskaffningsvärde å byggnad överhuvud bör godtagas såsom avskrivningsunderlag vid inkomstberäkningen, torde tvekan icke råda om att höga krav å utredning och bevisning måste ställas då tillämpning av ett å sådan grund konstruerat avskrivningsunderlag påyrkas. Enligt min uppfattning måste vidare anses självklart, att avskrivningsunderlaget icke bör bestämmas till högre belopp än som motsvaras av fastighetens totala historiska anskaffningskostnad, minskad med ett maximalt beräknat anskaffningsvärde å tomtmarken. I förevarande mål föreligger avsikt att förvärva egendomen genom ett formellt köp av hela fastigheten för 450.000 kronor. I fall av intressegemenskap mellan säljare och köpare synes man för utrönande av fastighetens totala historiska anskaffningskostnad böra gå tillbaka till köpeskillingen vid säljarens fång (jfr Sandström nedan). Handlingarna i målet lämna icke upplysning om säljarens faktiska anskaffningskostnad. En viss uppfattning om nämnda anskaffningskostnad torde emellertid erhållas genom upplysningen om att fastigheten i sökandens räkenskaper före överlåtelsen till aktiebolaget hade ett bokfört värde av 205.000 kronor. I 1965 års allmänna fastighetsdeklaration har anskaffningskostnaden år 1952 angivits till 50.000 kronor. Av fastighetsdeklarationen framgår vidare att fabriksbyggnaden år 1959 utbyggdes för en kostnad av 65.000 kronor. De sålunda föreliggande uppgifterna föranleda icke antagande, att den totala historiska anskaffningskostnaden för fastigheten skulle mera avsevärt överstiga det bokförda värdet om 205.000 kronor. Sökanden har i målet ej heller visat högre anskaffningsvärde föreligga. De utredningar från sökandens sida rörande byggnadernas värde, som åberopas, syfta närmast till en sannolikhetsberäkning rörande byggnadernas bruks- eller återanskaffningsvärde och sakna därför intresse vid fastställandet av det verkliga anskaffningsvärdet.

Flera skäl kunna anföras såsom stöd för uppfattningen att värdeminskningsunderlag för byggnad, som beräknats på av sökanden tillämpat eller liknande sätt, icke bör godtagas vid inkomstberäkningen.

Av 100 § 2 mom aktiebolagslagen framgår, att uppskrivning av aktiebolags anläggningstillgångar under viss förutsättning må ske bl a såframt det belopp, varmed uppskrivning sker, användes för ökning av aktiekapitalet genom fondemission jämlikt bestämmelserna i 64 § aktiebolagslagen. Begränsningsregeln i tredje stycket förstnämnda lagrum om att uppskrivning av värde å fast egendom icke i något fall må ske över senast fastställda taxeringsvärdet förtjänar i detta sammanhang att beaktas såsom ett uttryck för den allmänna försiktighetsprincip som bör tillämpas vid tillgångars värdering.

Från skattesynpunkt är att konstatera att uppskrivning av anläggningstillgångar t ex i samband med fondemission icke medför att avskrivningsunderlaget för tillgångarna i fråga rubbas genom uppskrivningen. Denna regel synes icke kunna ifrågasättas. I det av Palle Hansen och Harald Bernström redigerade arbetet "Handbok i redovisning" uttalas sålunda (sid 297) beträffande den bokföringsmässiga behandlingen av uppskrivning av värden å materiella anläggningstillgångar kort och gott att "man måste emellertid komma ihåg, att man i beskattningsavseende ej får avdraga större avskrivningar än som sammanlagt motsvara det ursprungliga anskaffningsvärdet."

I detta mål grundar sig det av sökanden beräknade och av riksskattenämnden godkända avskrivningsunderlaget icke å uppskrivning utan å en formell överlåtelse av egendomen till visst pris, utifrån vilket pris ett anskaffningsvärde å byggnaderna beräknats. På grund här-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:38:25

av kan det nyss anförda icke i och för sig åberopas såsom stöd för uppfattningen att bolagets beräknade anskaffningskostnad för byggnaderna icke bör läggas till grund såsom avskrivningsunderlag vid inkomstberäkningen. Det torde dock böra observeras att det värde å byggnaderna, som sålunda beräknats utgöra skäligt avskrivningsunderlag, till mer än dubbla beloppet eller med 233.000 (420.000 ./. 187.000) kronor överstiger den värdenivå som jämlikt begränsningsregeln i 100 § 2 mom tredje stycket aktiebolagslagen kunnat ifrågakomma vid uppskrivning av aktiebolags anläggningstillgångar. En sådan värdering av byggnaderna kan knappast anses godtagbar vare sig från civil- eller skatterättslig synpunkt.

Sandström har i sitt arbete "Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening" sid 238 ff behandlat frågan om underlag för värdeminskning å fastighet, förvärvad från delägare till överpris. Sandström hänvisar härvid till utgången i rättsfallet RÅ 1949 ref 39, i vilket mål var fråga om bestämmande av avskrivningsunderlag för byggnader, som ett aktiebolag för användning i rörelse förvärvat från sitt (så gott som helägda) dotterdotterbolag. Regeringsrätten fann därvid att såsom anskaffningsvärde för moderbolaget skulle anses det belopp, som kvarstod i beskattningsavseende oavskrivet för dotterdotterbolaget. Skillnaden, d. v. s. den del av anskaffningsvärdet som icke finge läggas till grund för värdeminskning, synes ha ansetts motsvaras av verkställd utdelning. Av det anförda torde få anses framgå att vid fall av intressegemenskap mellan säljare och köpare köpeskillingen må i skälig mån jämkas vid fastställandet av det anskaffningsvärde, varå avdrag för värdeminskning må göras.

Någon principiell skillnad synes icke råda mellan förhållandena i rättsfallet RÅ 1949 ref 39 och de i förevarande mål föreliggande. Med hänsyn härtill och vad jag tidigare härovan anfört synes av bolagets anskaffningskostnad ett belopp om skäligen högst 200.000 kronor böra läggas till grund såsom avskrivningsunderlag. Vid sådant ställningstagande torde få anses bli en följd att fråga om beskattning för förtäckt utdelning måste uppkomma. Utdelningen bör härvid beräknas till 220.000 (420.000 ./. 200.000) kronor.

Sökandens yttrande

Sökanden sökte i första hand påvisa, att det historiska anskaffningsvärdet icke kan utgöra en begränsande faktor enligt följande argumentering.

I besvären yrkas att ett belopp om högst 200.000 kronor lägges till grund såsom avskrivningsunderlag. Detta värde synes ha framkommit som en kompromiss mellan vad som kan anses skäligt med hänsyn till fastighetens historiska anskaffningsvärde, bokfört värde och taxeringsvärdet. Att bedömningen icke innebär ett förutsättningslöst försök att komma fram till vad som nu är fastighetens allmänna saluvärde torde vara fullt klart. Trots detta användes skälighetsvärdet som utgångspunkt vid beräkningen av s. k. förtäckt utdelning. Utdelning av nu ifrågasatt slag skall dock i princip avse skillnaden mellan en fastighets allmänna saluvärde och åsatt inköpspris. Denna beräkningsmetod har uppenbarligen icke tillämpats beträffande i besvären ifrågasatt utdelning om 220.000 kronor. Rättsfallet RÅ 1949 ref. 39 kan nämligen icke åberopas som principlösning vid beräkning av s. k. förtäckt utdelning. Även om rättsfallet skulle vara av prejudicerande betydelse vid fastställandet av avskrivningsunderlagets storlek — vilket jag dock icke anser eftersom förutsättningarna är olika — behöver detta givetvis icke innebära ett ställningstagande till storleken av ev. förtäckt utdelning, eftersom sådan utdelning och avskrivningsunderlagets storlek är två vitt skilda problem. Ytligt sett föreligger givetvis beröringspunkter, eftersom "inkonsekventa" lösningar kan ge orimliga resultat beträffande markvärdets storlek.

Som framgår av skilda utredningar i målet skulle ett överlåtelsepris för fastigheten om 450.000 kronor icke överstiga allmänna saluvärdet. Detta värde har också accepterats av riksskattenämnden och i vart fall indirekt av taxeringsintendenten i ett tidigare yttrande såsom mått på fastighetens allmänna saluvärde. Vid avyttring till detta pris har därför förtäckt utdelning icke ansetts böra komma ifråga. Nu anses i besvären att en sådan värdering knappast är "godtagbar vare sig från civil- eller skatterättslig synpunkt." De civilrättsliga betänkligheterna torde hänföra sig till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:38:25

vissa begränsningsregler vid uppskrivning av anläggningstillgång enligt aktiebolagslagen. Dessa bestämmelser är dock överhuvudtaget icke tillämpliga i samband med ett aktiebolags köp av t ex en fastighet. Reglerna gäller sålunda enbart vid uppvärdering, dvs då äganderättsövergång icke är aktuell. Eftersom fastigheten i mitt fall skall byta ägare, saknar de åberopade civilrättsliga reglerna relevans. Ur skatterättslig synpunkt förefaller det icke heller vara "självklart att avskrivningsunderlaget icke bör bestämmas till högre belopp än som motsvaras av fastighetens totala historiska anskaffningskostnad". Med hänsyn till att reparations- och underhållskostnader är avdragsgilla medan avskrivningsunderlaget bestämmes i samband med fastighetstaxeringen som en funktion av bl a fastigheternas skick, dvs i praktiken inkluderar redan avdragna kostnader, torde den allmänna fastighetstaxeringen principiellt leda till att ("evig") avskrivning som regel får ske på fastigheternas nuvärden. Någon generell begränsning till historiska anskaffningskostnaden finns i vart fall icke. Om nu — som i mitt fall — taxeringsvärdet av skilda skäl ligger väsentligt under allmänna saluvärdet, kan jag icke förstå vad det skulle vara för fel i den metod som här föreslagits, nämligen att inom ramen för det beräknade allmänna saluvärdet för fastigheten, dvs 450.000 kronor, bestämma byggnadens värde med hjälp av ett beräknat maximalt markvärde. Riksskattenämnden har tydligen också funnit beräkningen fullt godtagbar. Jag hemställer att någon ändring icke göres i riksskattenämndens beslut, eftersom beslutet enligt min mening utgör en både ur materiell och principiell synpunkt förnuftig lösning på problemet.

Fortsatt skriftväxling

I den fortsatta skriftväxlingen tog taxeringsintendenten upp ytterligare en aspekt på problemet, nämligen risken för missbruk. Inlagan citeras nedan.

Sökanden hävdar i sitt yttrande bl. a. att utgången i rättsfallet RÅ 1949 ref. 39 icke kan åberopas såsom principlösning vid beräkning av beloppet för förtäckt utdelning men medger att "ytligt sett föreligger givetvis beröringspunkter". Jag har svårt att dela sökandens uppfattning i detta avseende. Enligt min mening visar utgången i sagda mål just på principen för sådan beräkning om än i grova drag.

Såsom redan tidigare i besvärsinlagan av den 29 juni 1967 framhållits synes man i praxis under 50-talet och fram till tidpunkten för avgörandet RÅ 1963 ref. 49 i regel icke ha godkänt beräknade anskaffningsvärden såsom avskrivningsunderlag för byggnader. I sistnämnda fall har regeringsrätten såsom avskrivningsunderlag godkänt fastighetens inköpspris efter avdrag för ett maximalt beräknat markvärde. I ett senare avgörande den 8 januari 1964 angående Gotlands Mejeriförening har regeringsrätten emellertid icke godtagit ett å liknande sätt beräknat anskaffningsvärde å byggnad. Det synes mig på grund härav tveksamt huruvida utgången i 1963 års mål kan betraktas som ett prejudicerande avgörande. Med anledning härav torde man i här aktuellt fall icke kunna utan vidare godtaga ett avskrivningsunderlag beräknat enligt den av sökanden föreslagna metoden.

Det torde för övrigt föreligga ytterligare skäl till stöd för uppfattningen att beräknade anskaffningsvärden icke utan synnerliga skäl böra godtagas såsom avskrivningsunderlag för byggnad. Det får nämligen enligt min uppfattning anses betänkligt om det nybildade aktiebolaget — efter utgången av en 10-årig period med stark inflation — skulle i sin tur avyttra fastigheten till köpare varmed intressegemenskap föreligger eller eventuellt avyttra densamma till annat av sökanden helägt företag, om köparen finge tillgodoräkna sig ytterligare förhöjt avskrivningsunderlag.

Av det anförda framgår att man i förevarande sammanhang icke kan bortse från risken för missbruk.

I detta sammanhang förtjänar även bestämmelserna i anvisningarna till 29 § punkt 3. b fjärde stycket kommunalskattelagen att beaktas. Enligt dessa skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas om den skattskyldige eller någon som står honom nära vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt. Även om sagda regler icke skulle vara direkt tillämpliga i förevarande fall, mana desamma dock till iakttagande av restriktivitet vid bestämmande av avskrivningsunderlag vid transaktioner av den art som är aktuell i detta fall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:38:25

Sökanden tillbakavisade risken för missbruk med följande motivering.

I påminnelserna talas om risk för missbruk. Denna risk måste rimligen vara helt avhängig av *vilket värde som godkännes i förhållande till ett faktiskt saluvärde*. Med hänsyn till de stora kraven på bevisning angående ett uppgivet värdes överensstämmelse med allmänna saluvärdet torde möjligheten att få värden godkända som ligger *över* allmänna saluvärdet vara liten. Därmed föreligger icke heller risk för s. k. förtäckt utdelning. Om sedan från detta godkända värde, som alltså på grund av beviskravet snarast torde understiga allmänna saluvärdet, drages ett i överkant tilltaget värde för marken och det så erhållna restvärdet godtages som avskrivningsunderlag, kan rimligen icke heller någon risk för missbruk uppkomma ifråga om avskrivningsunderlagets storlek. Om värdet skulle bli högre än historiska anskaffningsvärdet, innebär detta rimligen icke något missbruk eller kringgående finansrättsligt sett, eftersom vad som ovan beskrivits utgör den generella metoden då avskrivning sker på byggnadsvärden som bestämmes i samband med fastighetstaxering. Att därvid avskrivningsunderlag erhålles som på grund av penningvärdets fall, befolkningsomflyttningar etc. många gånger väsentligt överstiger byggnadernas historiska anskaffningsvärden, torde vara allom bekant. Sistnämnda metod torde också i praktiken innebära att dubbelavdrag för reparations- och underhållskostnader i viss utsträckning erhålles. I mitt fall blir detta icke möjligt, eftersom avskrivningsunderlaget icke påverkas av fastighetstaxeringen.

Någon ytterligare skriftväxling förekom inte.

Regeringsrättens utslag

Kungl. Maj:t har i nåder låtit Sig föredragas ovanberörda underdåniga besvär och finner ej skäl att göra annan ändring i överklagade förhandsbeskedet än att Kungl. Maj:t förklarar att vad däri föreskrivits skall gälla endast under förutsättning att den avsedda överlåtelsen kommer till stånd inom tre månader från dagen för Kungl. Maj:ts beslut.

Två ledamöter i RR fann inte genom vad i målet förekommit utrett, att den tilltänkta köpeskillingen inte översteg fastighetens allmänna saluvärde. Bland annat på grund härav fann dessa ledamöter att förhandsbesked inte kunde meddelas i vidare mån än att de förklarade, att skattepliktig förtäckt utdelning från bolaget inte uppkom för sökanden om han överlät fastigheten till bolaget för en köpeskilling som inte översteg fastighetens allmänna saluvärde vid tidpunkten för överlåtelsen samt att bolaget var berättigat att beräkna värdeminskningsavdrag för byggnaderna på grundval av det i den nyss angivna anskaffningskostnaden ingående belopp, som kunde styrkas vara byggnadernas värde.

Sensmoral

Av detta fall bör med all önskvärd tydlighet framgå, att svårigheterna att objektivt beräkna avskrivningsunderlaget för en byggnad i samband med överlåtelse av hela fastigheten kan vara mycket stora. Här må enbart erinras om intressegemenskapen mellan säljare och köpare och att taxeringsvärdet — som nyligen fastställts — icke ens skulle komma att uppgå till hälften av det beräknade överföringsvärdet för fastigheten. I sådana osäkerhetssituationer ligger det sannolikt nära till hands för taxeringsmyndigheten att tillämpa schablonlösningar, t.ex. att strikt hålla fast vid taxeringsvärdet. Både regeringsrättens majoritet och riksskattenämnden har dock i detta fall godtagit en ”pragmatisk” lösning.

Red:s anmärkning: Med hänsyn till skiljaktigheten i RR får man inte dra alltför vittgående slutsatser av utgången. Så t. ex. torde produktionskostnadsmetoden inte utgöra en framkomlig väg. Däremot synes proportioneringsmetoden ha framtiden för sig, se SN 1968 s. 329.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:38:25