

# I

## Meddelanden från



# Riksskattenämnden

Årg. 19

Nr 1 1970

---

### 1) Värdeminskningsavdrag för viss maskinell utrustning i hyresfastigheter

Enligt 25 § 1 mom. kommunalskattelagen må från bruttointäkten av sådan annan fastighet, för vilken intäkten beräknas enligt 24 § 1 mom. samma lag, avdrag göras bl. a. för värdeminskning genom slitning, utrangering eller eljest av fastighetsägaren tillhöriga maskiner och andra inventarier, som hör till fastigheten.

Enligt punkt 2 b av anvisningarna till 25 § i dess lydelse enligt lagen den 13 juni 1969 (nr 363) om ändring i kommunalskattelagen medges avdrag för årlig värdeminskning av värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning, vars värde ingår i taxeringsvärdet (byggnadsvärdet), enligt särskild avskrivningsplan efter högre procenttal än för byggnaden i övrigt. Värdeminskningsavdraget beräknas på utrustningens anskaffningsvärde.

I propositionen nr 100 år 1969 – genom vilken proposition förslag framlades till

nysnämnda lag om ändring i kommunalskattelagen – uttalade föredragande departementschefen bl. a. att han förutsatte, att riksskatteenämnden i anvisningar till ledning för taxeringen angav vilka anordningar som berättigade till årliga värdeminskningsavdrag, samt att det var lämpligt att riksskattenämnden därvid angav vilken procentsats som borde vara tillämplig på olika tillgångar.

I anledning av vad sålunda förekommit har riksskattenämnden – sedan Näringslivets byggnadsdelegation inkommit med förslag i ämnet samt taxeringsdirektören och vissa förste taxeringsintendenter avgivit yttranden över nämnda förslag – den 29 december 1969 beslutat att såsom *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalanden. Anvisningarna bör tillämpas fr. o. m. 1970 års taxering.

Från bruttointäkten av sådan annan fastighet, för vilken intäkten beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen, bör

R I: 1

i den mån den skattskyldige yrkar det avdrag enligt särskild avskrivningsplan medges för nedan angivna maskinella utrustning, i den mån byggnaden är försedd med utrustningen i fråga. Det årliga avdraget beräknas på utrustningens anskaffningsvärde och efter det procenttal, som nedan anges för respektive utrustningsdelar. Rör, ledningar och trummor räknas i intet fall till den maskinella utrustningen. Underlaget för beräkning av värdeminskningsskatt för byggnaden minskas med anskaffningsvärdet för den maskinella utrustning, som avskrivs enligt särskild plan.

<i>Slag av utrustning</i>	<i>Avskrivningsprocent</i>
1. <i>Anläggning för värme och varmvatten, innefattande: Värmepannor, oljeeldningsaggregat, stoker, oljecisterner, cirkulationspumpar, rökreningsaggregat, rökgasfläktar, instrumentering och regleringsautomatik för pann- och undercentraler, variatoranläggningar, varmvattenberedare, varmlufts-batterier, avhärdningsaggregat, undercentraler till fjärrvärme samt värmeväxlare . . . . .</i>	5 %
2. <i>Anläggning för ventilation m. m., innefattande: Evakueringsfläktar (med maskineri), varm- och kallluftaggregat samt befuktningsanläggningar . . . . .</i>	5 %
3. <i>Hissmaskinerier (ej gejdrar och hisskorgar) . . . . .</i>	5 %
4. <i>Maskineri till kylda matkällare</i>	5 %
5. <i>Vibrasuganläggning . . . . .</i>	10 %
6. <i>Maskineri till centralsugning . . . . .</i>	5 %
7. <i>Sopsuganläggning . . . . .</i>	5 %
8. <i>Sopkomprimatorer . . . . .</i>	10 %
9. <i>Sopkaruseller och sopsäckväxlare</i>	10 %

R I: 2

## 2) Beskattning av taxiförarens drickspengar

I fråga om den skattemässiga behandlingen av drickspengar gäller som huvudregel, att dylik inkomst i likhet med all annan kontant inkomst skall upptagas till det belopp, som faktiskt uppburits.

Med hänsyn till föreliggande kontrollsvårigheter och i syfte att främja en likformig taxering brukar i det övervägande flertalet länsanvisningar anges, att taxiförarens nettoinkomst av drickspengar i normala fall inte torde understiga vissa angivna procentsatser av inkörssumman.

Riksskattenämnden anförde i sin skrivelse till samtliga landskamrerare i anledning av nämndens granskning av förslagen till länsanvisningar för 1969 års taxering, att de föreslagna procentsatserna var starkt varierande och gav sken av ett visst godtycke. Vidare uttalades, att nämnden avsåg att till 1970 års taxering genom medverkan av vederbörande organisationer söka få fram underlag för en bättre och rättvisare avvägning. I anledning härav har riksskattenämnden haft överläggningar med företrädare för Biltrafikens arbetsgivareförbund, Svenska taxiförbundet och Svenska transportarbetareförbundet.

Riksskattenämnden har därefter den 14 november 1969 beslutat meddela följande anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna angående beskattning av drickspengar åt taxiförare.

Med hänsyn till föreliggande kontrollsvårigheter och i syfte att främja en likformig taxering i fråga om drickspengar som uppbäres av taxiförare – varmed avses såväl anställd förare som taxiägare, vilken utövar förartjänst – bör med tillämpning fr. o. m. 1970 års taxering följande gälla.

1. I fråga om taxiförare på rena landsbygden och i helt obetydliga tätorter bör en schablonmässig uppskattning av drickspengarna till viss procent av inkörssumman icke förekomma.

2. Beträffande övriga tätorter bör – då taxiföraren icke visar att drickspengarna uppgått till lägre belopp – drickspengarna inte upptagas till lägre belopp än som motsvarar för respektive ortstyp nedan angivna procentsats av inkörssumman. Därvid bör dock gälla att inkörssumman först minskas med den del därav, som belöper på sådana körningar av skolbarn, sjuka, handikappade m. fl. som sker enligt avtal med myndighet och för vilka drickspengar icke utgår. Uppgift om nämnda körningar kan, i de fall kontroll anses erforderlig, i regel erhållas av taxiförarens arbetsgivare eller, i fråga om taxiförare med egen rörelse, inhämtas av dennes räkenskapshandlingar.

<i>Ortstyp</i>	<i>Procentsats</i>
a) Tätorter, andra än de ovan i punkt 1 avsedda, med ett invånarantal av högst omkring 10.000 . . . .	3
b) Tätorter med ett invånarantal av mellan omkring 10.000 och 50.000	5
c) Tätorter, andra än de nedan under punkt d) angivna, med ett invånarantal överstigande omkring 50.000 . . . . .	6
d) Stockholms, Göteborgs och Malmö storstadsområden . . . . .	8

**3) Ändrade bestämmelser om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst, såvitt avser tjänsteresor till utlandet (Jfr nr 2/1967 p. 1)**

Den 14 december 1966 meddelade riksskattenämnden anvisningar angående avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst.

Riksskattenämnden har den 15 december 1969 beslutat att det avsnitt i nämnda anvisningar som behandlar tjänsteresor till utlandet skall – *beträffande tjänsteresor till utlandet, företagna efter utgången av år 1969* – ha följande ändrade lydelse.

Såsom i föregående stycke angivits skall *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 föranleder – avdrag medges enligt de traktamentsregler, som gäller för högsta traktamentsklassen enligt det statliga utlandsresereglementet. Detta innebär att avdrag i regel medges för styrkta utgifter för hotellrum och därjämte med ett traktamente, som varierar olika länder emellan och som f. n. utgör högst 100 kronor och lägst 40 kronor för dag, varav mer än 8 timmar tagits i anspråk. Enligt bilagan till utlandsresereglementet den 27 november 1953 (nr 666) i dess lydelse enligt kungörelse den 28 november 1969, nr 670, utgår för nedan angivna länder statligt utlandstraktamente med följande belopp.

<i>Afrika:</i>	
Afar och Issa . . . . .	80
Algeriet . . . . .	85
Botswana . . . . .	60
Burundi . . . . .	40
Centralafrikanska republiken . . . . .	90
Dahomey . . . . .	85
Elfenbenskusten . . . . .	70
Gabon . . . . .	85
Ghana . . . . .	} 70
Guinea . . . . .	
Kamerun . . . . .	90
Kenya . . . . .	60
Kongo (Brazzaville) . . . . .	} 90
Kongo (Kinshasa) . . . . .	

Lesotho .....	40	<i>Asien:</i>	
Liberia .....	} 90	Afganistan .....	40
Libyen .....		Bahrain .....	75
Malawi .....	70	Cambodja .....	100
Marocko .....	80	Ceylon .....	} 40
Niger .....	85	Cypern .....	
Nigeria .....	} 70	Filippinerna .....	70
Senegal .....		Hongkong .....	80
Sierra Leone .....	60	Indien .....	55
Somalia .....	40	Indonesien .....	85
Sudan .....	65	Irak .....	60
Sydafrika .....	70	Iran .....	} 80
Tanzania .....	75	Israel .....	
Tchad .....	85	Japan .....	60
Tunisien .....	70	Jordanien .....	45
Uganda .....	55	Kina .....	65
Zambia .....	85	Korea .....	70
Övre Volta .....	90	Kuwait .....	100
		Laos .....	60
<i>Amerika:</i>		Libanon .....	40
Amerikas förenta stater .....	95	Mongoliet .....	45
Argentina .....	75	Nepal .....	45
Bahamas .....	80	Pakistan .....	} 60
Bermuda .....	90	Saudi-Arabien .....	
Bolivia .....	60	Sovjetunionen .....	75
Brasilien .....	85	Syrien .....	40
Canada .....	} 90	Turkiet .....	50
Chile .....		Vietnam .....	100
Colombia .....	70		
Cuba .....	100	<i>Australien:</i>	
Dominikanska republiken .....	75	Australien .....	90
Ecuador .....	55	Nya Zeeland .....	55
Guadeloupe .....	70		
Guatemala .....	95	<i>Europa:</i>	
Guyana .....	40	Belgien .....	80
Haiti .....	45	Bulgarien .....	55
Honduras .....	} 80	Danmark .....	80
Jamaica .....		Finland .....	55
Mexico .....	75	Frankrike .....	85
Nederländska Antillerna .....	60	Gibraltar .....	45
Nicaragua .....	80	Grekland .....	70
Panama .....	} 70	Irland .....	} 60
Paraguay .....		Island .....	
Peru .....	90	Italien .....	} 70
Puerto Rico .....	70	Jugoslavien .....	
Salvador .....	70	Luxemburg .....	75
Surinam .....	} 75	Malta .....	40
Uruguay .....		Nederländerna .....	} 70
Venezuela .....	90	Norge .....	
Virgin Islands .....	80		

Polen .....	} 75
Portugal .....	
Rumänien .....	} 80
Schweiz .....	
Sovjetunionen .....	75
Spanien .....	} 70
Storbritannien .....	
Tjeckoslovakien .....	} 75
Turkiet .....	
Ungern .....	55
Västtyskland .....	} 60
Österrike .....	
Östtyskland .....	55
<i>Länder eller områden som ej angivits särskilt inom de olika världsdelarna...</i>	50

#### 4) Beskattningsfrågor i anledning av Mo och Domsjö Aktiebolags 5 % obligationslån 1968/83

I en till riksskattenämnden den 4 september 1968 inkommen ansökan har Svenska Handelsbanken anfört följande:

Svenska Handelsbanken kommer inom kort att till allmänheten utbjuda ”Mo och Domsjö AB:s 5 % obligationslån 1968/83 på Kr 25.000.000: – med viss rätt till konvertering till aktier (konverteringslån)”. Beträffande närmare detaljer hänvisas till bifogat prospekt.

Rätten till konvertering innebär att obligationsinnehavaren har rätt att varje år från 1971 påfordra konvertering av sina obligationer till aktier till en aktiekurs av 140 kronor varvid obligationerna avräknas till pari. Obligationer till ett nominellt belopp av exempelvis 14.000 kronor berättigar alltså till 100 st aktier.

Skulle bolagsstämman inte besluta om för konvertering erforderlig nyemission av aktier är bolaget skyldigt att inlösa obligationerna efter en kurs som beräknas efter förhållandet mellan genomsnittskursen för aktierna under viss tid före utgången av anmälningstiden för konvertering och 140 kr. Om denna aktiekurs skulle vara tex 150 kr beräknas obligationernas inlösningskurs sålunda:

$$\frac{150 \times 100}{140} = 107:14$$

Låneformen är ny för Sverige och ofta när någon ny företeelse uppträder i affärlivet kan det vara svårt att infoga den i gällande skattesystem. För en obligationsinnehavare synes normalt gälla att eventuell vinst utöver förvärvspriset vid försäljning eller inlösen av obligationer beskattas enligt reglerna för realisationsvinst. Praxis på området är sparsam och den mera rikhaltiga litteraturen (Geijer, Mutén, Kuylentierna, Värdesäkringskommitténs betänkande ”INDEXLÅN”) kan inte sägas ge något entydigt svar när omständigheterna är mera komplicerade. Principen att obligationsvinst beskattas som realisationsvinst synes ha genombrutits i ett enda fall nämligen vid inlösen av indexreglerade förlagsbevis.

Det nu aktuella konverteringslånet är återigen en ny typ av obligation där värdet, förutom av de vanliga faktorerna, påverkas av den med obligationen förenade rätten att teckna aktier till en viss kurs. En värdeökning kan realiseras på olika sätt nämligen genom försäljning av obligationer på marknaden, genom utnyttjande av konverteringsrätten till aktier eller genom inlösen av obligationer till överkurs.

Med hänsyn till att rättsläget inte synes vara fullt klart och då bedömningen av skattekonsekvenserna är av väsentlig betydelse och kommer att beröra ett mycket stort antal obligationsinnehavare i hela landet får Svenska Handelsbanken anhålla att Riksskattenämnden måtte lämna för tillämpningen vägledande uttalanden rörande i första hand följande frågor.

- Skall en obligationsinnehavare beskattas enligt reglerna för realisationsvinst i 35 §, 1 och 4 mom. Kommunalskattelagen om
  - han i marknaden försäljer obligationer till ett pris överstigande hans förvärvspris
  - han utnyttjar konverteringsrätten till aktier vid en tidpunkt då aktiekursen överstiger 140 kr
  - hans obligationer inlöses av bolaget med överkurs beräknad enligt ovan?
- Hur skall i fallet 1B) förvärvstidpunkt och ingångsvärde för aktierna bestämmas?

Enligt det i ansökningen åberopade perspektivet gällde bl. a. att obligationsinnehavare, som önskade konvertera sina obligationer till aktier, skulle senast tre veckor före bolagets ordinarie bolagsstämma lämna in sina obligationer till Svenska Handelsbanken med begäran om konvertering till aktier. Aktierna skulle vara av serie A 1 eller B efter bolagets bestämmande. Vidare gällde, att konverteringen var beroende av om bolagsstämman fattade beslut om nyemission av aktier mot likvid av de för konvertering anmälda obligationerna; skulle bolagsstämman icke besluta om sådan nyemission, var bolaget skyldigt att omedelbart inlösa de ifrågavarande obligationerna.

Efter remiss hade allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden samt vissa förste taxeringsintendenter avgivit yttranden i ärendet.

Det antecknades, att riksskattenämnden den 6 mars 1969 på ansökan av en obligationsägare meddelat förhandsbesked beträffande vissa av de i Svenska Handelsbankens ansökan framställda frågorna samt att Regeringsrätten i utslag den 27 augusti 1969 icke gjort ändring i förhandsbeskedet.

Riksskattenämnden har därefter den 30 oktober 1969 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande.

A. Om obligationsinnehavare *försäljer* obligationer tillhörande Mo och Domsjö Aktiebolags 5 % obligationslån 1968/83 till ett pris överstigande förvärvspriset, utgör därvid uppkommen vinst skattepliktig realisationsvinst i den omfattning som följer av bestämmelserna i 35 § 4 mom. kommunalskattelagen.

B. Om innehavare av obligationer av ifrågavarande slag utnyttjar rätten att *konvertera* obligationerna till aktier i Mo och Domsjö Aktiebolag av serie A 1 eller B utgör på grund härav uppkommen vinst likaledes skattepliktig realisationsvinst i den omfattning, som följer av bestämmelserna i nyssnämnda lagrum. Konverterade obligationer anses avyttrade den dag ordinarie bolagsstämma i Mo och Domsjö Aktiebolag fattat beslut om nyemission av aktier mot likvid av de ifrågavarande obligationerna. På grund av konverteringen erhållna aktier anses likaledes förvärvade nämnda bolagsstämmodag.

Konverterad obligation anses avyttrad till ett pris som motsvarar – förutom eventuellt erhållet kontantbelopp – antalet för obligationen bekomna aktier i Mo och Domsjö Aktiebolag serie A 1 eller B multiplicerat med den på Stockholms fondbörs bolagsstämmodagen noterade lägsta betalkursen på nämnda slag av aktier – dock lägst den noterade köpkursen – med avdrag för av bolagsstämman beslutad utdelning.

Vad angår förvärvspriset för aktier, som erhållits på grund av konvertering, gäller i princip att de för varje obligation erhållna aktierna bör anses förvärvade till det värde, som den konverterade obligationen har å bolagsstämmodagen, minskat med eventuellt erhållet kontantbelopp. Emellertid får den på Stockholms fondbörs nämnda dag noterade betalkursen på obligationer anses avse obligationer som icke anmälts för konvertering. Ingångsvärdet på aktierna kan vid angivna förhållande inte bestämmas på grundval av börskursen på obligationerna. På grund härav bör genom konvertering erhållen aktie anses förvärvad till ett pris, som motsvarar den på Stockholms fondbörs bolagsstämmodagen note-

rade lägsta betalkursen på aktier i Mo och Domsjö Aktiebolag – dock lägst den noterade köpkursen – med avdrag för av bolagsstämman beslutad utdelning.

C. Om obligationer av ifrågavarande slag *inlöses* av Mo och Domsjö Aktiebolag utgör belopp, som obligationsinnehavaren därvid kan komma att uppbära utöver obligationernas nominella belopp, för honom skattepliktig inkomst av kapital.

#### 5) Beskattningsfrågor i samband med överlåtelse av aktier i Förvaltningsaktiebolaget Sanna till Investment Aktiebolaget Asken

Styrelsen för Investment Aktiebolaget Asken hade i samråd med styrelsen för Förvaltningsaktiebolaget Sanna beslutat att genom bankfirman E. Öhman J:or Aktiebolag erbjuda aktieägarna i Sanna att till Asken överlåta sina aktier i Sanna på bl. a. följande villkor:

För varje 6-tal A- eller B-aktier i Sanna skulle erhållas en nytecknad A-aktie i Asken jämte ett kontantbelopp av 375 kronor.

Aktierna i Sanna skulle vara åtföljda av kupong nr 7 avseende verksamhetsåret 1968. Aktierna i Asken skulle komma att vara åtföljda av kupong nr 7 likaledes avseende verksamhetsåret 1968.

Erbjudandet, som meddelades till aktieägarna i Sanna den 19 december 1968, skulle gälla under förbehåll bl. a. att Askens bolagsstämma godkände för affärens genomförande erforderlig kapitalökning och att erbjudandet accepterades av ägare som representerade minst 90 procent av samtliga aktier i Sanna. Den 20 januari 1969 utgick den tid, inom vilken aktieägarna i Sanna hade att begagna sig av erbjudandet.

Den 19 februari 1969 beslöt extra bo-

lagsstämma i Asken att godkänna styrelsens den 27 januari 1969 fattade beslut, att bolagets aktiekapital skulle genom nyteckning ökas med högst 1.500.000 kronor genom utgivande av högst 15.000 A-aktier, envar lydande på 100 kronor. Ökningen av aktiekapitalet skulle ske endast mot apport av aktier i Sanna.

I framställning till riksskattenämnden har Förvaltningsaktiebolaget Sanna hemställt, att riksskattenämnden till främjande av en riktig och enhetlig taxering ville meddela taxeringsmyndigheterna anvisningar om tillämpningen av realisationsvinstbeskattningsreglerna såvitt gällde nedan angivna frågor.

a) Till vilket pris skulle aktierna i Sanna anses avyttrade till Asken?

b) Vad skulle aktietecknarnas anskaffningskostnad för de nytecknade aktierna i Asken anses utgöra?

Riksskattenämnden – som i ärendet inhämtat yttranden från vissa förste taxeringsintendenter – har vid sammanträde den 27 november 1969 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande.

Ifrågavarande aktieteckning har skett under förutsättning att bolagsstämma i Asken godkände styrelsens i bolaget beslut om ökning av aktiekapitalet. Något för Asken bindande ställningstagande till frågan om aktieteckningen har sålunda icke skett förrän i och med att dylikt godkännande lämnats vid extra bolagsstämma den 19 februari 1969. På grund härav bör de aktier i Sanna, vilka Asken i enlighet med ifrågavarande erbjudande förvärvat såsom apportegendom, anses avyttrade av aktietecknarna den 19 februari 1969. Avyttringen bör ifråga om varje 6-tal aktier i Sanna anses ha skett till ett pris, som

R I: 7

motsvarar den på Stockholms fondbörs den 19 februari 1969 noterade köpkursen på aktier i Asken, 440 kronor, med tillägg för det aktietecknaren tillkommande kontantbeloppet 375 kronor eller sammanlagt 815 kronor, vilket motsvarar 135 kronor 83 öre för varje aktie i Sanna.

Vad angår förvärvspriset för aktier i Asken gäller i princip, att en Asken-aktie bör anses förvärvad till det värde, som 6 stycken Sanna-aktier hade den 19 februari 1969, med avdrag för kontantbeloppet 375 kronor. Nämnda dag hade emellertid så gott som samtliga Sanna-aktier redan erbjudits Asken, varför köpkursen på aktierna i Sanna endast var nominell. Ingångsvärdet på aktierna i Asken kan vid angivna förhållande inte bestämmas på grundval av börskursen på Sanna-aktier. På grund härav bör varje nytecknad Asken-aktie anses förvärvad till det pris som motsvarar den på Stockholms fondbörs den 19 februari 1969 noterade köpkursen på aktier i Asken, 440 kronor.

#### **6) Beskattningsfrågor i samband med överlåtelse av aktier i Aktiebolaget Zander & Ingeström till Alfa-Laval Aktiebolag**

I juli månad 1969 erbjöd styrelsen för Alfa-Laval Aktiebolag genom Stockholms Enskilda Bank aktieägarna i Aktiebolaget Zander & Ingeström att överlåta sina aktier i sistnämnda bolag på följande villkor:

För varje femtal aktier i Sander & Ingeström erhöles fyra nytecknade aktier i Alfa-Laval, varav två aktier av serie A och två aktier av serie B, samt ett kontantbelopp av 200 kronor. Erbjudandet innehöll den särskilda föreskriften att sådana aktieägare i Zander & Ingeström, som icke kunde äga bundna aktier, skulle erhålla endast aktier av serie B i Alfa-Laval.

Erbjudandet offentliggjordes den 3 juli 1969. Den 1 september 1969 utgick den tid inom vilken aktieägarna i Zander & Ingeström hade att begagna sig av erbjudandet. För affärens genomförande uppställdes såsom villkor

*dels* att Alfa-Lavals bolagsstämma godkände för affärens genomförande erforderlig kapitalökning;

*dels* att erbjudandet accepterades av ägare representerande minst 90 % av samtliga aktier i Zander & Ingeström;

*dels ock* att aktieägarna i Zander & Ingeström beslutade upphäva det s. k. utlänningsförbehållet i 6 § i bolagsordningen samt att Kungl. Maj:t godkände sådan ändring av bolagsordningen.

Den 12 september 1969 sammanträdde styrelsen för Alfa-Laval och beslöt – under förutsättning av bolagsstämmans godkännande jämlikt 63 § aktiebolagslagen – att aktiekapitalet i Alfa-Laval skulle ökas med högst 8.000.000 kronor mot tillskott av aktier i Zander & Ingeström. Den 15 juli 1969 och den 15 september 1969 sammanträdde aktieägarna i Zander & Ingeström och beslutade upphäva det s. k. utlänningsförbehållet. Den 3 oktober 1969 godkände Kungl. Maj:t den sålunda beslutade ändringen av bolagsordningen för Zander & Ingeström. Den 23 oktober 1969 sammanträdde aktieägarna i Alfa-Laval till extra bolagsstämma och beslutade därvid ökning av aktiekapitalet i enlighet med villkoren för erbjudandet.

I framställning till riksskattenämnden har Stockholms Enskilda Bank hemställt att riksskattenämnden till främjande av en enhetlig taxering ville meddela taxeringsmyndigheterna anvisningar om tillämpningen av realisationsvinstbeskatt-

ningsreglerna beträffande följande tre frågor:

1. till vilket pris skall de aktier i Zander & Ingeström, vilka Alfa-Laval har förvärvat såsom apportegendom, anses ha blivit överlåtna av aktietecknarna;

2. vad skall aktietecknarnas anskaffningskostnad för de nytecknade aktierna i Alfa-Laval anses utgöra;

3. vilken dag skall de under punkt 1 angivna aktierna i Zander & Ingeström anses ha blivit överlåtna respektive vilken dag skall de nytecknade aktierna i Alfa-Laval anses ha blivit förvärvade av aktietecknarna.

På grund av kursskillnaden mellan A-aktier och B-aktier i Alfa-Laval hemställde banken vidare om prövning av frågan huruvida överlåtelsepriset enligt punkt 1 respektive anskaffningskostnaden enligt punkt 2 skulle bestämmas olika för det fall att aktietecknare erhållit hälften A-aktier och hälften B-aktier i Alfa-Laval respektive för det fall att aktietecknare erhållit endast B-aktier i Alfa-Laval.

Riksskattenämnden – som i ärendet inhämtat yttranden från allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden och förste taxeringsintendenten i Stockholms län – har vid sammanträde den 15 december 1969 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande.

Ifrågavarande aktieteckning har skett under förutsättning att bolagsstämma i Alfa-Laval godkände för affärens genomförande erforderlig ökning av aktiekapitalet. Något för Alfa-Laval bindande ställningstagande till frågan om aktieteckningen har sålunda icke skett förrän i och med att dylikt godkännande lämnats på extra

bolagsstämma den 23 oktober 1969. På grund härav bör de aktier i Zander & Ingeström, vilka Alfa-Laval i enlighet med ifrågavarande erbjudande förvärvat såsom apportegendom, anses avyttrade av aktietecknarna den 23 oktober 1969. De nytecknade aktierna i Alfa-Laval bör anses ha av aktietecknarna förvärvats samma dag.

Överlåtelsepriset på varje 5-tal aktier i Zander & Ingeström bör bestämmas olika för det fall att aktietecknare erhållit hälften A-aktier och hälften B-aktier i Alfa-Laval respektive för det fall att aktietecknare erhållit endast B-aktier i Alfa-Laval. Avyttringen bör i förstnämnda fall anses ha skett till ett pris som motsvarar 2 gånger den på Stockholms fondbörs den 23 oktober 1969 noterade betalkursen å aktier i Alfa-Laval serie A, 605 kronor, jämte 2 gånger köpkursen nämnda dag (betalkurs noterades ej) å aktier i samma bolag serie B, 610 kronor, med tillägg för det aktietecknaren tillkommande kontantbeloppet 200 kronor. I det fall åter aktietecknaren erhållit enbart B-aktier bör avyttringen av varje 5-tal aktier i Zander & Ingeström anses ha skett till ett pris som motsvarar 4 gånger ovan nämnda köpkurs, 610 kronor med tillägg för kontantbeloppet 200 kronor.

På grund härav bör i fråga om aktietecknare, som erhållit aktier av både serie A och serie B i Alfa-Laval, varje 5-tal aktier i Zander & Ingeström anses avyttrade till ett pris av 2.630 kronor, motsvarande 526 kronor för varje aktie. I fråga om aktietecknare, som erhållit aktier av enbart serie B i Alfa-Laval, bör varje 5-tal aktier i Zander & Ingeström anses avyttrade till ett pris av 2.640 kronor, motsvarande 528 kronor för varje aktie.

Aktietecknarnas anskaffningskostnad för de nytecknade aktierna i Alfa-Laval bör i

princip anses motsvara – för varje 4-tal aktier – priset på fem aktier i Zander & Ingeström med avdrag för kontantbeloppet 200 kronor. Sistnämnda aktier avfördes emellertid från notering på Stockholms fondbörs den 13 oktober 1969. Ingångsvärdet på aktierna i Alfa-Laval kan vid angivna förhållande inte bestämmas på grundval av priset på aktierna i Zander & Ingeström. På grund härav bör de nytecknade aktierna i Alfa-Laval av serie A respektive serie B anses förvärvade till ett pris motsvarande ovan angivna börsvärden för dylika slag av aktier eller för serie A 605 kronor och för serie B 610 kronor för varje aktie.

**7) Extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer, m. m.**  
(Jfr nr 2/1969 p. 3)

Riksskattenämnden har den 15 december 1969 beslutat meddela följande *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* angående extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer, m. m., avsedda att tillämpas *fr. o. m. 1970 års taxering*.

Enligt 50 § 2 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen skall – om särskilda omständigheter inte föranleder till annat – skattskyldig, vars inkomst till icke obetydlig del utgjorts av folkpension, anses ha haft nedsatt skatteförmåga, som berättigar till extra avdrag.

Enligt punkt 2 av 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, även om det i 50 § 2

mom. andra stycket angivna beloppet 6.000 kronor däriigenom överskrids. Om den skattskyldige mot låg avgift vistats på 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 får minskas, jämkas med hänsyn därtill. Om skattskyldig haft även annan inkomst (sidoinkomst) bör den skattskyldige medges ett med hänsyn till omständigheterna jämkat avdrag. Även i detta fall får det i 50 § 2 mom. andra stycket angivna beloppet 6.000 kronor överskridas.

Enligt 9 § 2 mom. andra stycket förordningen om statlig inkomstskatt gäller 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 har nedanstående tabeller utarbetats.

Tabellerna är avsedda att tjäna till ledning vid bestämmande av det avdrag, som bör tillerkännas en folkpensionär med sidoinkomst. I folkpensionen inräknas barn-tillägg, hustrutillägg, kommunalt bostadstillägg och pensionstillskott; däremot inräknas inte invaliditetstillägg och invaliditetsersättning, vilka räknas som icke skattepliktig inkomst. Kommunalt bostadstillägg utgår enligt de grunder, vederbörande kommun bestämmer, och dess storlek varierar avsevärt inom olika kommuner.

Det bör understrykas, att tabellerna endast är avsedda som hjälpmedel. Vid fastställande av det extra avdraget bör hänsyn således tagas till de särskilda förhållanden, som kan 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 vistats på sjukhus eller annan anstalt. Å andra sidan kan det finnas skäl att höja avdraget om den skattskyldige haft kostnader för sjukdom.

Extra avdrag bör medges med helt 100-tal kronor.

Förmögenhet av mindre storlek bör i allmänhet inte föranleda minskning av avdraget. Sålunda bör likvida medel såsom kontanter, bankmedel, fordringar och andra värdepapper ej överstigande 30.000 kronor samt sådan egnahemsfastighet eller mindre jordbruksfastighet, som är belånad till en tredjedel av taxeringsvärdet eller mera, inte påverka avdragets storlek. Räntelös fordran, som inte kunnat helt eller delvis uppsägas till betalning under beskattningsåret, bör i regel inte heller föranleda nedsättning av avdraget. Ej heller bör en mindre ökning av förmögenheten under beskattningsåret på grund av särskilt sparsamt levnadssätt eller på grund av ett mindre arv eller en mindre gåva i och för sig föranleda reducering av det extra avdraget.

Förmögenhet av större betydelse än vad ovan sagts, exempelvis likvida tillgångar överstigande 30.000 kronor och fastighet av ovan nämnt slag, som är belånad till mindre än en tredjedel av taxeringsvärdet, bör däremot i regel medföra minskning av avdraget. Uppgår förmögenhet som nu avses till belopp **överstigande** 30.000 men inte 50.000 kronor, bör avdraget minskas på sätt framgår av följande tabell. Därvid bör förmögenhet, som är nedlagd i fastighet av ovan nämnt slag, beräknas till skillnaden mellan å ena sidan en tredjedel av taxeringsvärdet och å andra sidan det belopp, vartill fastigheten är belånad.

<i>Förmögenhet, kronor</i>	<i>Avdraget bör minskas med, procent</i>
30.100–33.000 .....	10
33.100–36.000 .....	20
36.100–38.000 .....	30
38.100–40.000 .....	40
40.100–42.000 .....	50
42.100–44.000 .....	60
44.100–46.000 .....	70
46.100–48.000 .....	80
48.100–50.000 .....	90

Det enligt reduceringstabellen framräknade extra avdraget bör avrundas till närmast liggande 100-tal kronor. Om avdraget uppgår till belopp, som ligger mitt emellan två 100-tal, bör avrundning ske till närmast högre 100-tal kronor.

Exempel: en folkpensionär äger bankmedel till ett belopp av 33.000 kronor samt en enfamiljsfastighet taxerad till 45.000 kronor och belånad till 10.000 kronor. Förmögenheten beräknas till

$$33.000 + \frac{45.000}{3} \cdot 10.000 = 38.000.$$

Enligt reduceringstabellen ovan skall det avdrag, som skulle ha medgivits om förmögenhet inte funnits, minskas med 30 %.

Överstiger förmögenheten 50.000 kronor bör i regel avdrag för nedsatt skatteförmåga inte medges.

Har folkpensionär under beskattningsåret haft inte obetydliga kostnader till följd av sjukdom (200–300 kronor) bör tabellavdraget ökas med ett belopp svarande mot kostnadsbeloppet. Såsom folkpensionärs sjukdomskostnad bör därvid anses endast hans nettokostnad, d. v. s. utgifterna efter avdrag för belopp som återbekommit från försäkringskassa eller annan.

R I: 11

Med sidoinkomst avses i tabellerna i princip all inkomst utom folkpension, invaliditetstillägg och invaliditetsersättning. Således inräknas i sidoinkomsten allmän tilläggspension (ATP) samt inkomster av ej skattepliktig natur såsom exempelvis den ej skattepliktiga delen av livränta enligt 32 § 2 mom. kommunalskattelagen, den del av inkomst av kapital och schablontaxerad fastighet som motsvaras av utnyttjat extra avdrag i förvärvskällan i fråga, hyresinkomst av fastighet för vilken inkomsttaxeringen sker efter schablon, inkomst såsom delägare i dödsbo etc.

För vissa fall gäller emellertid särskilda regler angående gränsdragningen mellan folkpension och sidoinkomst. De nu åsyftade bestämmelserna återfinnes i punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 50 § kommunalskattelagen i dess lydelse enligt lagen den 29 maj 1969, nr 222. Enligt nämnda lagrum gäller följande.

1) Som folkpension skall räknas även allmän tilläggspension (ATP) i den mån tilläggspensionen enligt lagen om pensions-tillskott föranlett avräkning av pensions-tillskott.

2) Om folkpension minskats till följd av livränta enligt 17 kap. 2 § lagen om allmän försäkring, skall vid beräkning av extra avdrag för nedsatt skatteförmåga anses som om folkpensionsförmånen utgått med reducerat belopp och i stället livräntan varit reducerad med det belopp, varmed folkpensionen varit minskad.

Med livränta enligt 17 kap. 2 § lagen om allmän försäkring avses livränta på grund av obligatorisk försäkring jämlikt lagen om försäkring för olycksfall i arbete, lagen om försäkring för vissa yrkessjukdomar eller lagen om yrkesskadeförsäkring. Vidare avses sådan livränta enligt annan lag eller särskild författning eller enligt

Kungl. Maj:ts förordnande, som bestäms av eller utbetalas från Riksförsäkringsverket. Slutligen avses även livränta, som utgår enligt utländsk lagstiftning om yrkesskadeförsäkring.

Vad angår det ovan under 1) nämnda fallet – eller att allmän tilläggspension i vissa fall skall delvis räknas som folkpension och icke som sidoinkomst – gäller att uppgift härom i förekommande fall lämnas i kontrolluppgifterna från Riksförsäkringsverket liksom i inkomstuppgifterna från Statens personalpensionsverk och Kommunernas pensionsanstalt.

Beträffande åter det ovan under 2) nämnda fallet – eller att folkpensionen skall anses ökad med visst belopp och livräntan anses i motsvarande mån minskad – gäller att allmän försäkringskassa, Statens personalpensionsverk och kommunernas pensionsanstalt i förekommande fall lämnar uppgift härom till såväl den skattskyldige som vederbörande taxeringsnämnd. Uppgifterna lämnas utan att särskild begäran härom behöver göras.

Den för gifta upprättade tabellen är avsedd för skattskyldiga, som äger rätt till ortsavdrag för gifta, medan tabellen för ogift är avsedd för ensamstående skattskyldiga. Talen längst till vänster i tabellen för gifta avser makarnas *sammanlagda* sidoinkomster. Tabellerna är upprättade med 300 kronors intervaller för folkpensionen och (med visst undantag) 400 kronors intervaller för sidoinkomsten. Då folkpensionen 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 ut-

går 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 med tillämpning av vederbörlig tabell de beskattningsbara inkomsterna bli mycket låga såväl vid den statliga som den kommunala taxeringen (något hundratal kronor) bör avdraget höjas så att den beskattningsbara inkomsten blir 0.

Om endast den ena maken har folkpension, bör avdraget i första hand tillgodoföras nämnda make och vad som där efter kan återstå av avdraget tillgodoföras

den andra maken. Om båda makarna har folkpension men endast den ena av dem har sidoinkomst, skall avdraget i första hand tillgodoföras den make som saknar sidoinkomst. I övriga fall skall avdraget fördelas i förhållande till deras till kommunal inkomstskatt taxerade inkomster.

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

—

Vad i ovanstående anvisningar sägs angående reduktion av extra avdrag vid innehav av förmögenhet bör tillämpas inte bara i fråga om folkpensionärer utan även beträffande andra skattskyldiga, som medges extra avdrag.

*Gifta och ensamstående med 4.500 kronor i ortsavdrag.*

Sido- inkomst (makar- nas samman- lagda)	Folkpension																	
	4900	5200	5500	5800	6100	6400	6700	7000	7300	7600	7900	8200	8500	8800	9100	9400	9700	10000
0	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4200	4500	4800	5100
400	400	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5200	5500
800	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800	4100	4400	4700	5000	5300	5600	5900
1200	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4200	4500	4800	5100	5400	5700	6000	6300
1600	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5200	5500	5800	6100	6400	6700
2000	1400	1700	2000	2300	2600	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5200	5500	5800	6000	6300
2400	1200	1500	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5100	5400	5700	5900
2800	1000	1300	1500	1800	2100	2300	2600	2900	3200	3400	3700	4000	4300	4600	4800	5100	5300	5600
3000	900	1200	1400	1700	1900	2200	2500	2700	3000	3300	3600	3800	4100	4400	4600	4900	5100	5400
3400	700	1000	1200	1500	1700	2000	2300	2500	2800	3100	3400	3600	3900	4200	4400	4700	4900	5200
3800	500	700	1000	1200	1400	1700	2000	2200	2500	2800	3100	3300	3600	3900	4100	4400	4600	4900
4200	300	500	700	1000	1200	1500	1800	2000	2300	2600	2900	3100	3400	3700	3900	4200	4400	4700
4600	100	300	500	800	1000	1300	1600	1800	2100	2400	2700	2900	3200	3500	3700	4000	4200	4500
5000	—	100	300	500	700	1000	1300	1500	1800	2100	2400	2600	2900	3200	3400	3700	3900	4200
5400	—	—	100	300	500	800	1100	1300	1600	1900	2200	2400	2700	3000	3200	3500	3700	4000
5800	—	—	—	100	300	600	900	1100	1400	1700	2000	2200	2500	2800	3000	3300	3500	3800
6200	—	—	—	—	—	300	600	800	1100	1400	1700	1900	2200	2500	2700	3000	3200	3500
6600	—	—	—	—	—	100	400	600	900	1200	1500	1700	2000	2300	2500	2800	3000	3300
7000	—	—	—	—	—	—	200	400	700	1000	1300	1500	1800	2100	2300	2600	2800	3100
7400	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	1000	1200	1500	1800	2000	2300	2500	2800
7800	—	—	—	—	—	—	—	—	200	500	800	1000	1300	1600	1800	2100	2300	2600
8200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	600	800	1100	1400	1600	1900	2100	2400
8600	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	500	800	1100	1300	1600	1800	2100
9000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	300	600	900	1100	1400	1600	1900
9400	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	900	1200	1400	1700
9800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400	600	900	1100	1400
10200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	200	400	700	900	1200
10600	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	500	800
11000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400
11400	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
11800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
12200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
12600	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
13000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

*Gifta och ensamstående med 4.500 kronor i ortsavdrag.*

Sido-inkomst (makar-nas sammanlagda)	Folkpension																
	10300	10600	10900	11200	11500	11800	12100	12400	12700	13000	13300	13600	13900	14200	14500	14800	15100
0	5400	5700	6000	6300	6600	6900	7200	7500	7800	8100	8400	8700	9000	9300	9600	9900	10200
400	5800	6100	6400	6700	7000	7300	7600	7900	8200	8500	8800	9100	9400	9700	10000	10300	10600
800	6200	6500	6800	7100	7400	7700	8000	8300	8600	8900	9200	9500	9800	10100	10400	10700	11000
1200	6600	6900	7200	7500	7800	8100	8400	8700	9000	9300	9600	9900	10200	10500	10800	11100	11400
1600	7000	7300	7600	7900	8200	8500	8800	9100	9400	9700	10000	10300	10600	10900	11200	11500	11800
2000	6600	6900	7200	7400	7700	8000	8300	8600	8900	9100	9400	9700	10000	10300	10600	10800	11100
2400	6200	6500	6700	7000	7300	7500	7800	8100	8300	8600	8900	9100	9400	9700	9900	10200	10500
2800	5800	6000	6300	6500	6800	7000	7300	7500	7800	8000	8300	8500	8800	9000	9300	9500	9800
3000	5600	5800	6100	6300	6600	6800	7000	7300	7500	7800	8000	8200	8500	8700	9000	9200	9400
3400	5400	5600	5900	6100	6400	6600	6800	7100	7300	7600	7800	8000	8300	8500	8800	9000	9200
3800	5100	5300	5600	5800	6100	6300	6500	6800	7000	7300	7500	7700	8000	8200	8500	8700	8900
4200	4900	5100	5400	5600	5900	6100	6300	6600	6800	7100	7300	7500	7800	8000	8300	8500	8700
4600	4700	4900	5200	5400	5700	5900	6100	6400	6600	6900	7100	7300	7600	7800	8100	8300	8500
5000	4400	4600	4900	5100	5400	5600	5800	6100	6300	6600	6800	7000	7300	7500	7800	8000	8200
5400	4200	4400	4700	4900	5200	5400	5600	5900	6100	6400	6600	6800	7100	7300	7600	7800	8000
5800	4000	4200	4500	4700	5000	5200	5400	5700	5900	6200	6400	6600	6900	7100	7400	7600	7800
6200	3700	3900	4200	4400	4700	4900	5100	5400	5600	5900	6100	6300	6600	6800	7100	7300	7500
6600	3500	3700	4000	4200	4500	4700	4900	5200	5400	5700	5900	6100	6400	6600	6900	7100	7300
7000	3300	3500	3800	4000	4300	4500	4700	5000	5200	5500	5700	5900	6200	6400	6700	6900	7100
7400	3000	3200	3500	3700	4000	4200	4400	4700	4900	5200	5400	5600	5900	6100	6400	6600	6800
7800	2800	3000	3300	3500	3800	4000	4200	4500	4700	5000	5200	5400	5700	5900	6200	6400	6600
8200	2600	2800	3100	3300	3600	3800	4000	4300	4500	4800	5000	5200	5500	5700	6000	6200	6400
8600	2300	2500	2800	3000	3300	3500	3700	4000	4200	4500	4700	4900	5200	5400	5700	5900	6100
9000	2100	2300	2600	2800	3100	3300	3500	3800	4000	4300	4500	4700	5000	5200	5500	5700	5900
9400	1900	2100	2400	2600	2900	3100	3300	3600	3800	4100	4300	4500	4800	5000	5300	5500	5700
9800	1600	1800	2100	2300	2600	2800	3000	3300	3500	3800	4000	4200	4500	4700	5000	5200	5400
10200	1400	1600	1900	2100	2400	2600	2800	3100	3300	3600	3800	4000	4300	4500	4800	5000	5200
10600	1000	1200	1500	1700	2000	2200	2400	2700	2800	3100	3300	3400	3700	3900	4100	4300	4500
11000	600	800	1100	1300	1600	1800	2000	2200	2400	2600	2700	2900	3100	3200	3400	3600	3700
11400	200	400	700	900	1200	1400	1600	1800	1900	2100	2200	2300	2500	2600	2700	2900	3000
11800	—	—	300	500	800	1000	1200	1300	1400	1500	1600	1700	1800	1900	2100	2100	2200
12200	—	—	—	100	400	600	800	900	900	1000	1100	1100	1200	1300	1400	1400	1500
12600	—	—	—	—	—	200	400	400	500	500	500	600	600	600	700	700	700
13000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

Ensamstående med 2.250 kronor i ortsavdrag

Sido- inkomst	Folkpension																
	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5200	5500	5800	6100	6400	6700	7000	7300
0	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4200	4500	4800
400	400	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5200
800	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800	4100	4400	4700	5000	5300	5600
1200	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4200	4500	4800	5100	5400	5700	6000
1600	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800	4100	4400	4700	5000	5300	5600
2000	500	800	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5100
2400	200	500	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4800
2800	—	300	500	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800	4100	4400	4600
3200	—	—	200	500	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800	4100	4300
3600	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4100
4000	—	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3800
4400	—	—	—	—	100	400	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3600
4800	—	—	—	—	—	200	500	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3400
5200	—	—	—	—	—	—	200	500	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3100
5600	—	—	—	—	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	2900
6000	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2700
6400	—	—	—	—	—	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2600
6800	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	1000	1300	1600	1900	2200	2400
7200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2300
7600	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	1000	1300	1600	1900	2100
8000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1800	2000
8400	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	200	500	800	1100	1400	1700	1900
8800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	1000	1300	1600	1800
9200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1700
9600	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	200	500	800	1100	1300
10000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	900
10400	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	500
10800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100
11200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
11600	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
12000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

*Ensamstående med 2.250 kronor i ortsavdrag*

Sido- inkomst	Folkpension																
	7600	7900	8200	8500	8800	9100	9400	9700	10000	10300	10600	10900	11200	11500	11800	12100	12400
0	5100	5400	5700	6000	6300	6600	6900	7200	7500	7800	8100	8400	8700	9000	9300	9600	9900
400	5500	5800	6100	6400	6700	7000	7300	7600	7900	8200	8500	8800	9100	9400	9700	10000	10300
800	5900	6200	6500	6800	7100	7400	7700	8000	8300	8600	8900	9200	9500	9800	10100	10400	10700
1200	6300	6600	6900	7200	7500	7800	8100	8400	8700	9000	9300	9600	9900	10200	10500	10800	11100
1600	5800	6100	6400	6700	6900	7200	7500	7800	8100	8300	8600	8900	9200	9400	9700	10000	10300
2000	5400	5600	5900	6100	6400	6600	6900	7200	7400	7700	7900	8200	8400	8700	8900	9200	9500
2400	5100	5300	5600	5800	6100	6300	6600	6900	7100	7400	7600	7900	8100	8400	8600	8900	9200
2800	4900	5100	5400	5600	5900	6100	6400	6700	6900	7200	7400	7700	7900	8200	8400	8700	9000
3200	4600	4800	5100	5300	5600	5800	6100	6400	6600	6900	7100	7400	7600	7900	8100	8400	8700
3600	4400	4600	4900	5100	5400	5600	5900	6200	6400	6700	6900	7200	7400	7700	7900	8200	8500
4000	4100	4300	4600	4800	5100	5300	5600	5900	6100	6400	6600	6900	7100	7400	7600	7900	8200
4400	3900	4100	4400	4600	4900	5100	5400	5700	5900	6200	6400	6700	6900	7200	7400	7700	8000
4800	3700	3900	4200	4400	4700	4900	5200	5500	5700	6000	6200	6500	6700	7000	7200	7500	7800
5200	3400	3600	3900	4100	4400	4600	4900	5200	5400	5700	5900	6200	6400	6700	6900	7200	7500
5600	3200	3400	3700	3900	4200	4400	4700	5000	5200	5500	5700	6000	6200	6500	6700	7000	7300
6000	3000	3200	3500	3700	4000	4200	4500	4800	5000	5300	5500	5800	6000	6300	6500	6800	7100
6400	2900	3100	3400	3600	3900	4100	4400	4700	4900	5200	5400	5700	5900	6200	6400	6700	7000
6800	2700	2900	3200	3400	3700	3900	4200	4500	4700	5000	5200	5500	5700	6000	6200	6500	6800
7200	2600	2800	3100	3300	3600	3800	4100	4400	4600	4900	5100	5400	5600	5900	6100	6400	6700
7600	2400	2600	2900	3100	3400	3600	3900	4200	4400	4700	4900	5200	5400	5700	5900	6200	6500
8000	2300	2500	2800	3000	3300	3500	3800	4100	4300	4600	4800	5100	5300	5600	5800	6100	6400
8400	2200	2400	2700	2900	3200	3400	3700	4000	4200	4500	4700	5000	5200	5500	5700	6000	6300
8800	2100	2300	2600	2800	3100	3300	3600	3900	4100	4400	4600	4900	5100	5400	5600	5900	6200
9200	2000	2200	2500	2700	3000	3200	3500	3800	4000	4300	4500	4800	5000	5300	5500	5800	6100
9600	1600	1800	2100	2300	2600	2700	3000	3300	3400	3700	3900	4100	4300	4500	4700	5000	5200
10000	1200	1400	1700	1900	2100	2300	2500	2700	2900	3100	3200	3400	3600	3800	3900	4100	4400
10400	800	1000	1300	1500	1700	1800	2000	2200	2300	2500	2600	2700	2900	3000	3100	3300	3500
10800	400	600	900	1100	1300	1400	1500	1600	1700	1800	1900	2100	2100	2300	2400	2500	2600
11200	—	200	500	700	900	1000	1100	1100	1200	1300	1400	1400	1500	1600	1700	1700	1700
11600	—	—	100	300	400	500	500	500	600	600	600	700	700	800	800	800	900
12000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

(Stockholm den 7 januari 1970)

R I: 17



# I

## Meddelanden från



# Riksskattenämnden

Årg. 19

Nr 2 1970

### 1) Procentsatser för värdeminskingsavdrag beträffande rörelsebyggnader

Enligt 29 § 1 mom. första stycket kommunalskattelagen får från bruttointäkten av rörelse avdrag göras för allt som är att anse som driftskostnad. Hit räknas bl. a. värdeminskning genom slitning och därmed jämförlig orsak, som byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, är underkastad.

Enligt punkt 7 sjunde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, i dess lydelse enligt lagen den 13 juni 1969 (363) om ändring i kommunalskattelagen, beräknas avdrag för årlig värdeminskning av byggnad enligt avskrivningsplan till viss procent av anskaffningsvärdet. Procentsatserna för värdeminskingsavdraget bestäms, enligt samma lagrum, efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skall beaktas jämväl sådana omständigheter som att byggnadens

ekonomiska varaktighetstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande.

I propositionen nr 100 år 1969 – genom vilken proposition förslag framlades till nyssnämnda lag om ändring i kommunalskattelagen – uttalade föredragande departementschefen beträffande rörelsefastigheter bl. a. att han förutsatte att riksskattenämnden på grund av inhämtat material angående den beräknade varaktighetstiden för byggnader inom olika branscher angav de normalprocentsatser som borde vara tillämpliga vid beräkningen av värdeminskingsavdragen.

I anledning av vad sålunda förekommit har *dels* Sveriges industriförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges fastighetsägareförbund och Sveriges hantverks- och industriorganisation, *dels* Kooperativa förbundet (KF) eko-

R I: 19

nomisk förening, Aktiebolaget Turitz & Co och Åhlén & Holm Aktiebolag och dels Sveriges handelsträdgårdsmästareförbund inkommit med förslag i ämnet. Över nämnda förslag har yttranden avgivits av taxeringsdirektören och förste taxeringsintendenterna.

Riksskattenämnden har därefter den 26 januari 1970 beslutat att såsom *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalanden avsedda att tillämpas fr. o. m. 1970 års taxering.

För rörelsebyggnader av nedan angivna slag bör avdrag för årlig värdeminskning normalt medges med den procent av anskaffningsvärdet, som för olika slag av byggnader nedan anges. De angivna procentsatserna utgör normalprocentsatser. Om en byggnad *visas* vara underkastad större värdeminskning än normalt bör högre avdrag sålunda medges.

<i>Slag av byggnad</i>	<i>Procent-sats</i>
1. Kontorsbyggnader .....	2
2. Fabriksbyggnader:	
a) i allmänhet .....	4
b) cellulosa, kemisk och grafisk industri .....	5
3. Lagerbyggnader:	
a) i allmänhet .....	3
b) kallager .....	4
4. Forskningslaboratorier .....	4
5. Bostadsbyggnader för personal	
På orter med normal hyresmarknad:	
a) byggnader av sten, tegel, betong eller annat jämförligt material .....	1,5
b) byggnader av trä .....	1,75
På orter utan egentlig hyresmarknad, såsom inom brukssamhällen och liknande samhällen:	

a) byggnader av sten, tegel, betong eller annat jämförligt material .....	2
b) byggnader av trä .....	2,25
6. Butiksbyggnader:	
a) på orter med normal hyresmarknad .....	2,5
b) på orter utan egentlig hyresmarknad, såsom inom brukssamhällen och liknande samhällen .....	3
7. Byggnader med hantverkslokaler .	3
8. Varuhus:	
a) huvudkontorsbyggnader .....	2
b) egentliga varuhusbyggnader .	2,5
c) centrallagerbyggnader .....	3
9. Hotell- och/eller restaurangbyggnader .....	2,5
10. Mejeri- och slakteribyggnader ...	5
11. Byggnader för serviceverkstäder och servicestationer .....	4
12. Parkeringshus .....	3
13. Kyl- och fryshus .....	5
14. Växthus .....	5

I fråga om rörelsebyggnader med blandad användning bör följande regler tillämpas. Om byggnad till minst 75 procent användes för ett av de ovan angivna ändamålen under det att byggnaden i övrigt användes för annat ändamål, bör vid beräkning av värdeminskningens avdraget den procentsats tillämpas, som gäller för byggnader använda för förstnämnda ändamål. I andra fall av blandad användning bör värdeminskningens avdraget bestämmas på grundval av en sammanvägning av de för respektive användningsområden gällande procentsatserna.

Vid 1970 och 1971 års taxeringar kan i vissa fall avskrivning för årlig värdeminskning av rörelsebyggnad ske på grundval av taxerade byggnadsvärdet. Dessa *anvisningar* är icke avsedda att tillämpas i dylika fall.

## 2) Beskattningsfrågor i samband med överlåtelse av aktier i Aktiebolaget Svenska Metallverken till Trafikaktiebolaget Grängesberg-Oxelösund

Styrelsen för Trafikaktiebolaget Grängesberg-Oxelösund, nedan kallat Gränges, hade i samråd med styrelsen för Aktiebolaget Svenska Metallverken, nedan kallat Metallverken, och med Alcan Aluminium Limited beslutat att erbjuda aktieägarna i Metallverken att till Gränges överlåta sina aktier i Metallverken. Alcan Aluminium Limited, som innehade 20,8 procent av aktierna i Metallverken, hade förklarat sig vara berett att kvarstå som aktieägare och att i samarbete med Gränges medverka till Metallverkens fortsatta utveckling och integration på råvarusidan.

Aktieägarna i Metallverken erbjöds att för varje 5-tal bundna resp. fria aktier i Metallverken erhålla fyra nya bundna resp. fria aktier i Gränges. Aktierna i Metallverken skulle åtföljas av kupong fr. o. m. nr 56, avseende verksamhetsåret 1969. Aktierna i Gränges skulle komma att emitteras med kupong fr. o. m. nr 70, likaledes avseende verksamhetsåret 1969.

Erbjudandet, som offentliggjordes den 3 juni 1969, skulle gälla under förbehåll att Gränges bolagsstämma fattade beslut om erforderlig ökning av aktiekapitalet i Gränges samt att byteserbjudandet accepterades av ägare representerande minst 90 procent av de aktier i Metallverken, som icke innehades av Alcan Aluminium Limited. Gränges skulle dock vara oförhindrat att fullfölja förvärvet även vid mindre anslutning. De aktieägare i Metallverken, som önskade acceptera erbjudandet, hade att senast den 29 augusti 1969 lämna meddelande därom till emissionsavdelningen hos Skandinaviska banken eller Svenska handelsbanken. Samtidigt skulle aktierna i Me-

tallverken inlämnas till vederbörande bank, överlåtna in blanco. Villkoret om 90 procentig anslutning var uppfyllt nämnda den 29 augusti. Den 15 september 1969 sammanträdde aktieägarna i Gränges till extra bolagsstämma och beslutade därvid ökning av aktiekapitalet i enlighet med villkoren för erbjudandet.

Kungörelse om ökningsbeslutet infördes den 2 oktober 1969 i pressen, därvid angavs att de nya aktierna fick tecknas omedelbart efter dagen för kungörelsen och senast den 3 november 1969. För de aktieägare, som redan lämnat fullmakt till resp. banker att teckna de nya aktierna, verkställdes genom bankernas försorg teckning den 3 oktober 1969. I kungörelsen angavs vidare att sådana aktieägare, som inte tidigare accepterat Gränges erbjudande, kunde teckna nya aktier under tiden fr. o. m. den 3 oktober t. o. m. den 3 november 1969.

I framställning till riksskattenämnden har Gränges hemställt, att riksskattenämnden till främjande av en riktig och enhetlig taxering ville meddela taxeringsmyndigheterna anvisningar om tillämpningen av reglerna om realisationsvinstbeskattning såvitt gällde nedan angivna frågor.

1. Till vilket pris skall aktierna i Metallverken anses avyttrade till Gränges av de aktieägare, som senast den 29 augusti 1969 begagnat sig av erbjudandet?

2. Vilken dag skall avyttring enligt punkt 1 anses ha ägt rum?

3. Till vilket pris skall aktierna i Metallverken anses avyttrade till Gränges av sådana aktieägare, som inte accepterat Gränges erbjudande senast den 29 augusti 1969 men som tecknat nya aktier i Gränges under tiden den 3 oktober–den 3 november 1969?

4. Vilken dag skall under punkt 3 angivna aktier anses avyttrade?

R I: 21

Riksskattenämnden – som i ärendet inhämtat yttranden från allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden och förste taxeringsintendenten i Stockholms län – har vid sammanträde den 8 januari 1970 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande.

I. Erbjudandet om aktieutbytet har skett under förutsättning att bolagsstämma i Gränges fattade beslut om erforderlig ökning av aktiekapitalet. Något för Gränges bindande ställningstagande till frågan om aktieutbytet har sålunda icke skett förrän i och med att extra bolagsstämma i Gränges den 15 september 1969 beslutat om ökning av aktiekapitalet i enlighet med villkoren för erbjudandet. På grund härav bör de aktieägare, som senast den 29 augusti 1969 *accepterat* Gränges erbjudande, anses ha avyttrat sina aktier i Metallverken till Gränges den 15 september 1969. Avyttringen bör i fråga om varje 5-tal bundna aktier i Metallverken anses ha skett till ett pris, som motsvarar 4 gånger den på Stockholms fondbörs den 15 september 1969 noterade lägsta betalkursen å bundna aktier i Gränges, 183 kronor. Avyttringen av varje 5-tal fria aktier i Metallverken bör anses ha skett till ett pris motsvarande 4 gånger den på Stockholms fondbörs nämnda dag noterade köpkursen (betalkurs noterades ej) å fria aktier i Gränges, 185 kronor. I enlighet härmed bör varje 5-tal bundna aktier i Metallverken anses avyttrade till ett pris av 732 kronor, motsvarande 146 kronor 40 öre för varje aktie, samt varje 5-tal fria aktier i Metallverken anses avyttrade till ett pris av 740 kronor, motsvarande 148 kronor för varje aktie.

II. De aktieägare i Metallverken, som *icke accepterat* Gränges erbjudande senast den 29 augusti 1969 men som tecknat nya aktier i sistnämnda bolag under tiden den 3 oktober–den 3 november 1969, bör anses ha avyttrat sina aktier i Metallverken den dag teckningen av nya aktier i Gränges skett. Varje 5-tal bundna resp. fria aktier i Metallverken bör därvid anses ha avyttrats till ett pris, som motsvarar 4 gånger den på Stockholms fondbörs teckningsdagen noterade lägsta betalkursen, dock lägst köpkursen, å bundna resp. fria aktier i Gränges. I enlighet härmed bör avyttrings-priset för *en* bunden resp. fri aktie i Metallverken anses utgöra  $\frac{4}{5}$  av den å teckningsdagen noterade betalkursen (dock lägst  $\frac{4}{5}$  av köpkursen) å bundna resp. fria aktier i Gränges.

Lägsta betalkursen (dock lägst köpkursen) å aktier i Gränges under tiden den 3 oktober–den 3 november 1969 anges i nedanstående uppställning.

Datum	Bundna	Fria
3/10 .....	185	184
6/10 .....	185	185
7/10 .....	186	186
8/10 .....	187	187
9/10 .....	190	190
10/10 .....	192	192
13/10 .....	194	193
14/10 .....	195	194
15/10 .....	193	193
16/10 .....	192	191
17/10 .....	189	189
20/10 .....	188	187
21/10 .....	186	185
22/10 .....	185	185
23/10 .....	185	185
24/10 .....	185	185
27/10 .....	185,50	185
28/10 .....	185	184
29/10 .....	182	182
30/10 .....	182	182
31/10 .....	183	182
3/11 .....	185	183

**3) Fråga om vad som skall anses ingå i begreppet "ersättningsfastighet" enligt förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst**

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde Växjö Skyttegille<sup>1</sup>, Växjö, bl. a. följande:

Växjö skyttegille är ägare till stadsägorna 1251 + 1252 och 1259 i Växjö stad enligt lagfart den 30 september 1912, § 8 respektive 4 juni 1912, § 376. Stadsägorna förvärvades genom köpebrev den 14 mars 1912 och 29 maj 1912 för ett sammanlagt pris av 10.350 kronor.

På stadsägorna, som efter vissa ägoregleringar innehåller omkring 32 hektar, finnes, i stort sett sedan förvärvet, anläggningar för skytteverksamhet bestående av skjutvallar, markörgravar, blindingar, korthållsbana, ett flertal bodar, skyttepaviljong, vägar m. m.

Taxeringsvärdet för stadsägorna gemensamt uppgick 1949 till 19.600 kronor.

Genom en av vägförvaltningen i Kronobergs län den 6 maj 1963 upprättad och sedermera fastställd arbetsplan har bestämts att viss vägmark för Växjö stads södra infart skall tagas i anspråk på bl. a. skyttegillet fastigheter. Detta medför att anläggningarna spolieras och att skytteverksamhet i fortsättningen omöjliggöres.

Vägmarken har tagits i anspråk den 1 november 1968.

Sedan någon tid tillbaka har förhandlingar ägt rum mellan å ena sidan skyttegillet och å andra sidan Växjö stad rörande frågorna hur gillet fortsatt verksamhet skall bedrivas. Under tiden har staden av stiftsnämnden förvärvat ett område om c:a 20 hektar å fastigheterna Hemmesjö 2:1, 5:1 samt Hemmesjötorp 1:2 i Hemmesjö socken avsett att användas för anläggande av en ny bana. Vidare har en ingenjörsfirma på stadens uppdrag projekterat en ny anläggning och kostnadsberäknat denna till 1.004.000 kronor innebärande vissa förbättringar. Gillet har efter granskning ansett sig böra begränsa investeringar-

<sup>1</sup> Publicerat med vederbörandes medgivande.

na till c:a 800.000 kronor exklusive marken.

Genom ett i januari 1969 preliminärt upprättat avtal, bil. 1, har staden och gillet träffat en överenskommelse som i huvudsak innebär

*dels* att gillet till staden överlämnar sitt tidigare fastighetsinnehav  
*dels* att staden till gillet överlåter sin från stiftsnämnden förvärvade mark och  
*dels* att staden till gillet utger en sammanlagd kontant ersättning av 650.000 kronor.

Avtalet är för skyttegillet del bindande bl. a. under förutsättning att Riksskatte-nämnden med tillämpning av förordningen om uppskov i vissa fall med realisationsvinstbeskattningen meddelar förhandsbesked att köpeskillingen får överföras till den planerade nya skjutbanan avseende såväl markanskaffningen som anläggningsinvesteringar.

Med anledning härav får Växjö skyttegille anhålla om förhandsbesked med ovanstående innehåll, varvid frågeställningen i princip går ut på att få bekräftat, att investeringen på det nya markområdet är att hänföra till kostnader för förvärv av ersättningsfastighet.

Den 26 mars 1969 meddelade riksskatte-nämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att, om sökanden på sätt i ansökningen angives till Växjö stad överlåter sina ifrågavarande fastigheter, fråga får anses vara om sådan tvångsavyttring, som avses i 35 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen. Skattepliktig realisationsvinst, som må uppkomma på grund av avyttringen, utgör förty sådan realisationsvinst, som avses i tredje stycket nämnda stadgande. Riksskattenämnden finner vidare att, om sökanden från staden förvärvat ett område om cirka 20 hektar av fastigheterna Hemmesjö 2:1, 5:1 samt Hemmesjötorp 1:2, fråga får anses vara om förvärv av sådan ersättningsfastighet, som avses i förordningen den 6 juni 1968 (nr

276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Riksskattenämnden finner åter att kostnaden för de investeringar, som är nödvändiga för att det nya området skall fylla samma funktion i sökandens verksamhet som de avyttrade fastigheterna, icke är att anses som kostnad för förvärv av ersättningsfastighet som nyss sagts.

På grund av det anförda förklarar riksskattenämnden att, vid tillämpning av förordningen den 6 juni 1968 om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst, allenast kostnaden för förvärvet av ifrågavarande område om cirka 20 hektar av fastigheterna Hemmesjö 2: 1, 5: 1 samt Hemmesjötorp 1: 2 skall anses som kostnad för förvärv av ersättningsfastighet.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden att utöver 100.000 kronor, som utgjorde markanskaffningskostnad, jämväl resterande 650.000 kronor, som åtgick till anläggning av en ersättningskjutbana, skulle anses utgöra kostnader för förvärv av ersättningsfastighet.

I utslag den 19 augusti 1969 beslöt Regeringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

**4) Fråga bl. a. om viss fastighet skall anses som "ersättningsfastighet" enligt förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst**

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde sökanden bl. a.:

Jag äger och brukar sedan år 1958 jordbruksfastigheten med jordregisterbeteckningarna A och B inom X stad, vilken fastighet jag förvärvade nämnda år genom köp för 117.300 kronor. Från fastigheten har jag åren 1962 och 1964 avstyckat och försålt 3 st. tomter om tillhoppa 6.229 m<sup>2</sup> för 21.827 kronor. Vid beräkningen av den

skattepliktiga realisationsvinsten har jag tillgodoräknats ett anskaffningsvärde av 625 kronor (10 öre per m<sup>2</sup>) för den avyttrade marken.

Såsom framgår av bifogade intyg hade X stad förklarat sig komma att begära expropriation, om jag inte "frivilligt" träffade avtal om försäljning av fastigheten till staden.

Staden erbjöd, under förutsättning att jag accepterade försäljning utan expropriationsprocess, en köpeskilling av 2.340.000 kronor. Kontrakt om försäljning för en köpeskilling av nämnda belopp har undertecknats den 17 januari 1969. Genom försäljningen uppkommer – med beaktande av nedlagda förbättringskostnader, fastställda uppräkningsfaktorer, fasta årstillägg och åtnjutna värdeminskningssvdrag – en realisationsvinst av c:a 2.120.000 kronor, varav således c:a 1.600.000 kronor utgör skattepliktig realisationsvinst.

Jag har för avsikt att snarast anskaffa ersättningsfastighet. Preliminära underhandlingar har inletts om förvärv av sådan för en köpeskilling av c:a 1.900.000 kronor. Det gäller fastigheterna C-G i Y kommun. Fastigheterna utgör för närvarande skilda taxeringsenheter men en gemensam brukningsenhet och förvärvskälla. För att försätta egendomen i ändamålsenligt skick erfordras, att c:a 200.000 kronor nedlägges för förbättring av byggnader och markanläggning.

För min försålda egendom och den tilltänkta ersättningsegendomen lämnas följande data:

	Försålda fastigheten	Ersättnings- fastigheten
Tax.-värde kr		
Jordbruksvärde . . . .	129.000	455.800
Skogsvärde . . . . .	73.200	119.400
	<u>S:a 202.200</u>	<u>575.200</u>
Areal, ha		
åker . . . . .	35	117
ängs- och betesmark . . . . .	1	83
produktiv skogsmark . . . . .	90	150
övrig mark . . . . .	12	10
	<u>S:a 138</u>	<u>360</u>

Vid köpeavtal i enlighet med vad som ovan angivits skulle det vid själva bytet till

ersättningsegendomen ”bli över” 440.000 kronor. Med beaktande av erforderliga förbättringskostnader reduceras ”överskottet” till 240.000 kronor. Om jag lyckats rätt tolka de nya beskattningsreglerna, skulle jag av den skattepliktiga realisationsvinsten om 1.600.000 kronor äga rätt till uppskov med beskattningen av i första hand 1.160.000 kronor. Huruvida jag därutöver skulle äga rätt till uppskov med belopp, motsvarande kostnaden för erforderliga förbättringar, har jag inte kunnat direkt utläsa.

Jag hemställer om förhandsbesked i följande avseenden:

1. Skall realisationsvinsten beräknas med utgångspunkt från ett beräknat förvärvspris av  $117.300 \cdot 625 = 116.675$  kronor?

2. Därest jag förvärvar ovan angiven ersättningsegendom för 1.900.000 kronor, äger jag då

a) under förutsättning att den skattepliktiga realisationsvinsten utgör 1.600.000 kronor åtnjuta uppskov med beskattningen härav för ett belopp av 1.160.000 kronor?

b) därutöver åtnjuta uppskov med beskattning för belopp motsvarande kostnaden för erforderliga förbättringar, som jag kan komma att utföra på ersättningsfastigheten under i förordningen angiven tidsfrist?

Den 24 september 1969 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att, vid beräkning av realisationsvinst i anledning av ifrågakomna försäljning av fastigheterna

A och B, det av sökanden beräknade anskaffningsvärdet, 116.675 kronor, bör godtagas såsom ingångsvärde för fastigheterna. På grund härav besvarar riksskattenämnden jakande den i punkt 1 framställda frågan.

Beträffande de i punkt 2 under a) och b) framställda frågorna finner riksskattenämnden att – vid tillämpning av förordningen den 6 juni 1968 (nr 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst – det belopp, som uppskovet får avse, skall under i ansökningen angivna förutsättningar beräknas till 1.160.000 kronor och att uppskov med beskattning av realisationsvinst sålunda icke kan erhållas för belopp, som motsvarar på ersättningsfastighet efter förvärvet nedlagda kostnader för förbättringsarbeten. På grund härav besvarar riksskattenämnden jakande den under 2 a) framställda frågan samt nekande frågan under 2 b).

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande förste taxeringsintendent, att den under punkt 2 a) framställda frågan måtte besvaras nekande, och sökanden, att den under punkt 2 b) framställda frågan måtte besvaras jakande.

I utslag den 17 december 1969 beslöt Regeringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

(Stockholm den 6 februari 1970)

R I: 25



# I

## Meddelanden från



# Riksskattenämnden

Arg. 19

Nr 3 1970

---

**1) Angående vissa för taxeringsarbetet avsedda anvisningar och blanketter för 1970 års taxering**

Riksskattenämnden har beslutat fastställa två nya blanketter, nämligen

Underrättelse 19 (förtryckt) Erinran om deklARATIONSSKYLDIGHET och

Uppgifter för beräkning av gemensam beskattningsbar förmögenhet.

Riksskattenämnden har vidare beslutat, att anvisningen Hjälpställ vid beräkning av avdrag för kostnad för resor med bil mellan bostad och arbetsplats samt följande blanketter skall ha ändrad lydelse, nämligen

Anmaning nr 3 b, 4 a, 4 b, 4 c, 9 a, 9 b och 9 c,

Underrättelse nr 11/11 a, 12 och 13 samt

Skönstaxering av inkomst och förmögenhet, Taxeringsavi och Meddelande om s k kontantberäkning.

Den sistnämnda blanketten har åsatts beteckningen Underrättelse 27.

Redan tryckta exemplar av blanketterna Anmaning nr 3 b, 4 a, 4 b, och 4 c samt Underrättelse 12 i deras äldre lydelse får fortfarande användas.

Vidare har riksskattenämnden, utan att ändra lydelsen, åsatt blanketten Meddelande om delgivningsförsändelse beteckningen Underrättelse 21.

Riksskattenämnden har slutligen — efter samråd med centrala folkbokförings- och uppbördsnämnden — beslutat att följande anvisningar och blanketter skall ha ändrad lydelse, nämligen

Anvisningar för lokal skattemyndighet: Sortering av deklARATIONER m m; A-längdens skattskyldiga,

Anvisningar för taxeringsnämnd: Redovisning av taxeringsnämndens beslut m m; A-längdens skattskyldiga,

Anvisningar för lokal skattemyndighet: Beredning av deklARATIONER m m; A-längdens skattskyldiga,

Anvisningar för lokal skattemyndighet: Behandling av taxeringsavi och deklARA-

R I: 27

tionsnummerförteckning; B- och C-längdens skattskyldiga.

Anvisningar för längdförare hos länsstyrelse: Sortering och beredning av deklara- tioner; B- och C-längdens skattskyldiga och

Anvisningar för taxeringsnämnd: Redo- visning av taxeringsnämndens beslut; B- och C-längdens skattskyldiga samt

blanketterna Deklarationsnummerför- teckning A, Förteckning över fördelning av beskattningsbar inkomst inom kommun, Förteckning över särskilda adresser för debetsedelförsändelser, Deklarationsjour- nal, Deklarationsmissiv, Meddelande om adressändringar och Hänvisningsblad.

Namnen på anvisningen Anvisningar för lokal skattemyndighet: Behandling av taxeringsavi och deklara- tionsnummerför- teckning; B- och C-längdens skattskyldiga och blanketten Meddelande om adressänd- ringar har ändrats till Anvisningar för lo- kal skattemyndighet: Behandling av taxe- ringsavier; B- och C-längdens skattskyldiga respektive Förteckning över adressänd- ringar.

Redan tryckta exemplar av anvisningen Anvisningar för taxeringsnämnd: Redo- visning av taxeringsnämndens beslut; B- och C-längdens skattskyldiga samt blanketter- na Deklarationsjournal och Förteckning över adressändringar i deras äldre lydelse får fortfarande användas.

Blanketten Deklarationsnummerförteck- ning B har upphört att gälla.

## **2) Fråga om tidpunkt för övergång till be- räkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder**

I ärende angående framställning om för- handsbesked anförde sökandena:

Undertecknade äga och arrendera ge- mensamt jordbruksfastigheterna A, B och C, där vi gemensamt driva jordbruksrö-

relse, i vilken under år 1968 omsattes c:a 260.000 kronor.

Vi ha före sistlidne april månads utgång till Taxeringsintendenten ingivit skriftlig anmälan jämlikt 30 § 2 mom. taxerings- förordningen, att vi fr o m den 1 juli 1969 ämna övergå till bokföringsmässig redovis- ning av jordbruksdriften, varvid första rä- kenskapsåret skulle omfatta tiden 1/7 1969 —30/6 1970.

Vi ha hittills redovisat jordbruksrörelsen enligt den s. k. kontantprincipen och före- nämnda omläggning skulle innebära att vi år 1970 skulle avlämna allmänna självdek- larationer med jordbruksrörelsen redovisad enligt den s k kontantprincipen för tiden 1/1 1969—30/6 1969.

I vår önskan att så snart ske kan få över- gå till bokföringsmässig redovisning ha vi påverkats av momsredovisningen.

Vi hemställa härigenom vördsamt om förhandsbesked att övergång till bokfö- ringsmässig redovisning av jordbruksdrif- ten kan ske från den 1 juli 1969 trots taxe- ringsförordningens föreskrift att redovis- ning av jordbruksrörelse enligt kontant- principen skall ske pr kalenderår.

Vi tillåta oss påpeka, att brutet räken- skapsår redan från omläggningen god- känts i åtskilliga fall tidigare samt stad- gandet i 30 § 2 mom taxeringsförordning- en om skriftlig anmälan är en formalitet som helt har mist sin betydelse.

Den 30 oktober 1969 meddelade riks- skattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner laga hinder icke föreligga mot att sökandena övergår till beräkning av inkomst av jordbruksfastig- het enligt bokföringsmässiga grunder vid annan tidpunkt än kalenderårsskifte. Riks- skattenämnden förklarar i enlighet här- med, att sökandena är berättigade att från och med den 1 juli 1969 redovisa sin in- komst av ifrågavarande jordbruksfastighe- ter enligt bokföringsmässiga grunder.

Vederbörande byråchef anmälde avvi- kande mening och anförde:

Före 1951 års lagstiftning om taxering av inkomst av jordbruksfastighet enligt

Enligt lagstiftningen i 13

bokföringsmässiga grunder godkändes i viss utsträckning i praxis att jordbrukare, som deklarerade inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantprincipen, använde sig av brutet räkenskapsår. Såsom framgår av uttalanden i förarbetena till 1951 års nämnda lagstiftning (prop nr 191/1951 s 190; BeU nr 63/1951 s 54) ävensom av uttalande av 1953 års bevillningsutskott (BeU nr 44/1953 s 11) är emellertid efter ikraftträdandet av lagstiftningen rätten att redovisa inkomst av jordbruksfastighet med begagnande av brutet räkenskapsår förbehållen sådana jordbrukare, som taxeras enligt bokföringsmässiga grunder.

För den som redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantprincipen skall sålunda beskattningsåret sammanfalla med kalenderåret (Jfr Meddelanden från Riksskattenämnden, Serie I, nr 5/1953 p 1).

Endast om en jordbrukare börjar eller slutar jordbruksdrift under ett år eller *återgår* från bokföringsmässig redovisning med brutet räkenskapsår till kontantprincipen kan han taxeras enligt kontantprincipen för ett beskattningsår, som omfattar en kortare tidsperiod än kalenderåret.

Med hänsyn till det anförda kan det enligt min mening icke inträffa att en jordbrukare, som deklarerar enligt kontantprincipen, vid taxeringen *övergår* till bokföringsmässig inkomstredovisning vid annan tidpunkt än kalenderårsskifte. Något särskilt stadgande, som anger vid vilken tidpunkt övergång får ske, erfordras därför icke. Den omständigheten att något sådant stadgande inte finns, bör vid sådant förhållande icke leda till slutsatsen, att övergång får ske vid annan tidpunkt än kalenderårsskifte.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande förste taxeringsintendent att Kungl Maj:t måtte förklara, att sökandena icke ägde övergå till bokföringsmässig redovisning av inkomsten av jordbruksfastighet den 1 juli 1969.

I utslag den 3 februari 1970 beslöt Regeringsrätten att ej göra **ändring i förhandsbeskedet**.

3) De nya reglerna för avskrivning av byggnad, som används i rörelse, skall tillämpas första gången på beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställs år 1970. Fråga huruvida s. k. primäraavdrag får göras för sådan kostnad för nybyggnad, som nedlagts under tidigare beskattningsår

I framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked anfördes bl a:

Genom lagstiftning som trätt i kraft den 1 juli 1969 gäller ändrade avskrivningsregler vid inkomstbeskattningen för bland annat rörelsefastigheter. För att medge företagen snabbare avskrivning av nyinvesteringar i byggnader har införts rätt till s k primäraavdrag. Bestämmelserna härom återfinns i åttonde stycket av punkt 7 anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. I enlighet härmed får skattskyldig i fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen — utom för årliga värdeminskningssavdrag — med 10 % av den på planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget fördelas med 2 % under vart och ett av de fem första beskattningsåren räknat från och med det år då kostnaden nedlagts.

Under 1968 har vi färdigställt bl a en verkstadsbyggnad å fastigheten A i X stad med en anskaffningskostnad av 2.716.000 kronor. Inför bokslutet för år 1969 har nu uppkommit frågan huruvida vi äger tillgodoräkna oss primäraavdrag för ifrågavarande byggnad eller om rätten till primäraavdrag är medgiven allenast beträffande byggnader som är färdigställda efter den 1 juli 1969. I enlighet med den åberopade lagtexten borde vi ha rätt att tillgodoräkna oss primäraavdrag å anskaffningskostnaden för byggnaden i fråga under vart och ett av beskattningsåren 1969 till och med 1972. Då emellertid någon **regel** hur denna situation skall lösas icke intagits i övergångsbestämmelserna till den nya lagstiftningen, råder tvekan om hur avskrivningen får beräknas.

R I: 29

Vi får därför hemställa om förhandsbesked huruvida vi för den under 1968 färdigställda byggnaden äger vid 1970 års taxering åtnjuta primäravdrag med 2 % av anskaffningskostnaden.

Den 26 januari 1970 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Det 10-procentavdrag, som skattskyldig enligt punkt 7 åttonde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen får — utöver årliga värdeminskingsavdrag — göra i fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, skall enligt andra meningen i samma författningsrum fördelas med 2 procent under vart och ett av de fem första beskattningsåren räknat från och med det år, då kostnaden nedlagts.

Riksskattenämnden finner, att sökandebolaget under beskattningsåret 1968 färdigställt en verkstadsbyggnad på fastigheten A och att byggnaden är avsedd att användas i bolagets rörelse.

På grund härav och då ovannämnda bestämmelser skall tillämpas första gången på beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställs år 1970, förklarar riksskattenämnden att å den kostnad för nybyggnad på fastigheten A — av bolaget uppgiven till 2.716.000 kronor — som bolaget nedlagt under beskattningsåret 1968 avdrag får göras med 2 procent vid 1970 års taxering.

En ledamot anförde till utveckling av sin mening:

Primäravdragets uppgift i avskrivningssystemet är att åstadkomma en företagsekonomiskt riktigare fördelning av värdeminskingsavdragen i tiden. Departementschefen har därjämte angivit som ett syfte med primäravdraget att stimulera nyinvesteringar i byggnader. Detta syfte medförde dock allenast den ändringen av företagsskatteutredningens förslag att primäravdrag icke medges vid förvärf av byggnad som är äldre än fem år.

En olikformig ekonomisk behandling skulle inträda om man intog motsatt ståndpunkt mot majoritetens. Detta framgår av följande exempel. En rörelseidkare som förvärvar en byggnad under år 1969 är berättigad till primäravdrag om byggnaden uppförts inom kortare tid än fem år från förvärfvet. Med majoritetens ståndpunkt behandlas förvärvaren och den ursprungliga ägaren av byggnaden i detta fall på samma sätt och jämställs sålunda i ekonomiskt hänseende. Med en ståndpunkt motsatt majoritetens skulle dessa två fall komma att behandlas olika, vilket icke kan anses materiellt tillfredsställande.

Ordföranden samt två ledamöter var skiljaktiga och anförde:

Av förarbetena till lagen den 13 juni 1969 (nr 363) om ändring i kommunalskattelagen — genom vilken lag rätten till s k primäravskrivning infördes — framgår klart att avsikten varit att primäravdrag icke skulle få åtnjutas för kostnad för ny-, till- eller ombyggnad, som nedlagts före det beskattningsår för vilket taxering i första instans verkställs år 1970. I det betänkande (SOU 1968:26) som ligger till grund för propositionen i ämnet anfördes sålunda (sid 84 o f) att primäravdraget för det första året efter ikraftträdandet kan förväntas medföra minskade skatteintäkter med ca 40 milj kronor, varav ca 25 milj kronor belöper på staten, samt att intäktsbortfallet det femte året efter ikraftträdandet, fr o m vilket år primäravskrivningen får full genomslagskraft d v s kommer att avse fem års anskaffningskostnader, vid oförändrad investeringsnivå blir i storleksordningen 125 milj kronor för staten och 75 milj kronor för kommunerna. I propositionen i ämnet (1969:100 sid 147) godtog föredragande departementschefen den gjorda beräkningen av skatteutfallet såväl i fråga om det första året efter ikraftträdandet som beträffande det femte året, dock att departementschefen — med hänsyn till att han föreslagit en generell förhöjning av de årliga värdeminskingsavdragen — ansåg att skattebortfallet borde uppskattas till 25 à 50 procent högre belopp än utredningen beräknat. Bevil-

ningsutskottet (1969:45) tillstyrkte det i nyssnämnda proposition framlagda förslaget angående primäravdrag. Utskottet gjorde icke någon erinran mot departementschefens beräkning av skatteutfallet. I samband med att utskottet avstyrkte motionsvis framförda yrkanden om högre primäravdrag anförde utskottet (sid 25) såsom ett skäl för avstyrkandet, att skattebortfallet "redan på kort sikt" kunde väntas bli betydande.

Frågan är nu om lagtextens och övergångsbestämmelsernas utformning medför att primäravdrag — trots att detta icke varit lagstiftarens mening — skall medges även i fråga om kostnad för ny-, till- eller ombyggnad, som nedlagts *före* det beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1970.

Svaret på ovannämnda fråga är, eftersom övergångsbestämmelserna icke särskilt reglerar spörsmålet, att söka i utformningen av bestämmelserna om primäravdrag i punkt 7 åttonde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. I detta lagrum anges att primäravdrag åtnjutes med 10 procent av den på avskrivningsplanen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Vidare anges att avdraget skall fördelas med 2 procent under vart och ett av de fem första beskattningsåren räknat från det år då kostnaden nedlagts. På grund av den utformning stadgandet sålunda erhållit *kan* den grundläggande regeln, att primäravdrag skall utgå med 10 procent, *överhuvud icke tillämpas* i fråga om kostnader nedlagda före det första beskattningsår, för vilket de nya bestämmelserna äger tillämpning, d v s före beskattningsåret 1969. Någon övergångsbestämmelse är sålunda icke erforderlig för att i denna del garantera en med lagstiftarens avsikt överensstämmande rättstillämpning. Det får vidare anses ligga i sakens natur att, då huvudregeln icke kan tillämpas på investeringar före beskattningsåret 1969, icke heller den sekundära regeln om fördelning av primäravdraget på vissa beskattningsår kan vinna tillämpning med avseende på investeringar före nämnda beskattningsår. — Skulle fastigheten överlätas medför detta givetvis icke

att förvärvaren i förevarande hänseende erhåller annan eller bättre rätt än som tillkommit överlåtaren.

På grund av det anförda anser vi att riksskattenämnden bort nekande besvara den framställda frågan.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande förste taxeringsintendent att, enär byggnaden uppförts under beskattningsår före den nya lagstiftningens ikraftträdande, bolaget måtte förklaras icke äga rätt att för byggnaden åtnjuta avdrag jämlikt punkt 7 åttonde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen.

Den 10 mars 1970 meddelade Regeringsrätten följande utslag:

Rätt till så kallat primäravdrag vid avskrivning av byggnad som användes i rörelse infördes genom lagen den 13 juni 1969 (nr 363) om ändring i kommunalskattelagen. De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 juli 1969 och skall tillämpas första gången på beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställs år 1970.

Enligt förarbetena var syftet med bestämmelserna om rätt till primäravdrag — förutom att tillgodose det företagsekonomiska behovet av ökad avskrivningstakt — att stimulera företagens nyinvesteringar i byggnader. Detta förhållande jämte vad i övrigt förekommit vid lagens tillkomst ger stöd för antagande att bestämmelserna avsetts icke skola tillämpas på byggnadsinvesteringar som gjorts före det beskattningsår, för vilket taxering i första instans sker år 1970. Avfattningen av bestämmelserna hindrar ej att bestämmelserna tillämpas i överensstämmelse med vad sålunda varit avsett.

På grund härav förklarar Kungl Maj:t, med ändring av riksskattenämndens förhandsbesked, att bolaget vid 1970 års taxering icke är berättigat till särskilt avdrag

med två procent beträffande den under beskattningsåret 1968 färdigställda verkstadsbyggnaden.

**4) Fråga vid köp på avbetalning av personbil, avsedd att uteslutande användas för privat bruk, om avdrag för ränta, avbetalningstillägg och expeditjonskostnader**

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde sökanden bl a :

Jag överväger att hos Y AB byta min nuvarande bil mot en ny av 1970 års modell. Efter avdrag för inbytesvagnens värde, 6.500 kr, återstår för mig att betala 12.450 kr, varav 8.450 kr är kontant och återstående 4.000 kr i två poster med 2.000 kr efter ett halft år och 2.000 kr efter ett helt år. Jag har av bilfirman erhållit följande alternativa förslag till avtalsbestämmelser att av mig kombineras efter önskan.

*A. Ränta.*

1. Ett i avtalet till kreditkostnader hänfört, såsom ränta betecknat belopp av 270 kr, fördelat med 135 kr på vardera av de båda posterna enligt ingressen och alltså ökande dessa poster till vardera 2.135 kr.

2. Löpande ränta att utgivas särskilt utöver posterna enligt kontraktet. Rän-tebeloppen framgår icke av kontraktet utan måste beräknas på grundval av belopp, tid och räntesats, då betalningarna sker. Rän-teberäkningen sker i mitt val efter 9 % enkel fallande ränta eller 6,75 % enkel s k rak ränta. Om mina betalningar sker enligt kontraktet — men endast då — kommer beräkningen i båda fallen att ge ett ränte-belopp av 270 kr ( $9\% \cdot 4.000 \cdot 0,5 + 9\% \cdot 2.000 \cdot 0,5 = 6,75\% \cdot 4.000 = 270$ ).

*B. Avbetalningstillägg 120 kr och expeditjonskostnader 14 kr.*

1. I kontraktet under rubriken "Kredit-kostnader" redovisade till beloppet och fördelade på posterna enligt avtalet och alltså ökande vardera av dem med 67 kr.

2. "Inbakade" i räntan enligt A. ovan genom höjning i erforderlig mån av ränte-satsen.

— — —

R I: 32

Det kontraktsformulär bilfirman brukar använda (bil a) är avsett närmast för kombinationen A.1. + B.1. Vid val från min sida av annan kombination kommer i formuläret givetvis de ändringar att göras, som föranleds av att jag frångått firmans standardkombination. Jag har att överväga samtliga kombinationer, d v s A.1. + B.1., A.1. + B.2., A.2. + B.1. och A.2. + B.2.

Jag är i behov av besked för att kunna välja för mig i skattehänseende gynnsammaste form på ett kontrakt med bilfirman samt vidare för att avgöra, om jag skall göra ett avbetalningsköp eller ett kontantköp, finansierat genom lån i bank.

Den nya bilen kommer liksom fallet varit med min nuvarande att användas privat, alltså ej i rörelse av något slag.

Min fråga är alltså denna: Är ovan angivna kostnader för mig skattemässigt avdragsgilla, oavsett vilken av de nämnda kombinationerna av avtalsvillkor jag väljer.

Riksskattenämnden — som fann förhandsbesked i frågan vara av vikt för enhetlig rättstillämpning — meddelade den 30 oktober 1969 följande förhandsbesked: Enligt 39 § 1 mom kommunalskattelagen är ränta å gäld, som icke skolat avdragas i annan förvärvskälla, avdragsgill under inkomst av kapital. Detta gäller oavsett hur gälden uppkommit.

Vad åter angår i ärendet angivna avbetalningstillägg och expeditjonskostnader vid köp på avbetalning av ifrågavarande, för personligt bruk avsedda personbil finner riksskattenämnden desamma icke vara avdragsgilla för sökanden.

I enlighet härmed förklarar riksskattenämnden att sökanden, oavsett vilket av de i ansökningen angivna alternativen som väljes, äger åtnjuta avdrag för ränta å köpeskillingen för bilen under beskattningsår, då ränteutgiften blivit av sökanden bestridd, men däremot icke äger åtnjuta avdrag för ifrågakomna avbetalningstillägg och expeditjonskostnader.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade såväl sökanden som vederbörande förste taxeringsintendent ändring. Sökanden yrkade att bli förklarad berättigad till avdrag för såväl ränta som avbetalningstillägg och expeditionskostnader, oavsett vilket av de i ansökningen angivna alternativen som valdes. Förste taxeringsintendenten yrkade, att räntan — oavsett om den var rak eller löpande — behandlades som köpeskillning och alltså förklarades vara icke avdragsgill.

Ärendet avgjordes den 11 februari 1970 av Regeringsrätten i plenum. Därvid förenade sig Regeringsrättens flesta ledamöter om följande utslag:

Kungl Maj:t finner att, om vid avbetalningsköp avtal träffas mellan parterna om att ränta skall erläggas å ogulden del av köpeskillningen, räntan är avdragsgill vid inkomsttaxeringen även om den ingår i avbetalningspriset. På grund härav och då sökanden icke äger åtnjuta avdrag för annan kostnad i anledning av avbetalningsköpet än ränta å gäld, lämnar Kungl Maj:t såväl sökandens som förste taxeringsintendentens besvär utan bifall.

**5) Fråga huruvida fastighet, som anskaffas innan skattepliktig realisationsvinst som avses i 35 § 2 mom. tredje stycket KL uppkommit, kan betraktas som "ersättningsfastighet" enligt förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst**

I ärende angående framställning om förhandsbesked anfördes:

I egenskap av befullmäktigat ombud för X får jag härmed anhålla om förhandsbesked i fråga om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

X äger fastigheten A i Y kommun.

På grundval av ett av Chefen för Armén upprättat förslag har riksdagen fattat principbeslut om utvidgning av Z skjutfält.

Förslaget offentliggjordes — — — och genom ett kungligt brev av den — — — har Kungl. Fortifikationsförvaltningen bemyndigats att inleda vissa underhandlingar om förvärv av markområden som ingår i den föreslagna utvidgningen av skjutfältet. Definitivt beslut av riksdagen innebärande bl a vid vilken tidpunkt de erforderliga markförvärven skall vara genomförda, har inte fattats. Expropriationstillstånd har ej heller sökts. Vissa fastighetsförvärv har redan genomförts.

Den av X ägda fastigheten ligger helt inom det föreslagna utvidgningsområdet och skall totalinlösas av Kronan. Fastigheten omfattar 18 ha åkermark, 1 ha tomt och trädgård samt 23 ha skogsmark. Förberedande förhandlingar om överlåtelse av fastigheten har inletts. På grund av att vissa utredningar och undersökningar beträffande bl a värdet av fastigheten måste utföras kan det förutsättas att förhandlingarna kommer att ta relativt lång tid. I de förberedande förhandlingarna har frågan om möjlighet att anskaffa likvärdig ersättningsfastighet fått avgörande betydelse för förutsättningarna att uppnå en överenskommelse på frivillig grund. Svårigheterna att uppbära en lämplig ersättningsfastighet har visat sig vara betydande. Av förhållandena på fastigheten, innehavstiden och de hittills förda förhandlingarna framgår vidare att skattepliktig realisationsvinst uppkommer genom ifrågavarande fastighetsöverlåtelse.

Mot denna bakgrund hemställes om förhandsbesked i följande fråga.

Om tillfälle och möjlighet yppas för X att förvärva en likvärdig fastighet under den tid utredningar och förhandlingar pågår men innan ett slutligt avtal om överlåtelse till Kronan av fastigheten A träffats, får då den förstnämnda fastigheten räknas som ersättningsfastighet enligt förordningen den 6 juni 1968 om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst och X sålunda erhålla möjlighet till uppskov med beskattning av uppkommen realisationsvinst vid överlåtelsen av fastigheten A.

Den 24 september 1969 meddelade riks-

skattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner bestämmelserna i förordningen den 6 juni 1968 (nr 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst icke medge att fastighet, som anskaffats innan skattepliktig realisationsvinst som avses i 35 § 2 mom tredje stycket kommunalskattelagen uppkommit, betraktas som ersättningsfastighet enligt

förordningen. På grund härav besvarar riksskattenämnden nekande den i ansöknings framställda frågan.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade X att den framställda frågan måtte besvaras jakande.

I utslag den 10 februari 1970 beslöt Regeringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

(Stockholm den 6 april 1970)

R I: 34

# I

## Meddelanden från



# Riksskattenämnden

Årg. 19

Nr 4 1970

---

### 1) Angående fastställelse av vissa för taxeringsarbetet avsedda blanketter

Riksskattenämnden har beslutat fastställa följande två blanketter för användning vid den allmänna fastighetstaxeringen år 1970, nämligen Tillägg till underrättelse om preliminärt åsatt taxeringsvärde och Underrättelse om fastighetstaxeringsnämndens slutliga beslut om åsatt taxeringsvärde.

Riksskattenämnden har vidare beslutat att följande blanketter skall ha ändrad lydelse fr o m 1970 års inkomsttaxering, nämligen Underrättelse nr 15 och 26 samt Förfrågan om debiterad kommunal skatt, m m, Förfrågan om preliminär A-skatt och Omslag för handlingar av betydelse för kommande års taxering. Redan tryckta exemplar i deras äldre lydelse av samtliga ändrade blanketter utom Underrättelse 26 får fortfarande användas.

### 2) Angående värdesättningen vid inkomsttaxeringen av försäkringsföretagens lager av fastigheter, aktier, obligationer, lånefordringar m m (Jfr nr 5/1966 p. 1)

Riksskattenämnden har den 22 februari 1966 utfärdat anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna angående värdesättningen vid inkomsttaxeringen av försäkringsföretagens lager av fastigheter, aktier, obligationer, lånefordringar m m.

Svenska försäkringsbolags riksförbund har i skrivelse till riksskattenämnden den 12 december 1969 hemställt om vissa ändringar av anvisningarna. Som motiv för framställningen har åberopats det rådande höga ränteläget. Riksskattenämnden har inhämtat yttranden över framställningen från Kungl. försäkringsinspektionen, taxeringsdirektören i Stockholms län, förste taxeringsintendenten i Göteborgs och Bo-

R I : 35

hus län samt vederbörande taxeringsintendent i Malmöhus län.

Riksskattenämnden har därefter den 25 mars 1970 beslutat att *ifrågavarande anvisningar skall, med tillämpning fr o m 1970 års taxering, erhålla följande ändrade lydelse.*

Enligt lagen den 17 juni 1948 om försäkringsrörelse må här avsedda tillgångar inte upptagas vare sig över verkliga värdet eller till högre belopp än det, vartill kostnaderna för deras anskaffning uppgått (93 § 1 mom.). Undantag gäller dock för värdehandlingar, i vilka försäkringsfond jämlikt 274 § första stycket 1–7 eller premiereserv jämlikt 275 §, i vad den hänvisar till 274 § första stycket 1–7, redovisas. Om dylika värdehandlingar beräknas kunna å tider, som med hänsyn till beskaffenheten av bolagets förbindelser prövas tillfredsställande, förvandlas i penningar till belopp motsvarande det bokförda värdet, må nämligen värdehandling, som vid räkenskapsårets slut användes till sådan redovisning, kunna upptagas till samma värde som i närmast föregående balansräkning eller, där värdehandlingen anskaffats under räkenskapsåret, till det belopp som motsvarar kostnaderna för dess anskaffning (93 § 5 mom.).

De värdehandlingar, i vilka försäkringsfond eller premiereserv enligt 274 och 275 §§ helt eller delvis redovisas, skall förvaras avskilda från bolagets övriga tillgångar och under minst två lås med olika nycklar, av vilka en innehas av ett av försäkringsinspektionen förordnat ombud (276 § 1 mom.). I de sålunda förvarade handlingarna njuter försäkringstagarna panträtt såsom i handfången pant till säkerhet för fullgörande av bolagets på försäkringsavtalen grundade förbindelser. Det bokförda värdet av de sålunda pantsatta

tillgångarna skall motsvara försäkringsfonden för livförsäkringar respektive premiereserv, som avses i 275 §. En nedskrivning i räkenskaperna av de pantsatta tillgångarna medför därför skyldighet för försäkringsföretaget att pantsätta ytterligare värdehandlingar. De pantsatta tillgångarna utgöres till helt övervägande delen av värdehandlingar av de slag, som anges i 274 § första stycket 1–7. För dessa tillgångar gäller – som ovan nämnts – den särskilda värderingsregeln i 93 § 5 mom. För övriga pantsatta tillgångar gäller huvudregeln i 93 § 1 mom.

A) Gjorda undersökningar ger vid handen, att sådana pantsatta värdehandlingar, för vilka värderingsreglerna i 93 § 5 mom. lagen om försäkringsrörelse gäller, regelmässigt inte värderats lägre än som kan godkännas vid inkomsttaxeringen. Vid sådant förhållande – och då en nedskrivning av pantsatta tillgångar medför förpliktelse för försäkringsföretaget att pantsätta ytterligare tillgångar – bör i räkenskaperna gjord värdesättning av sådana pantsatta värdehandlingar, för vilka nyssnämnda värderingsregler gäller, tills vidare godtagas vid inkomsttaxeringen.

B) Beträffande övriga lagertillgångar av här ifrågavarande slag bör följande iakttagas.

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen av innehav av utländska valutor och värdehandlingar i utländska valutor bör – med hänsyn till de speciella förhållanden, som föreligger beträffande försäkringsföretagen, och till svårigheten att förebringa utredning angående förlustriskerna – frångås vid inkomsttaxeringen endast om och i den mån gjorda nedskrivningar framstår som uppenbart oskäligen.

Beträffande övriga lagertillgångar bör

den i räkenskaperna gjorda värdesättningen godtagas, därest det *sammanlagda* bokförda värdet av dessa tillgångar inte understiger det sammanlagda lägsta värde å tillgångarna, som skulle ha erhållits om värdesättningen av de olika tillgångsposterna skett enligt nedan angivna principer. Därvid bör observeras att, därest anvisningarna för visst slag av tillgångar anger alternativa värderingsprinciper, *samma* princip skall tillämpas för samtliga tillgångar av det ifrågavarande slaget.

#### 1. Fastigheter

För hela fastighetsbeståndet 85 procent av summa anskaffningsvärden för fastigheterna.

Vid lagervärdering enligt angivna regel bör hänsyn inte tagas till det avdrag för värdeminskning av byggnader, som medges enligt vederbörlig fastighetsbilaga.

#### 2. Aktier

För hela innehavet av aktier det lägsta av summa anskaffningsvärden eller 60 procent av summa marknadsvärden å balansdagen.

#### 3. Obligationer

För hela innehavet av obligationer det lägsta av summa anskaffningsvärden, summa marknadsvärden å balansdagen eller summa värden efter 8 procent effektiv förräntning.

#### 4. Förlagsbevis

För hela innehavet av förlagsbevis det lägsta av summa anskaffningsvärden, summa marknadsvärden å balansdagen eller summa värden efter 9 procent effektiv förräntning.

#### 5. Kommunlån

a) bundna lån, varmed avses lån som bundits till en fast ränta för minst 10 år: summa värden efter 8 procent effektiv förräntning;

b) övriga lån:

99 procent av anskaffningsvärdena.

#### 6. Inteckningslån

Värdering av dessa lagertillgångar må för hela innehavet ske enligt ettdera av nedan angivna alternativ (alt. A eller alt. B).

A. I. Inteckningslån inom  $\frac{2}{3}$  av taxeringsvärdet

a) bostads-, kontors- och affärsfastigheter: 98 procent av anskaffningsvärdena;

b) andra fastigheter: 95 procent av anskaffningsvärdena.

II. Inteckningslån över  $\frac{2}{3}$  av taxeringsvärdet

a) bostads-, kontors- och affärsfastigheter: 95 procent av anskaffningsvärdena;

b) andra fastigheter: 92 procent av anskaffningsvärdena.

B. a) Inteckningslån i bostads-, kontors- och affärsfastigheter: summa värden efter 8 procent effektiv förräntning;

b) Inteckningslån i andra fastigheter: summa värden efter  $8\frac{1}{2}$  procent effektiv förräntning.

Vid värdering enligt de under alternativ B angivna reglerna må i förenklingssyfte lånens återstående löptid generellt beräknas till 5 år.

#### 7. Övriga värdehandlingar

95 procent av anskaffningsvärdena.

Ett lägre värde å försäkringsföretags ifrå-

gavarande lagertillgångar än enligt ovan angivna regler bör godtagas endast om och i den mån försäkringsföretaget *visar* att en lägre värdesättning är påkallad med hänsyn till föreliggande risk för förlust eller prisfall.

### 3) Angående tillämpningen av punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen den 15 december 1967 (nr 748) om ändring i KL

I skrivelse till riksskattenämnden har förste taxeringsintendenten i Västernorrlands län hemställt om nämndens utlåtande, huruvida punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen den 15 december 1967 (nr 748) om ändring i kommunalskattelagen var tillämplig beträffande skattskyldig, som beskattats för jordstyckningsrörelse enligt äldre bestämmelser och som därvid begagnat sig av en summarisk redovisning av ingångsvärdet.

Efter att ha inhämtat yttranden från förste taxeringsintendenterna i vissa andra län och därefter behandlat ärendet vid plenissammanträde, har riksskattenämnden i skrivelse den 7 april 1970 till förste taxeringsintendenten i Västernorrlands län anfört följande:

I betänkandet "Markfrågan I" (SOU 1966: 23), som låg till grund för proposition nr 153 år 1967 med förslag till bl a vissa regler angående beskattning av tomt-rörelse, föreslog 1963 års markvärdekommitté (betänkandet sid. 316n), att de nya reglerna för tomt-rörelsebeskattning i princip skulle tillämpas på alla tomtförsäljningar, som ägde rum efter lagstiftningens ikraftträdande. I fråga om ingångsvärdets beräkning kunde dock de nya bestämmelserna i enstaka fall för den skattskyldige ge ett något oförmånligare resultat än de prin-

ciper som tidigare tillämpades. Det syntes därför skäligt, anförde kommittén, att den, som vid tiden för ikraftträdandet bedrev tomt-rörelse, under en övergångstid av fem år skulle äga påfordra att anskaffningskostnaden för fastighet, som vid ikraftträdandet ingått i rörelsen, skulle beräknas enligt hittills tillämpade principer. På grund härav föreslog kommittén att en övergångsbestämmelse av denna innebörd skulle införas.

I propositionen nr 153 år 1967 uttalade föredragande departementschefen (sid. 166 n och 167) med anledning av kommitténs förslag till övergångsbestämmelser bl a följande:

För att kunna lindra övergången i vissa fall föreslår kommittén, att den, som vid tiden för ikraftträdandet bedriver tomt-rörelse och som även enligt de nya reglerna anses bedriva sådan rörelse, skall ha rätt att under en övergångstid av fem år påfordra att anskaffningskostnaden för fastighet som vid ikraftträdandet ingått i rörelsen skall beräknas enligt hittills tillämpade principer.

De regler jag föreslagit angående tomt-rörelsebeskattningen bör i likhet med kommitténs motsvarande förslag i princip gälla alla tomtförsäljningar efter ikraftträdandet. Tidpunkten för ikraftträdandet bör givetvis här vara densamma som jag föreslagit beträffande realisationsvinstreglerna, d v s den 1 januari 1968.

I likhet med vad jag förordat beträffande sistnämnda reglers ikraftträdande anser jag det vara angeläget att de nya reglerna även beträffande tomt-rörelse görs tillämpliga över hela linjen utan större dröjsmål. Jag anser mig därför inte kunna förorda en övergångsregel av den typ kommittén föreslagit. Däremot behövs, såsom framhållits i några remissyttranden, en närmare reglering av vad som skall gälla i vissa olika fall i samband med övergången.

Departementschefens hänvisning till remissyttrandena torde – såvitt angår den i

denna skrivelse behandlade frågan – avse- det av Näringslivets skattedelegation av- givna yttrandet. Delegationen anförde så- vitt nu är i fråga (prop. sid. 177 n) :

Markvärdekommittén har föreslagit att den som vid lagstiftningens ikraftträdande bedriver tomtrörelse under en övergångs- tid av fem år skall äga påfordra att an- skaffningskostnaden för fastigheten skall beräknas enligt hittills tillämpade princi- per. Det bör emellertid i övergångsbestäm- melserna närmare klarläggas hur man skall förfara i sådana fall då fastighetens åter- stående värde nedskrivits i bokföringen. Ett sätt att lösa frågan är att stadga att an- skaffningskostnaden skall anses motsvara det bokförda värdet.

Efter hänvisningen till remissyttrandena fortsatte departementschefen sitt ovan cite- rade anförande på följande sätt :

Jag föreslår därför övergångsbestämmel- ser i fråga om tomtrörelse av följande inne- börd.

Liksom beträffande den föreslagna lag- stiftningen i övrigt skall äldre bestämmel- ser fortfarande gälla i fråga om avyttring av fastighet som ägt rum under år 1967 eller tidigare.

Den som före de nya bestämmelsernas ikraftträdande bedrivit verksamhet, som enligt äldre bestämmelser varit hänförlig till tomtrörelse (jordstykning rörelse) och som även enligt de nya reglerna anses dri- va tomtrörelse, bör, om han efter ikraftträ- dandet avyttrar fastighet i samma rörelse, såsom ingångsvärde för de fastigheter som vid ikraftträdandet finns kvar i rörelsen få räkna deras skattemässiga restvärde vid ikraftträdandet.

Mot bakgrund av vad sålunda förevarit anser riksskattenämnden, att punkt 4 av övergångsbestämmelserna icke är tillämp- lig beträffande skattskyldig, som beskattats för jordstykning rörelse enligt äldre be- stämmelser och som därvid begagnat sig av en summarisk redovisning av ingångs-

värdet. Övergångsbestämmelsen syftar en- ligt riksskattenämndens uppfattning endast på de fall, där verklig bokföringsmässig re- dovisning förelegat och där man sålunda i egentlig mening kan tala om ”fastigheter- nas taxeringsmässiga restvärde vid utgång- en av det beskattningsår som ligger till grund för 1968 års taxering”.

Riksskattenämnden vill framhålla att, om punkt 4 av övergångsbestämmelserna skulle anses tillämplig beträffande skatt- skyldiga som tillämpat summarisk redovis- ning av ingångsvärdet, detta skulle skapa ett läge som icke är förenligt med proposi- tionens ståndpunkt. Det skulle ju nämligen innebära att – medan departementschefen, i uttalat syfte att få de nya reglerna till- lämpliga över hela linjen utan större dröjs- mål, avvisar kommitténs förslag om rätt för de skattskyldiga att under en övergångs- tid av fem år få beräkna ingångsvärdet en- ligt tidigare tillämpade principer, sålunda bli med tillämpning av den summariska redovisningen – departementschefen i di- rekt strid mot detta syfte skulle ha lagt fram ett förslag, som innebar att de äldre principerna skulle få tillämpas icke blott under de fem första åren utan även för tiden därefter så länge rörelsen bedrevs. En dylik tolkning av punkt 4 av övergångs- bestämmelserna är uppenbarligen orimlig.

Ingångsvärdet för skattskyldiga, som ti- digare begagnat sig av summarisk redovis- ning, bör sålunda efter lagändringens ikraftträdande bestämmas enligt de nya reglerna d v s anskaffningsvärde eller taxe- ringsvärde, omräknat efter index för tiden fram till rörelsens påbörjande.

En annan sak är att, sedan ingångsvär- det bestämts enligt de nya reglerna, detta värde kan ”översättas” till ett kvadratme- terpris. Riksskattenämnden får i denna del hänvisa till departementschefens uttalande

på sid. 160 i propositionen. Departementschefen yttrade härom, att enligt hans mening intet hindrade att, sedan ingångsvärdet bestämts, detta värde slogs ut på de olika tomterna inom tomtområdet så att man fick fram ett visst ingångsvärde per kvadratmeter. Tomtmarkens sålunda beräknade ingångsvärde jämte de kostnader som skulle anses falla på denna mark fick därefter vid vinstberäkningen i vanlig ordning ställas mot den försäljningssumma som erhöles för varje såld tomt.

(Stockholm den 4 maj 1970)

R I: 40

# I

## Meddelanden från



# Riksskattenämnden

Ärg. 19

Nr 5 1970

### 1) Angående vissa för taxeringsarbetet avsedda blanketter m m

Riksskattenämnden har beslutat fastställa följande nya blanketter, nämligen Beslut i fråga om investeringsavgift för byggnadsarbetet 1970/71 och Förteckning över Beslut om investeringsavgift enligt förordningen den 6 maj 1970 (nr 99) om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten.

Vidare har riksskattenämnden beslutat fastställa en ny blankett, benämnd Uppskovsliggare enligt 57 § 1 mom. taxeringskungörelsen (Förteckning 26).

Riksskattenämnden har slutligen beslutat att blanketterna Inkomstlängd A, B och C, Förmögenhetslängd, Förteckning 20, 21 och 24 samt Assistentkort skall för 1970 års taxering ha ändrad lydelse. Redan tryckta exemplar i deras äldre lydelse av innerarken till inkomstlängderna samt av Förteckning 20 och 21 får dock fortfarande användas. Namnet Assistentkort har ändrats till Registerkort för taxeringsuppgifter om rörelseidkare m fl.

### 2) Realisation eller löpande försäljning av nötkreatur (Jfr nr 4/1965 p. 1 och där gjord hänvisning)

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde sökanden bl a:

Jag arrenderar jordbruksfastigheten A i X kommun under tiden 14/3 1965–14/3 1970. Egendomen omfattar c:a 11,5 ha åker och 4,0 ha ängs- och betesmark. Från den 14 mars 1967 brukar jag även jordbruksfastigheten B i X kommun. Egendomen omfattar c:a 39,0 ha åker och 11,0 ha ängs- och betesmark. Av åkern är 10,5 ha utarrenderad. Jag inköpte fastigheten B under första kvartalet 1967.

Jordbruksfastigheterna drives i sambruk.

Jag deklarerar efter kontantprincipen.

Nötkreatursbesättningen i dag utgöres av 21 st mjölkkor och 62 st ungnöt.

När jag avträder arrendefastigheten A den 14 mars 1970 har jag innehaft nötkreatursbesättningen mer än fem år. Jag anhåller om förhandsbesked huruvida jag vid en försäljning efter femårsinnehavet, vid avträddande av arrendefastigheten, av 7 st mjölkkor och lika många ungdjur av normal ålderssammansättning kan få till-

R I: 41

lämpa 35 §, kommunalskattelagen, varvid försäljningslikviden inte skall upptagas till beskattning.

Nötkreatursbesättningen per den 31/12, inköp och försäljningar har varit följande:

år	kor	ung- nöt	Löpande		försåld mjölk kronor
			inköpta nötkreatur st kronor	försålda nötkreatur st kronor	
1965	5	17	8 16.120	13 18.002	14.443
1966	9	15	13 21.450	18 18.652	17.585
1967	17	34	12 21.520	22 22.194	27.465
1968	22	48	18 29.915	21 31.531	40.112

Av skriftväxlingen i ärendet framgick vidare i huvudsak följande. I samband med tillträddandet av arrendet på fastigheten A hade sökanden av sin fader köpt 5 kor och 10 ungdjur för 17.000 kronor. Enär nyuppsättning förelåg hade avdrag inte medgetts för någon del av beloppet. Någon ytterligare nyuppsättningskostnad hade ej förekommit. Stallbyggnaderna på den inköpta fastigheten B rymde för närvarande 35 nötkreatur, varför sökanden måste sälja ett antal kor och ungdjur. Sökanden avsåg att, om det visade sig lönande, även i framtiden bedriva mjölkproduktion. Han skulle därför hålla 8–10 kor och cirka 10 ungdjur på den nya fastigheten.

Den 27 november 1969 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att sökanden bedriver såväl mjölkproduktion som ungdjursuppfödning och handel med nötkreatur. Riksskattenämnden finner vidare, att den tilltänkta försäljningen avser endast en mindre del av sökandens nötkreatursbesättning samt att sökanden inte gjort sannolikt att försäljningen föranledes av en stadigvarande omläggning av jordbruksdriften. Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt förklarar riksskattenämnden, att avyttringen av 7 kor och lika många ungdjur är att anse såsom löpande försälj-

ning och att intäkten därav, jämlikt 21 § första stycket b) kommunalskattelagen, utgör för sökanden skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet.

I besvär hos Regeringsrätten fullföljde sökanden sin talan.

I utslag den 14 april 1970 beslöt Regeringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

### 3) Fråga om avdrag för nedskrivning på finansieringslån till utländskt dotterbolag

I framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked anfördes bl a:

Vi anhåller härmed om besked, huruvida nedskrivning i beskattningshänseende får ske på de finansieringslån, som vi lämnat till vårt tunisiska dotterbolag X i samband med tillkomsten av detta bolag. Vårt dotterbolag tillverkar och försäljer – – –.

Bolaget X, som bildades 1961, ägs till 58 % av vårt bolag. Övriga större aktieägare är två utländska bolag.

Enligt överenskommelse mellan ovan nämnda aktieägare tillskötts för finansiering av projektet förutom aktiekapitalet även långfristiga reverslån. Vårt reverslån med X uppgick till \$ 2.150.000, som skulle förräntas och amorteras med 20 lika stora halvårsbetalningar under en tid av 10 år med början 1 juni 1966.

Såsom framgår av bifogade avskrift av redogörelse till Sveriges Riksbank, som vi lämnade år 1959, hade våra investeringar i X direkt samband med vår tillverkning av – – – i Sverige. På grund av ändrade marknadsförhållanden i Sverige har vår import från X inte blivit av den storleksordning, som vi ursprungligen förutsatte. Under år 1968 kommer vår import från X att uppgå till endast omkring 10.000 ton – – – med ett fobvärde av omkring 2,7 mkr. Enligt vår uppfattning är vårt innehav av aktier i X liksom vår reversfordran fortfarande tillgångar i vår rörelse.

Resultatet för X har till följd av utvecklingen på den internationella – – – marknaden varit sådan, att amortering hittills inte kunnat ske och räntebetalning endast

kunnat erläggas för tiden 3/10 1963—30/11 1965 på ifrågavarande lån till vårt bolag. Någon amortering eller ytterligare räntebetalning kommer med all sannolikhet inte att kunna ske inom överskådlig framtid.

X:s resultat för 1967 visade en förlust på 3.986.000 kronor mot en vinst för 1966 på 147.000 kronor. Enligt prognos för 1968 förväntas rörelseförlusten komma att uppgå till ca 1.700.000 kronor.

Vi har såsom intäkt upptagit räntor från X to m räkenskapsåret 1966. På vår reversfordran har vi hittills inte gjort någon nedskrivning. Med hänsyn till den oroande utvecklingen för X överväger vi att i 1968 års bokslut nedskriva vår reversfordran med \$ 645.000 eller 3.322.350 kronor motsvarande förfallna men ej betalda amorteringar per den 31/5 respektive 30/11 åren 1966, 1967 och 1968.

Vi anhåller om förhandsbesked, huruvida vi får åtnjuta avdrag för denna nedskrivning vid 1969 års taxering. Om Riksskattenämnden skulle anse endast en del av nedskrivningen vara avdragsgill, anhåller vi, att detta måtte angivas i förhandsbeskedet.

Vi hemställer vidare om förhandsbesked, huruvida vi vid 1970 års taxering får åtnjuta avdrag för nedskrivning av amorteringar, som förfallit till betalning under 1969, därest betalning inte kunnat ske enligt avtalet.

Ifrågavarande taxeringsfråga är av synnerlig vikt för oss med hänsyn till vår likviditetsplanering.

Den 26 mars 1969 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner väl, att sökandebolagets ifrågavarande reverslån till dess tunisiska dotterbolag är att hänföra till sökandebolagets rörelse. Riksskattenämnden finner emellertid vidare, att fråga är om ett finansieringslån och att avdrag för nedskrivning på sådant lån icke bör medges med mindre det kan konstateras, att en motsvarande definitiv förlust uppkommit

på lånet. Riksskattenämnden finner slutligen, att någon definitiv förlust icke kan anses vara konstaterad i förevarande fall.

På grund av det anförda besvarar riksskattenämnden nekande båda de i ansökningen framställda frågorna.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolaget att erhålla förhandsbesked av innehåll att bolaget vid 1970 års taxering fick göra avdrag för nedskrivning av fordringen på dotterbolaget med belopp motsvarande summan av icke fullgjorda amorteringar, som förfallit till betalning före 1970.

I utslag den 7 april 1970 lämnade Regeringsrätten på de av riksskattenämnden angivna skälen bolagets talan utan bifall.

*1970 nr 41 423*  
**4) Fråga om tillämpning av 43 § 1 mom. KL samt artikel IV i dubbelbeskattningsavtalet med Storbritannien och Nordirland**

I framställning från ett aktiebolag X om förhandsbesked anfördes bl a:

Aktiebolaget X äger direkt 87,5 % och indirekt, via ett annat helägt dotterbolag, 12,5 % av aktierna i det engelska bolaget Y. Y är alltså ett inom koncernen helägt företag.

Y tillverkar i A i England — — —. Företaget har där två — — — maskiner samt en — — — anläggning.

Y:s ställning och resultat under sistlidna räkenskapsår — liksom hos X omfattande tiden 1/10 1967—30/9 1968 — framgår av bifogad balansräkning och vinst- och förlusträkning i kopia och i översättning.

I balansräkningen finns upptagen en post kallad "Deferred revenue expense". Posten avser av Y aktiverade kostnader i samband med investeringar i början av 1960-talet. Endast en mindre del av det aktiverade beloppet har hittills kunnat avskrivas.

Y har en kortfristig skuld till X. Denna skuld har sin grund i att X i Sverige inköper huvuddelen av den vara, som erfordras för Y:s tillverkning. Varan faktureras

R I: 43

av leverantörerna på X, som i sin tur fakturerar varan vidare på Y till samma pris.

X innehar vidare en lånefordran på Y, som den 30 september 1968 uppgick till cirka 12.770.000 kronor. Denna fordran utgöres av två lån, som lämnades Y i samband med att de två – – maskinerna installerades i A år 1957 och år 1962.

Risk föreligger att Y under räkenskapsåren 1968/1969 och 1969/1970 uppnår ett sådant resultat att bolaget ej kan erlagga ränta på ovannämnda lån från X annat än i begränsad omfattning.

Y kan givetvis i bolagens räkenskaper belastas med även sådan ränta till X, som ej täcks av vinstmedel utan föranleder Y att redovisa förlust. Emellertid skulle en därigenom försämrad balansställning menligt påverka Y:s "status" som gäldenär, leverantör och arbetsgivare. Inom koncernen framstår det därför som önskvärt, att i stället räntedebiteringen reduceras.

För X har det framstått som uppenbart, att det med det svenska fiskala intresset är mest förenligt, att Y:s egetkapital icke genom aktieägartillskott från X ökas mer än alldeles nödvändigt för att Y skall kunna fortsätta sin verksamhet. Vad av Y:s inkomst före gäldräntor till moderbolaget används till sådana räntor beskattas endast i Sverige. Återstoden, som utgör avkastningen på bolagets egetkapital, beskattas i England. En beskattning i Sverige av "ansedd" ränta på X:s fordringar skulle kunna tvinga X att göra aktieägartillskott till Y. I händelse Y:s affärer framdeles förbättras, medför dylika tillskott en överflyttning från Sverige till England av avkastningen på tillskjutna belopp.

En tänkbar invändning mot underlåtenhet av X att debitera Y ränta i vidare mån än dotterbolagets resultat förmår bära skulle vara, att förfaringssättet innebär vinstöverföring från X till Y. X gör icke gällande, att vinstöverföring i KL:s mening mellan X och Y kan ske i avdragsgill-skattepliktig form. Emellertid kan enligt X:s mening som vinstöverföring icke under några omständigheter betraktas underlåtenhet av moderföretag att räntedebitera dotterföretag. I den mån dotterföreta-

gets resultat – som här – icke förmår bära en räntedebitering, finns enligt X:s mening för övrigt ingen vinst av beskaffenhet att kunna omfördelas. Härvid förutsätts, att Y icke redovisar någon beskattningsbar inkomst i England. Från denna förutsättning äger Riksskattenämnden utgå.

Sammanfattningsvis gör X gällande, att en beskattning av X för "ansedd" ränta icke skulle överensstämma med principer, som sedan länge är fast etablerade i lagstiftning och praxis. X gör vidare gällande, att beskattning för "ansedd ränta" är utesluten helt oberoende av Y:s ekonomiska resultat. Den form av "inkomstöverföring" i vidsträcktaste bemärkelse, som underlåten räntedebitering på fullt solvent och konsoliderat dotterföretag utgör, är enligt X:s mening oangripligt enligt både intern rätt och skatteavtalen. I en "inkomstöverföring" av betydligt mer kvalificerat slag resulterar automatiskt varje tillskott från moderföretaget till dotterföretagets egetkapital, t. ex. genom en nyemission hos dotterbolaget. Till ledning för såväl X som övriga svenska företag med dotterbolag i utlandet vore det givetvis tacknämligt, om av motiveringen till ett förhandsbesked i ärendet framgick, huruvida Y:s dåliga ekonomiska resultat påverkat Riksskattenämndens ställningstagande eller icke.

X hemställer nu till ledning för sitt handlande vid upprättande av boksluten för 1968/1969 och 1969/1970 om svar på följande taxeringsfråga:

Skall X beskattas endast för den av X på Y debiterade, reducerade räntan eller skall X ytterligare beskattas för en beräknad, "ansedd" ränta?

Den 14 november 1969 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att, om sökandebolaget debiterar sitt engelska dotterbolag en reducerad ränta på ifrågakvarande fordringar, sökandebolaget får anses ha med dotterbolaget avtalat ekonomiska villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan två av varandra obero-

de näringsidkare. Riksskattenämnden finner vidare, att sökandebolagets inkomst genom räntereduceringen blir lägre än den eljest skulle bli samt att det företag, vilket inkomsten i stället tillförs, icke har att utgöra skatt för inkomsten här i landet. På grund härav förklarar riksskattenämnden, jämlikt 43 § 1 mom kommunalskattelagen samt artikel IV i det mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland den 28 juli 1960 ingångna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter, att sökandebolagets inkomst skall beräknas till det belopp, vartill den kan antagas ha uppgått, därest räntereduceringen icke vidtagits.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökandebolaget, att Kungl. Maj:t måtte förklara att bolagets inkomst skall beräknas till belopp, vartill den uppgått efter verkställd räntereducering.

I utslag den 15 april 1970 lämnade Regeringsrätten besvären utan bifall.

#### 5) Andelar i aktiefond som avses i 35 § 3 mom. KL?

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde sökanden bl a:

Sedan en tid tillhandahåller Skandinaviska Banken sina kunder en tjänst som kallas Placeringsprogrammet. De kunder som ansluter sig till detta sätter in lägst 50 och högst 500 kronor varje månad på ett särskilt konto, placeringskonto. När kunden har sparat i 10 månader erbjuds han att placera sparbeloppet och lika mycket till i aktier. De närmare detaljerna i programmet framgår av bifogade broschyr. Programmet lanserades i maj 1969 och har för närvarande ca 15.000 kunder anslutna. Om var och en spar 100 kronor i månaden, uppgår det samlade sparkapitalet under en 10-månadersperiod till 15 miljoner kronor. Eftersom de anslutna ef-

ter 10 månader får låna lika mycket som de sparat kan för de nu anslutna ca 30 mkr tänkas bli placerade i aktier under loppet av 1970.

För att åstadkomma en praktisk förvaltning av denna förmögenhet bestående av aktier och andra värdepapper är avsikten att bilda en aktiefond tills vidare benämnd Skandinvest Fond I, vars förvaltning handhas av en stiftelse, stiftelsen Skandinvest. (Förslag till stadgar för fonden och stiftelsen bifogas.) Mot insättande av medel i stiftelsen erhåller delägarna rätt till andelar i fonden. Målsättningen för fonden skall vara att åstadkomma så stor värde-tillväxt som möjligt på längre sikt. Såsom framgår av p 3 i det bilagda förslaget till stadgar för fonden kommer i vart fall under de första verksamhetsåren ingen utdelning att lämnas. Senare kan denna bestämmelse bli ändrad så att viss utdelning lämnas. Avsikten är att utdelningen i så fall skall motsvara de skattepliktiga utdelningar stiftelsen själv erhåller.

Vid starten av stiftelsens verksamhet kommer kostnaden för en andel att vara 50 kronor. Så snart stiftelsen placerat någon del av sitt kapital i värdepapper kommer priset på andelen att ändras främst med hänsyn till kursutvecklingen på värdepapperen.

På bankens notariatavdelning kommer bokföring att ske av varje kunds insättningar, uttag, lån osv som avser placeringskontot.

Eftersom stiftelsen önskar förenkla sina kontorsrutiner så mycket som möjligt för att kunna nedbringa kostnaderna för andelsinnehavarna kommer stiftelsen inte att ge ut några skriftliga andelsbevis. I stället kommer antalet bevis, som innehas av en kund, att framgå av notariatavdelningens bokföring.

Som framgår av förslaget till stadgar för fonden (p 9) kan andel inte överlåtas. Denna bestämmelse har införts främst av kostnadsskäl, därför att man i största möjliga utsträckning vill undvika kostnader för registrering av nya ägare. Däremot kan kunden överlåta sitt placeringskonto till annan person. Närhelst en kund så önskar kan han också hos stiftelsen inlösa he-

la eller del av sitt andelsinnehav. Den köpeskilling som kunden därvid erhåller för sin andel är som ovan antydde beroende på kursutvecklingen på stiftelsens värdepappersinnehav. Har kurserna gått upp erhåller kunden mer för andelen än vad han en gång givit för den. Om kursen däremot har gått ned får han mindre. Praxisinställning synes vara att inlösen av andelsbevis beskattas enligt realisationsvinstreglerna i 35 § 3 mom KL (jfr sid 143 högerspalten, 154 vänsterspalten i SOU 1969; 16). Aktiefondsutredningen har också i sitt betänkande föreslagit en kodifiering av denna praxis.

Jag, som har anslutit mig till placementsprogrammet, får med hänvisning till det sagda hemställa om förhandsbesked av innebörd att vinst respektive förlust vid inlösen av mina andelar i Skandinvest Fond I måste beskattas enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning. Jag utgår ifrån att eventuell utdelning på andel i fonden beskattas som inkomst av kapital.

Den 27 februari 1970 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att de ifrågasvarande andelarna i Skandinvest Fond I – oavsett att fondandelarna ej kan överlätas i vidare mån än genom inlösen – är att anse som sådana andelar i aktiefond, som avses i 35 § 3 mom kommunalskattelagen. På grund härav förklarar riksskattenämnden att vinst respektive förlust, som må uppkomma för sökanden vid inlösen av andelarna, i beskattningshänseende skall behandlas enligt reglerna angående beskattning av realisationsvinst respektive avdrag för realisationsförlust.

#### **6) Fråga om tillämpning av 35 § 3 mom. sista stycket KL. Bestämmande inflytande?**

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökandena, två bröder, bildade år 1963 X Tomt- & Fastighets Aktiebolag, i

vilket bolag de ägde vardera hälften av aktierna. Den 28 december 1967 köpte bolaget av sökandena cirka 580.000 kvadratmeter tomtmark för 125.000 kronor. Sedan lantmäteriförrättning ägt rum, sökte bolaget lagfart på nämnda fång den 16 juni 1969. Markområdet utgjordes av fastigheten A och en del av fastigheten B. Dessa fastigheter hade sökandena för många år sedan erhållit i arv efter sin morfader. Sökandena ägde alltså återstoden av B eller cirka 770.000 kvadratmeter. Byggnadsplan, avstyckningsplan eller utomplansbestämmelser förelåg icke vare sig för bolagets markområde eller för den av sökandena behållna fastighetsdelen. En lantmätare hade emellertid i oktober 1968 fått i uppdrag att utarbeta en byggnadsplan för bolagets markområde. Lantmätaren hade preliminärt beräknat antalet tomter på området till 74. Såsom ett led i byggnadsplanen pågick en ”VA-utredning”. Därutöver hade några åtgärder icke vidtagits för exploatering av fastigheterna. För cirka 30–40 år sedan hade tre mindre torpställen inlösts enligt ensittarlagen. I övrigt hade före bolagets markförvärv någon mark inte sålts eller upplåtits för bebyggelse från fastigheterna. Sökandena övervägde nu att sälja samtliga aktier i bolaget till något större företag, som bedrev tomtexploateringsrörelse.

Sökandena hemställde om förhandsbesked, ”huruvida en försäljning av X Tomt- & Fastighets A/B – bortsett från den 10 %-iga aktievinstbeskattningen – kommer att medföra någon för oss beskattningsbar inkomst”.

Den 14 november 1969 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att sökandena överlätit ifrågasvarande markområde om cirka 580.000 kvadratmeter på X Tomt- &

Fastighets Aktiebolag genom köp, på vilket lagfart söktes efter den 8 november 1967. Riksskattenämnden finner vidare att envar av sökandena, med hänsyn till den mellan dem rådande intressegemenskapen, får anses ha ett sådant bestämmande inflytande över bolaget som avses i 35 § 3 mom. sista stycket kommunalskattelagen. Riksskattenämnden finner slutligen att nämnda markområde, såvitt av utredningen i ärendet framgår, utgör bolagets väsentliga tillgång.

I enlighet med det anförda förklarar riksskattenämnden jämligt förenämnda lagrum att realisationsvinst, som må uppkomma vid försäljning av aktierna i bolaget, skall beträffande envar av sökandena beräknas som om avyttringen avsett mot hans aktier svarande andel av markområdet, dock att vad nu sagts icke får föranleda att realisationsvinst beräknas lägre än enligt reglerna i 35 § 3 mom. kommunalskattelagen.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökandena, att realisationsvinstbeskattning vid försäljning av ifrågavarande aktier måtte ske enligt reglerna i 35 § 3 mom. andra stycket kommunalskattelagen.

I utslag den 14 april 1970 beslöt Regeringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

#### **7) Angående tillämpning av förordningen (1967: 752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet**

I ärende angående framställning om förhandsbesked från ett aktiebolag förekom i huvudsak följande. Sökandebolaget ägde två fabriksfastigheter i X stad. Den ena fastigheten hade tidigare använts i sökandebolagets rörelse men var vid tid-

punkten för ansökningen uthyrd. Sökandebolaget hade för avsikt att sälja denna fastighet och i samband därmed låta göra en tillbyggnad till en år 1967 färdigställd fabrik på den andra fastigheten, där sökandebolaget drev sin rörelse. Byggnadstillstånd hade erhållits för tillbyggnaden, som beräknades kosta 150.000–200.000 kronor. Eventuellt skulle sökandebolaget i stället för en tillbyggnad till den färdigställda fabriken låta uppföra en fristående byggnad i anslutning därtill. Vid försäljningen av den tidigare i rörelsen använda fastigheten uppkom troligen en skattepliktig realisationsvinst å 140.000 kronor.

Sökandebolaget hemställde om förhandsbesked enligt följande:

Kan avdrag erhållas för avsättning till återanskaffningsfond med högst realisationsvinsten att använda för tillbyggnad å en redan befintlig ny fabrik. (Färdigställdes 1967.) Enl SF 752 § 2 framgår det ”ock den skattskyldige har för avsikt att anskaffa annan fastighet för användning i rörelsen”. Vad avses med annan fastighet? Kan detta tillämpas å tillbyggnad av fastighet?

Om bolaget i stället för en tillbyggnad till den nyuppförda fabriken bygger en fristående byggnad i anslutning till fabriken, skulle i så fall avsatta medel kunna tagas i anspråk för avskrivning av den tilltänkta byggnaden.

Den 14 november 1969 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Enligt 2 § Kungl. förordningen den 15 december 1967 (nr 752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet erhålles avdrag för belopp, som avsättes till sådan fond, endast om den avyttrade fastigheten använts i rörelsen och den skattskyldige har för avsikt att anskaffa annan fastighet för användning i rörelse.

Riksskattenämnden finner, att ny- eller

tillbyggnad på en fabriksfastighet, som förvärvats under ett tidigare år, icke kan anses som anskaffande av annan fastighet för användning i rörelse i den mening som avses i nyssnämnda förordning.

På grund av det anförda förklarar riks-skattenämnden att, oavsett om nybyggnad eller tillbyggnad verkställs på ifrågava-

rande fabriksfastighet, sökandebolaget icke är berättigat åtnjuta avdrag för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolaget ändring i förhandsbeskedet.

I utslag den 7 april 1970 lämnade Regeringsrätten besvären utan bifall.

(Stockholm den 4 juni 1970)

R I: 48

## I

*Meddelanden från***Riksskattenämnden**

Ärg. 19

Nr 6 1970

**1) Angående vissa för taxeringsarbetet avsedda blanketter**

Riksskattenämnden har beslutat att för användning vid den allmänna fastighets-taxeringen år 1970 fastställa en för taxeringsintendent avsedd blankett, benämnd Anmaning att avge allmän fastighetsdeklaration.

Riksskattenämnden har vidare beslutat att följande blanketter skall ha ändrad lydelse fr o m 1970 års inkomsttaxering, nämligen Underrättelse i anledning av ansökan om särskild skatteberäkning för makar (frivillig särbeskattning) och Uppgifter för frivillig särbeskattning. Redan tryckta exemplar av den sistnämnda blanketten i dess äldre lydelse får dock fortfarande användas.

**2) Angående omräkningstal vid realisationsvinstbeskattning av fastighet**

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 8 september 1970 fastställt nedan

angivna omräkningstal att användas vid realisationsvinstbeskattning av fastighet, som *avyttrats under kalenderåret 1970*.

Anskaffnings- år <sup>1</sup>	Omräk- nings- tal	Anskaff- nings- år <sup>1</sup>	Omräk- nings- tal
1914	6,07	1931	3,84
1915	5,28	1932	3,92
1916	4,67	1933	4,02
1917	3,70	1934	3,99
1918	2,62	1935	3,92
1919	2,26	1936	3,87
1920	2,26	1937	3,77
1921	2,63	1938	3,68
1922	3,25	1939	3,59
1923	3,49	1940	3,19
1924	3,49	1941	2,82
1925	3,43	1942	2,62
1926	3,55	1943	2,58
1927	3,59	1944	2,59
1928	3,57	1945	2,61
1929	3,61	1946	2,59
1930	3,72	1947	2,53

R I: 49

Anskaffnings- år <sup>1</sup>	Omräk- nings- tal	Anskaff- nings- år <sup>1</sup>	Omräk- nings- tal
1948	2,41	1959	1,55
1949	2,37	1960	1,49
1950	2,34	1961	1,46
1951	2,02	1962	1,39
1952	1,87	1963	1,35
1953	1,85	1964	1,31
1954	1,84	1965	1,25
1955	1,79	1966	1,17
1956	1,71	1967	1,12
1957	1,63	1968	1,10
1958	1,56	1969	1,07
		1970	1,00

<sup>1</sup> resp. det år till vilket ingångsvärdet (eller de avdragsgilla förbättringskostnaderna m. m.) eljest hänförs sig.

**3) Angående värdesättningen vid inkomsttaxeringen av lager m. m. hos värme- och sanitetsinstallationsföretag m. fl. (jfr nr 1/1966 p. 3)**

Den 30 november 1965 utfärdade riksskattenämnden anvisningar rörande värdesättningen vid inkomsttaxeringen av värme- och sanitetsinstallationsföretagens lager m. m. (Meddelanden från Riksskattenämnden, Serie I, nr 1/1966 punkt 3). Riksskattenämnden erinrade därvid om att anvisningarna rörande värdesättningen vid inkomsttaxeringen av byggnadsföretagens lager m. m. inte var tillämpliga på ovan angivna företag och att det sedan länge varit ett önskemål att enhetliga normer uppställdes även rörande värdesättningen av värme- och sanitetsinstallationsföretagens lager och dylika företags rätt till avdrag för riskavsättningar.

I särskilda skrivelser till nämnden har därefter önskemål om likartade anvisningar framförts från vissa andra branschorganisationer, vars medlemsföretag likaledes är undantagna vid tillämpningen av anvisningarna rörande värdesättningen vid

inkomsttaxeringen av byggnadsföretagens lager m. m. Dylika framställningar har inkommit från Sveriges Bleck- och Plåtslagaremästareförbund, Elektriska Installatörsorganisationen EIO samt Golventreprenörernas Branschorganisation och Sveriges Golvhandlares Riksförbund. I anledning av nämnda framställningar har överläggningar hållits med representanter för angivna organisationer.

Riksskattenämnden har därefter vid sammanträde den 23 april 1970 beslutat att — med upphävande av ovannämnda, den 30 november 1965 utfärdade anvisningar — utfärda följande *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* rörande värdesättningen vid inkomsttaxeringen av nedan angivna företags lager m. m. Anvisningarna är avsedda att tillämpas från och med 1971 års taxering.

Anvisningarna är avsedda att tillämpas i fråga om

1. värme- och sanitetsinstallationsföretag
2. plåtslageriföretag, vilkas verksamhet består i utförande av byggnadsplåtarbeten och byggnadssmidesarbeten ävensom till byggnad hörande ventilationsanläggningar, sug- och tryckledning eller delar därav samt övriga plåt- och smidesarbeten på dylika anläggningar; anvisningarna är däremot inte avsedda att tillämpas på plåtslageriföretag, vilkas verksamhet består i utförande av andra slag av arbeten t ex karosseriarbeten
3. elinstallationsföretag, vilkas verksamhet består i utförande av elektriska installationer avseende byggnader samt
4. golvlägnings- och plattsättningsföretag, vilkas verksamhet består i arbeten på byggnad avseende beläggning av golv, beklädnad av väggar samt sättning av plattor.

A. För *lager av material* — vartill hänförs material, bearbetat eller inte bearbetat, som ännu inte installerats i fastigheten på sådant sätt att det kan anses slutgiltigt anbragt för sitt ändamål — tillämpas de allmänna reglerna för värdering av lagertillgångar.

I anskaffningsvärdet för material, som bearbetats av företaget men ännu inte installerats på i föregående stycke angivet sätt, bör inräknas — förutom inköpspris samt övriga direkta inköpskostnader såsom frakt, tull, speditors- samt transportförsäkringsavgifter — jämväl till nämnda material hänförliga löner och andra ersättningar till arbetare och arbetsledare på platsen samt ev. kostnader för färdigställda legoarbeten i samband med bearbetningen.

B. Beträffande av entreprenör nedlagda kostnader för *arbeten på annans fastighet* (pågående arbeten) bör följande regler tillämpas. Reglerna avser endast entreprenadarbeten, beträffande vilka skattemässig vinstberäkning ännu inte verkställts å balansdagen. Beträffande reservering för garantirisker med avseende på arbeten, för vilka vinstberäkning skett, se avdelning C. nedan.

Till pågående arbeten hänförs kostnaderna för material, bearbetat eller inte bearbetat, som installerats i fastigheten på sådant sätt att det kan anses slutgiltigt anbragt för sitt ändamål. I anskaffningsvärdet för angivet material skall därvid inräknas enahanda slag av kostnader som angivits under A.

Till kostnaderna för pågående arbeten bör hänföras samtliga direkta och indirekta kostnader i samband med bearbetning och installation av material varom nyss sagts. Med *direkta* kostnader avses härvid kostnader för material (inklusive förbrukningsmaterial) samt kostnader för

alla till nämnda material hänförliga löner och andra ersättningar till arbetare och arbetsledare på platsen ävensom kostnader för lejda transporter, kostnader för färdigställda underentreprenader, maskinhyror till utomstående, konstruktions- och kontrollkostnader till utomstående samt mätningkostnader. Med *indirekta* kostnader avses övriga kostnader hänförliga till driftsförråds- och administrationskostnader såsom pensions- och försäkringsavgifter för arbetare och arbetsledare på platsen, forskningskostnader, kostnader för egna transporter, avskrivning och underhåll av maskiner och inventarier, verktygskostnader, kostnader för försäkringar och räntor.

Samtliga till pågående arbeten hänförliga kostnader bör i princip upptagas till fulla värdet och reservering sedan göras för de förlustrisker, som är förbundna med entreprenadåtagandena.

Med arbeten på löpande räkning förstås i det följande sådana arbeten, där entreprenören betingat sig rätt till betalning för sina faktiska, bokförda kostnader (såväl direkta som indirekta) jämte på visst sätt beräknat arvode.

1) Då fråga *inte* är om arbeten *på löpande räkning* och entreprenören som tillgång i räkenskaperna upptagit samtliga på entreprenaderna nedlagda kostnader — såväl direkta som indirekta — bör den i räkenskaperna gjorda reserveringen för förlustrisker i pågående arbeten godtagas, om reserveringen inte överstiger summan av

a) det belopp, varmed på dessa arbeten nedlagda indirekta kostnader upptagits såsom tillgång i räkenskaperna, och

b) ett belopp motsvarande 20 % av de vid beskattningsårets utgång på dessa arbeten nedlagda direkta kostnaderna.

Om entreprenören som tillgång i rä-

kenskaperna endast upptager de på entreprenaderna nedlagda direkta kostnaderna bör den i räkenskaperna gjorda reserveringen godtagas om den inte överstiger ovan under b) angivna belopp.

Reservering i räkenskaperna för förlustrisker på sätt ovan angivits kan ske antingen öppet i form av avsättning eller genom direkt nedskrivning av kostnaderna för pågående arbeten.

En större reservering än ovan under punkt 1 angivits bör godkännas endast om och i den mån den skattskyldige *visar*, att en större reservering är påkallad med hänsyn till föreliggande risk för förlust. Om den skattskyldige vid 1970 års taxering medgivits avdrag för reservering för nu ifrågasatt förlustrisker efter väsentligt förmånligare grunder än som ovan angivits och en tillämpning vid 1971 års taxering av ovan angivna bestämmelser av sådan anledning skulle medföra betydande ekonomisk påfrestning för den skattskyldige, bör dock, utan bevisning som nyss sagts, vid 1971 och 1972 års taxeringar medges den ytterligare reservering för förlustrisker i pågående arbeten som finnes erforderlig för att utan svårare ekonomisk påfrestning möjliggöra övergång till de genom dessa anvisningar meddelade reglerna.

Om det värde å pågående arbeten, varå reserveringen för förlustrisk beräknas, vid utgången av visst beskattningsår avsevärt nedgått vid jämförelse med motsvarande värdes genomsnittliga storlek vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren och denna nedgång måste antagas vara tillfällig, bör reservering för förlustrisk vid utgången av förstnämnda beskattningsår medges med den högre procentsats som finnes erforderlig för att förhindra, att den skattskyldiges "normala",

i överensstämmelse med dessa anvisningar beräknade reservering framtages till beskattning på grund av tillfällig nedgång av det värde å pågående arbeten, varå reserveringen för förlustrisk beräknas.

2) Om entreprenören bygger *på löpande räkning* bör för dylika arbeten reservering för förlustrisker inte medges med högre belopp än som i det särskilda fallet *visas* vara erforderligt.

C. Den skattemässiga *vinstberäkningen* på entreprenadarbeten bör ske vid den slutliga ekonomiska uppgörelsen, dock i regel senast ett år efter den besiktning som skall ske sedan entreprenören anmält arbetet färdigt, den s k slutbesiktningen. Om vid den tidpunkt, då vinstberäkning sker, tvist föreligger beträffande visst eller vissa belopp, bör härav föranledd reservering godtagas.

I fråga om *garantirisker* beträffande sådana under B. avsedda, med garanti förenade arbeten vilka varit föremål för slutbesiktning och för vilka vinstberäkning skett, bör — om garantitiden inte utgått senast å balansdagen — avdrag för avsättning till täckande av nämnda risker godkännas med 5 procent av fakturerade belopp oberoende av om fråga är om arbete på entreprenad eller på löpande räkning samt oberoende av typ av fastighet varå arbetet utförts.

En större reservering för *garantirisker* än nu angetts bör godkännas endast om och i den mån den skattskyldige *visar*, att en större reservering är påkallad med hänsyn till föreliggande risk för förlust. Om den skattskyldige vid 1970 års taxering medgivits avdrag för reservering för *garantirisker* efter väsentligt förmånligare grund än som ovan angivits och en tillämpning vid 1971 års taxering av ovan angivna bestämmelser av sådan anledning skulle medföra

betydande ekonomisk påfrestning för den skattskyldige, bör dock, utan bevisning som nyss sagts, vid 1971 och 1972 års taxeringar medges den ytterligare reservering för garantirisker som finnes erforderlig för att utan svårare ekonomisk påfrestning möjliggöra övergång till de genom dessa anvisningar meddelade reglerna.

Riksskattenämnden avser att följa verkningarna av ovan angivna anvisningar samt att, sedan tillräcklig erfarenhet där om vunnits, föranstalta om de ändringar och tillägg däri, som kan visa sig erforderliga.

#### 4) Avskrivning på taxibilar, vilka enskilda taxiägare försålt till ett av dem bildat aktiebolag

I en till riksskattenämnden den 26 mars 1970 inkommen skrivelse har Svenska Taxiförbundet anfört följande:

Svenska Taxiförbundet ägnar för närvarande särskild uppmärksamhet åt rationaliseringsåtgärder rörande taxitrafiken.

Härvid har det visat sig ändamålsenligt att i många fall de enskilda taxiägarna bildar ett gemensamt aktiebolag för att vinna betydande ekonomiska och administrativa fördelar.

De nybildade aktiebolagen övertager i regel de igång varande taxibilarna.

Dessa avskrivs enligt vedertagna normer med 25 % årligen, beräknat på inköpspriset, vilket svarar mot fordonets förslitning och snarare är en för låg än för hög avskrivningsprocent, enligt vad erfarenheterna utvisar.

Om de nybildade bolagen övertager en taxibil, som varit i bruk låt oss säga två år till ett pris motsvarande 50 % av den ursprungliga köpeskillingen, har erfarenheten visat, att de lokala skattemyndigheterna konsekvent fordrat att bolagets inköpspris skall avskrivas på fyra år. D v s bolaget får inte fortsätta den avskrivningsmetod, som den enskilde taxiägaren tillämpat.

Detta leder till den konsekvensen, att bolaget icke kan redovisa korrekt enligt bokföringsmässiga grunder. Vi kan inte finna, att detta står i överensstämmelse med vare sig skattelagarna, bokföringslagen eller vad som allmänt kan betraktas som god affärs sed.

Vi anhåller emellertid om Riksskattenämndens uttalande, till undvikande av långdragna skatteprocesser.

Efter att ha inhämtat yttranden från taxeringsdirektören och vissa förste taxeringsintendenter samt därefter behandlat ärendet vid plenisammanträde har riksskattenämnden i skrivelse till Svenska Taxiförbundet den 9 juni 1970 anfört följande.

Vid planenlig avskrivning på inventarier i rörelse gäller i princip, att det årliga värdeminskningssavdraget skall beräknas på grundval av den skattskyldiges anskaffningsvärde för tillgången. Såsom tillgångs anskaffningsvärde skall, då tillgången förvärvats genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, anses den verkliga kostnaden för dess anskaffande. En ny ägare får inte tillgodoräkna sig de värdeminskningssavdrag för tillgången, som skulle ha tillkommit förre ägaren, om denne fortfarande ägt tillgången. Någon rätt för ett av enskilda taxiägare bildat aktiebolag att vid planenlig avskrivning av sådana taxibilar, vilka bolaget köpt i begagnat skick från taxiägarna, fortsätta "den avskrivningsmetod, som den enskilde taxiägaren tillämpat" föreligger sålunda författningenligt inte.

Beträffande det årliga värdeminskningssavdraget gäller, att detta normalt bör bestämmas enligt avskrivningsplan till viss bråkdel av anskaffningsvärdet. Därvid skall anskaffningsvärdet fördelas på ett antal år i följd genom värdeminskningssavdrag så avpassade, att anskaffningsvärdet

kan i sin helhet avdragas under den tidrymd tillgången beräknas vara ekonomiskt användbar (tillgångens varaktighetstid). Ett av enskilda taxiägare nybildat aktiebolag äger i enlighet härmed avskriva de från taxiägarna köpta taxibilarna under den tidrymd bilarna beräknas vara ekonomiskt användbara för bolaget. Avskrivningsprocenten hos bolaget skall med andra ord bestämmas på grundval av den återstående varaktighetstid, som bilarna med hänsyn till omständigheterna kan anses ha efter försäljningen till bolaget, och så att bolagets anskaffningsvärde blir helt avskrivet under denna tid.

#### **5) Vissa beskattningsfrågor i samband med överlåtelse av aktier i Aktiebolaget Turitz & Co till Aktiebolaget Nordiska Kompaniet**

I oktober månad 1969 erbjöd styrelsen för Aktiebolaget Nordiska Kompaniet (NK) aktieägarna i Aktiebolaget Turitz & Co (Turitz) att till NK överlåta sina aktier i Turitz. Enligt erbjudandet skulle för varje aktie i Turitz erhållas tre nytecknade stamaktier i NK jämte ett kontantbelopp av 25 kronor.

Erbjudandet offentliggjordes den 20 oktober 1969. De aktieägare, som önskade acceptera erbjudandet, hade att senast den 1 december 1969 lämna meddelande där- om till Stockholms Enskilda Bank.

För affärens genomförande uppställdes såsom villkor

*dels* att NK:s bolagsstämma godkände för affärens genomförande erforderlig kapitalökning;

*dels och* att erbjudandet accepterades i sådan utsträckning att NK blev ägare av mer än 90 % av samtliga aktier i Turitz.

Vid anmälningstidens utgång den 1 de-

cember 1969 hade NK:s erbjudande ac- cepterats i sådan utsträckning att sist- nämnda villkor hade blivit uppfyllt.

Den 12 december 1969 sammanträdde styrelsen för NK och beslöt — under för- utsättning av bolagsstämmans godkännan- de jämlikt 63 § aktiebolagslagen — att aktiekapitalet i NK skulle ökas med högst 132.600.000 kronor mot tillskott av aktier i Turitz. Den 5 november 1969 och den 20 januari 1970 sammanträdde aktieägar- na i NK till extra bolagsstämmor. På bo- lagsstämman den 5 november 1969 fatta- des beslut om ändring av bolagsordningen. På bolagsstämman den 20 januari 1970 fattades slutligt beslut om ändring av bo- lagsordningen samt godkändes styrelsens ovannämnda beslut den 12 december 1969 om ökning av aktiekapitalet mot tillskott av aktier i Turitz.

I framställning till riksskattenämnden har Stockholms Enskilda Bank hemställt att riksskattenämnden till främjande av en enhetlig taxering ville meddela taxe- ringsmyndigheterna anvisningar om till- lämpningen av realisationsvinstbeskatt- ningsreglerna beträffande följande tre frå- gor:

a) till vilket pris skall de aktier i Tu- ritz, vilka NK har förvärvat såsom appor- tegendom, anses ha blivit överlåtna av ak- tietecknarna;

b) vad skall aktietecknarnas anskaff- ningskostnad för de nytecknade aktierna i NK anses utgöra;

c) vilken dag skall de under a) angivna aktierna i Turitz anses ha blivit överlåtna respektive vilken dag skall de nytecknade aktierna i NK anses ha blivit förvärvade av aktietecknarna.

Riksskattenämnden — som i ärendet in- hämtat yttranden från allmänna ombudet

hos mellankommunala prövningsnämnden och förste taxeringsintendenten i Stockholms län — har vid sammanträde den 26 juni 1970 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande.

Ifrågarande aktieteckning har skett under förutsättning att bolagsstämma i NK godkände för affärens genomförande erforderlig ökning av aktiekapitalet. Något för NK bindande ställningstagande till frågan om aktieteckningen har sålunda icke skett förrän i och med att dylikt godkännande lämnats på extra bolagsstämma den 20 januari 1970. På grund härav bör de aktier i Turitz, vilka NK i enlighet med ifrågarande erbjudande förvärvat såsom apportegendom, anses avyttrade av aktietecknarna den 20 januari 1970. De nytecknade aktierna i NK bör anses ha av aktietecknarna förvärvats samma dag.

Överlåtelsepriset på en Turitz-aktie bör anses ha skett till ett pris som motsvarar tre gånger den på Stockholms fondbörs den 20 januari 1970 noterade betalkursen å stamaktier i NK, 89 kronor, med tillägg för det aktietecknaren tillkommande kontantbeloppet 25 kronor. På grund härav bör Turitz-aktierna anses avyttrade till ett pris av 292 kronor per aktie.

Aktietecknarnas anskaffningskostnad för de nytecknade stamaktierna i NK bör för varje 3-tal aktier anses motsvara värdet av det för aktierna lämnade vederlaget — en aktie i Turitz — med avdrag för kontantbeloppet 25 kronor. Den på Stockholms fondbörs den 20 januari 1970 noterade betalkursen å aktier i Turitz var 283 kronor. På grund härav bör varje 3-tal stamaktier i NK anses förvärvade till ett pris av  $(283 - 25 =) 258$  kronor, motsvarande 86 kronor för aktie.

## 6) Angående beskattning av finska praktikanter i Sverige

Riksskattenämnden har i skrivelse den 23 april 1970 till Byrån för praktikantutbyte i Helsingfors anfört följande:

Byrån för praktikantutbyte har i två skrivelser till Svenska Ambassaden i Helsingfors, dagtecknade den 30 oktober resp. den 7 november 1969 (nr 8307 och 8414), behandlat frågan om beskattning av finska praktikanter i Sverige. Byråns skrivelser har av Ambassaden översänts till Statens invandrarverk, som i sin tur överlämnat dem till riksskattenämnden.

Riksskattenämnden får, efter samråd med centrala folkbokförings- och uppborädsnämnden (CFU), anföra följande.

Punkt 4 i slutprotokollet till artikel 8 i avtalet den 21 december 1949 mellan Sverige och Finland för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet erhöi sin nuvarande lydelse genom skriftväxling den 9 september 1968 mellan svenska regeringen och Finlands regering. I anvisningspunkten stadgas följande: "Studering vid universitetet eller annan undervisningsanstalt i den ena staten, som under högst 100 dagar under ett och samma kalenderår innehar anställning i den andra staten för att erhålla praktisk erfarenhet i anslutning till studierna, underkastas icke beskattning i sistnämnda stat för inkomst av anställningen." *1968*

Enligt riksskattenämndens uppfattning kräves för att skattefrihet skall åtnjutas i det land, där praktikanten arbetar, att praktikarbetet är av sådant slag att arbetet kan sägas ha "anslutning" till studierna. Däremot kräves — enligt 1968 års lydelse av punkt 4 — icke att praktikarbetet är "erforderligt" för studierna. Ett typfall, där skattefrihet bör medges, är sålunda då en finsk medicine studering arbetar högst 100 dagar vid ett svenskt sjukhus; skattefrihet bör medges oavsett att tjänstgöringen vid det svenska sjukhuset icke är erforderlig för att studierna i Finland skall

kunna fullföljas. Ett annat typfall är då en studerande vid ett finskt handelsgymnasium arbetar högst 100 dagar på ett svenskt industriföretags kontor. Däremot bör enligt riksskattenämndens mening skattefrihet icke medges t ex för en icke-språkstuderande, som arbetar i Sverige under ett par feriemånader i uppgivet syfte att lära sig svenska.

Enligt punkt 4 i dess lydelse av år 1968 får skattefrihet åtnjutas av "studerande vid universitet eller annan undervisningsanstalt". Detta uttryck innefattar enligt riksskattenämndens mening såväl högskolor av olika slag som lärdomsskolor, tekniska gymnasier och handelsgymnasier men däremot icke grundskolan.

Riksskattenämnden utbeder sig Edert besked om man från finsk sida kan biträda den uppfattning, åt vilken riksskattenämnden ovan givit uttryck.

I skrivelse den 29 juni 1970 har Byrån för praktikantutbyte i Helsingfors meddelat, att byrån ger sitt fulla stöd åt riksskattenämndens tolkning av punkt 4 i slutprotokollet till artikel 8 i avtalet den 21 december 1949 mellan Sverige och Finland för undvikande av dubbelbeskattning i den lydelse punkt 4 erhöll år 1968.

#### 7) Fråga om avdrag för kostnad för muddringsarbete på allmänt vatten (Jfr nr 5/1965 p. 2)

I framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked anfördes bl a:

AB X driver — industri. Rörelsen omfattar — — —, som från egen hamn utskleppas till kunder i de nordiska länderna samt norra Tyskland. Ca 50 % av leveranserna exporteras.

Kravet att större fartyg skall kunna trafikera bolagets hamn har nödgat bolaget att under 1969 fördjupa inseglingstränet till hamnen genom muddring till ett djup av 10 m mot tidigare ca 8 m. Det muddrade området, som omfattar ca 148 000 m<sup>2</sup> är till ca 14 % beläget på egen mark (strandvatten) och till 86 % på allmänt vatten.

R I: 56

Totalkostnaden för muddringen utgör enligt faktura 1 606 790 kr. På bolagets ansökan har Kungl. Maj:t medgivit att 425 000 kr av bolagets investeringsfond för rörelse får användas för avskrivning av ifrågavarande arbeten. Beloppet torde böra fördelas på egen och annans mark efter ovan angivet procenttal.

Som underlag för den skatte- och bokföringsmässiga behandlingen av ifrågavarande kostnader i bokslutet för kalenderåret 1969 (1970 års taxering) kan sålunda följande uppställning göras.

Totalkostnad	1 606 790
./. Avskrivning mot investeringsfond	425 000
Återstår	1 181 790

#### Kostnadsfördelning:

	egen mark (14 %)	allmänt vatten (86 %)	Summa
	224 950	1 381 840	1 606 790
./. 59 500	59 500	365 500	425 000
	165 450	1 016 340	1 181 790

Enligt de nya bestämmelser betr. avskrivning på rörelsefastigheter, som gäller fr o m 1970 års taxering, skall de på *egen mark* nedlagda kostnaderna betraktas som "Markanläggning". 75 % av kostnaderna avskrivs då enligt plan med 5 % årligen. För på allmänt vatten nedlagda kostnader råder emellertid i beskattningshänseende tveksamhet hur dessa skall behandlas. De nya avskrivningsreglerna innehåller nämligen inga bestämmelser om hur "markanläggningar" på annans mark skall avdragas (Jfr markledningar och byggnader på annans mark som avskrivs efter samma regler som objekt på egen mark).

Med hänvisning till det anförda, är det bolagets uppfattning att ifrågavarande muddringskostnader på allmänt vatten är i beskattningshänseende i sin helhet omedelbart avdragsgilla i bolagets rörelse och får bolaget sålunda anhålla att Riksskatte-

224 950 - 59 500 = 165 450  
1 381 840 - 365 500 = 1 016 340  
= allmänt vatten

nämnden måtte lämna förhandsbesked av denna innebörd.

Den 6 februari 1970 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked:

Riksskattenämnden finner, att sökandebolaget genom muddringsarbete under år 1969 fördjupat inseglingsrännan till bolagets hamn vid — — — — —, att arbetet utförts till 14 procent inom bolagets eget vattenområde och till 86 procent inom allmänt vattenområde, att kostnaderna för muddringsarbetet uppgått till sammanlagt 1.606.790 kronor, varav 425.000 kronor enligt Kungl. Maj:ts medgivande bekostats med medel ur bolagets investeringsfond för rörelse, samt att 86 procent av det återstående kostnadsbeloppet eller 1.016.340 kronor får anses hänförliga till arbete inom det allmänna vattenområdet. Riksskattenämnden finner vidare att sistnämnda kostnader har direkt samband med bolagets rörelse och att bolaget icke äger någon särskild rätt till det vattenområde som dessa kostnader avser. Vid angivna förhållanden — och oavsett i vilken mån bolagets hamnfastighet genom fördjupningen av inseglingsrännan kan antagas ha ökat i värde — finner riksskattenämnden att nyssnämnda kostnader är omedelbart avdragsgilla. På grund av det anförda förklarar riksskattenämnden, att sökandebolaget vid inkomsttaxeringen äger åtnjuta avdrag på en gång för de ifrågavarande kostnaderna å 1.016.340 kronor.

En ledamot anförde med instämmande av vederbörande byråchef:

Genom fördjupningen av ifrågavarande inseglingsränna får — oavsett att fördjupningen enligt sökandebolagets uppgift till 86 procent skett på allmänt vatten — bolagets hamnfastighet antagas ha ökat i värde med belopp, som icke understiger bolagets kostnader för fördjupningen av inseglingsrännan. Handlingarna i ärendet

ger icke stöd för bedömning i vad mån hamnfastighetens ökade värde är att hänföra till annat än markanläggningar.

De faktiska omständigheterna i ärendet är sålunda likartade med dem som förelåg i det av regeringsrätten den 25 maj 1965 avgjorda förhandsbeskedsärendet (Meddelanden från Riksskattenämnden, Serie I, nr 5/1965 p. 2). Fråga uppkommer då, huruvida de genom lagen den 13 juni 1969 (nr 363) om ändring i kommunalskattelagen införda bestämmelserna om rätt till avdrag för värdeminskning å markanläggningar på fastighet, avsedd för användning i ägarens rörelse, bör föranleda annan utgång i förevarande ärende än i nyssnämnda regeringsrättsavgörande den 25 maj 1965.

Härvid är att observera, att regeringsrätten i avgörandet den 25 maj 1965 ansett det nödvändigt att komplettera riksskattenämndens motivering med tillägget ”och då handlingarnas innehåll icke ger stöd för bedömning i vad mån hamnfastighetens ökade värde är att hänföra till annat än grundförbättring, varå värdeminskningssavdrag icke får göras”. Av detta tillägg synes econtrario kunna dragas den slutsatsen att regeringsrätten, i den mån hamnfastighetens ökade värde varit att hänföra till byggnad eller annan avskrivningsbar tillgång, varit beredd att medge värdeminskningssavdrag å sådan del av värdeökningen.

Med hänsyn till det anförda och under förutsättning att sökandebolaget icke begär att äldre bestämmelser skall tillämpas vid 1970 och 1971 års taxeringar får bolaget anses berättigat avdraga kostnaden för ifrågavarande markanläggning genom årliga värdeminskningssavdrag enligt föreskrifterna i punkt 16 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen.

Enligt bolagets uppgifter har kostnaden för fördjupningen av ifrågavarande inseglingsränna uppgått till sammanlagt 1.606.790 kronor, varav 425.000 kronor enligt Kungl. Maj:ts medgivande bekostats med medel ur bolagets investeringsfond för rörelse. På grund av uttalande av föredragande departementschefen i proposition nr 159/1963 (sid 132) bör avdrag för värde-

minskning i fall som det förevarande beräknas *före* avskrivning vid ianspråktagande av investeringsfond. Då det belopp, som därvid framkommer som avskrivningsunderlag ( $\frac{75}{100} \times 1.606.790 =$ ) 1.205.093 kronor, emellertid överstiger den del av anskaffningskostnaden, som icke täckts genom utnyttjande av investeringsfonden, 1.181.790 kronor, bör sistnämnda belopp utgöra avskrivningsunderlag och avdrag för värdeminskning sålunda medges för år räknat med 5 procent av detta belopp.

Vice ordföranden anförde :

Enligt min mening får sökandebolaget anses berättigat åtnjuta avdrag på en gång med 75 procent av de till arbete inom det allmänna vattenområdet hänförliga kostnaderna.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande förste taxeringsintendent att kostnaden för muddringsarbetet på allmänt vattenområde förklarades utgöra icke avdragsgill omkostnad eller, i vart fall, att bolaget ej måtte erhålla annan avdragsrätt än enligt bestämmelserna i punkt 16 av anvisningarna till 29 § kommunal-skattelagen.

Den 26 maj 1970 meddelade Regeringsrätten följande utslag :

Ifrågavarande muddringsarbete på allmänt vatten har varit nödvändigt för att muddringsarbetet på bolagets vattenområde skulle kunna nyttiggöras. Bolaget har oinskränkt rätt att trafikera den sålunda fördjupade inseglingssännen även till den del den är belägen på allmänt vatten. Arbetet får anses ha i sin helhet tillfört bolagets hamnanläggning ökat värde med belopp, som icke understiger kostnaderna för arbetet.

På grund av det anförda förklarar Kungl Maj:t med ändring av riksskatte-nämndens förhandsbesked att bolaget, under förutsättning att bolaget icke begär att

äldre bestämmelser skall tillämpas vid 1970 och 1971 års taxeringar, är berättigat att åtnjuta årligt avdrag för värdeminskning å fördjupningen av inseglingssännen enligt föreskrifterna i punkt 16 av anvisningarna till 29 § KL. Eftersom det belopp om 425.000 kronor, som för ifrågavarande ändamål tagits i anspråk ur bolagets investeringsfond och som skall avräknas från avskrivningsunderlaget, överstiger en fjärdedel av de totala kostnaderna för muddringsarbetet, skall ytterligare reducering av avskrivningsunderlaget icke ske. Avdraget för de på allmänt vatten nedlagda kostnaderna skall alltså bestämmas till fem procent av 1.016.340 kronor för år under 20 år.

### 8) Fråga om rätt till s. k. 3.000-kronorsavdrag när till bostad inrättad villabyggnad icke användes för bostadsändamål

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde sökandena :

Vi äro enda delägare i dödsboet efter B. I dödsboet som är oskiftat finnes fastigheten X i Y municipalsamhälle. Vi ha erhållit lagfart å fastigheten. Fastigheten utgör en villatomt i det centrala Y med en areal av cirka 4.100 m<sup>2</sup>. Å tomten finnes sedan 1898 uppfört en villabyggnad av tegel i 2 våningar. Våra mostrar A och B förvärvade ifrågavarande villafastighet 1898 för en köpeskilling av 10.000 kr. A avled 1938 och övergick fastigheten på grund av inbördes testamente till B. Efter hennes död har vi på grund av ifrågavarande testamente blivit ägare till fastigheten. Villabyggnaden innehåller i nedre våningen 4 rum, kök, hall och veranda samt i övre våningen 2 rum och hall jämte vindsutrymmen. Under en del av huset finns källare. Å tomten finns dessutom en uthusbyggnad innehållande tvättstuga, redskapsbod, t. c. och ett utrymme, som tidigare använts till stall för en häst.

Villabyggnaden användes under våra mostrars tid som bostad åt dem. Därjämte

bodde i villan vår mormor intill sin död 1931 och vår morbror intill sin död 1944. Efter B:s död 1948 undergick villabyggnaden en omfattande reparation. Därjämte inleddes centralvärme samt wc med badrum för en kostnad av 6.050 kr. Under tiden 1949—1965 var fastigheten uthyrd till Kungl Byggnadsstyrelsen såsom kontorslokal. Sedan 1966 är fastigheten uthyrd till — — — kommun för ungdomsverksamhet. Några förändringar i byggnaderna har ej gjorts med anledning av uthyrningen.

Kommunen har nu hemställt att få förvärva ifrågavarande fastighet varför vi får hemställa om förhandsuttalande huruvida dödsboet i händelse av försäljning är berättigat att erhålla i anvisningarna till kommunalskattelagens § 36.2 under stycke 5 omförmäلت avdrag och i så fall med vilket belopp.

Fastigheten var år 1914 åsatt ett taxeringsvärde av 10.000 kr. Dess nuvarande taxeringsvärde är 79.000 kr, varav markvärde 41.400 kr och byggnadsvärde 37.600 kr.

I ärendet företeddes lagfartsbevis den 22 september 1965 varav framgick, att sökandena erhållit lagfart på fastigheten enligt bouppteckning den 22 april 1948 och testamente den 17 augusti 1925 efter B.

Efter remiss inkom vederbörande taxeringsintendenter med yttranden över ansökningsen, varefter sökandena inkom med påminnelser.

I påminnelserna anförde sökandena:

Ifrågavarande villabyggnad har uppförts för att utgöra "familjebostad" och har såsom framgår av ansökan använts såsom sådan till 1948. Den har icke undergått någon ombyggnad som förändrat dess ovannämnda karaktär. Den kan när nuvarande hyresperiod utgår tagas i anspråk som bostad efter erforderlig reparation och utan några omändringsarbeten. De förrådsutrymmen — såsom matkällare, skafferier, garderober, vindsutrymmen — som fanns före 1948, finnes alltjämt intakta. Badrummet utgör ett kombinerat bad- och toaletterum med vc-stol. Ledningar för bad-

kar finnes men något badkar har aldrig inmonterats, därför att hyresgästerna icke önskat detta. Villatomten — trädgården — har ej undergått någon annan förändring än en naturlig åldersavgång inom befintligt trädbestånd. I början av 1950-talet skedde en viss nyplantering av fruktträd. Några förändringar i uthusbyggnaden har ej heller skett.

Den 12 mars 1970 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att sökandena bekommit fastigheten X enligt testamente efter sin år 1948 avlidna moster B. Riksskattenämnden finner vidare, att mostern förvärvat fastigheten, dels genom köp år 1898, dels enligt testamente år 1938 samt att den enligt testamentet bekomma andelen i fastigheten förvärvats av B:s fångesman genom köp år 1898. Riksskattenämnden finner slutligen, att på fastigheten finns byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål samt att byggnaden funnits på fastigheten alltsedan år 1898.

På grund av det anförda förklarar riksskattenämnden att, om sökandena vid beräkning av realisationsvinst på grund av försäljning av fastigheten, väljer att beräkna ingångsvärdet för fastigheten med utgångspunkt från antingen den år 1898 erlagda köpeskillingen eller 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1914, sökandena äger avdraga ytterligare ett belopp av 3.000 kronor för varje påbörjat kalenderår från och med år 1914 till och med det år avyttringen sker. Därest sökandena i stället för den år 1898 erlagda köpeskillingen eller 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1914 väljer att beräkna ingångsvärdet för fastigheten med utgångspunkt från 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före B:s död år 1948, förklarar riksskattenämnden, att sö-

kandena äger åtnjuta det ifrågavarande 3.000-kronorsavdraget för varje påbörjat kalenderår från och med året före B:s död till och med det år avyttringen sker. Därest slutligen sökandena i stället för någon av de ovan angivna beräkningsgrunderna väljer att beräkna ingångsvärdet för fastigheten med utgångspunkt från 150 procent av det taxeringsvärde som gällde för fastigheten tjugo år före avyttringen förklarar riksskattenämnden, att sökandena äger åtnjuta det ifrågavarande 3.000-kronorsavdraget för tjugo år före avyttringen.

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde:

Av ansökningen framgår att ifrågavarande byggnad efter 1948 använts för annat ändamål än bostad. Vid sådant förhållande finner vi sökandena inte vara berättigade till sådant avdrag som avses i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendenter i första

hand att sökandena icke måtte anses berättigade till ifrågavarande 3.000-kronorsavdrag och i andra hand att sådant avdrag icke måtte beräknas för tiden efter 1948.

Den 14 juli 1970 meddelade Regeringsrätten följande utslag:

Av utredningen i målet framgår, att den villabyggnad som finns på fastigheten har inrättats till bostad och att fastigheten torde motsvara sådan enfamiljsfastighet som avses i 24 § 2 mom. kommunalskattelagen. Vidare framgår av utredningen, att några ändringar icke gjorts i byggnaden eller andra särskilda anordningar vidtagits i anledning av att byggnaden hyrts ut till annat än bostad. Den omständigheten att byggnaden sedan år 1949 icke användes för bostadsändamål kan med hänsyn till nu nämnda omständigheter icke föranleda, att femte stycket andra punkten i anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen icke skall tillämpas. På grund härav lämnar Kungl. Maj:t besvären utan bifall.

(Stockholm den 11 september 1970.)

R I: 60

# I

## Meddelanden från

# Riksskattenämnden

Årg. 19

Nr 7 1970



### 1) Beskattning av vissa naturaförmåner (Jfr nr 7/1969 p. 2 och där gjord hänvisning)

Den 26 oktober 1967 meddelade riksskattenämnden anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna angående beskattningen av vissa naturaförmåner. Den 14 november 1969 beslöt riksskattenämnden den ändringen av anvisningarna att det stycke under rubriken "II. Förmåner vilkas skatteplikt beror av värdet" som börjar med orden "Värderingen av" och slutar med orden "för lunchen" skulle med tillämpning fr o m 1970 års taxering ha ändrad lydelse. Riksskattenämnden har därefter den 18 november 1970 beslutat att nämnda stycke i anvisningarna skall med avseende å 1971 års taxering ha följande ändrade lydelse.

Värderingen av förmån av subventionerad lunch bör lämpligen – för att för arbetsgivarna underlätta bedömandet huruvida uppgiftsskyldighet föreligger eller inte – ske med utgångspunkt från det i skatttabellerna för inkomståret angiv-

na värdet för fri kost, ett mål om dagen, vid korttidsanställning. Detta värde anges i 1970 års tabeller till 3 kronor 75 öre. Vid 1971 års taxering bör därför förmånen av subventionerad lunch beräknas till ett belopp per dag, som motsvarar skillnaden mellan 3 kronor 75 öre och det pris den anställde erlagt för lunchen.

### 2) Ändrade regler för värdering av förmån av fri bil vid inkomst av tjänst (Jfr nr 1/1969 p. 4)

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 18 november 1970 beslutat, att nämndens *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* angående värdering av förmån av fri bil vid inkomst av tjänst skall med tillämpning fr o m 1971 års taxering erhålla följande ändrade lydelse.

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

R I: 61

Prisklass (cirka priser) samt exempel på däri ingående bilmärken	Värde vid årlig körsträcka (privatkörning) av				
	500 mil	1.000 mil	1.500 mil	2.000 mil	2.500 mil
I 14.000 Volkswagen 1300 Ford Escort Renault 10	2.700	3.500	4.700	5.500	6.300
II 16.000 SAAB V 4 Opel Kadett Ford Cortina	3.100	4.000	5.400	6.300	7.200
III 20.000 Volvo 142/144 Opel Rekord Peugeot 404	3.600	4.700	6.200	7.200	8.200
IV 26.000 Mercedes 200/220 Volvo 164 BMW 2000	4.800	6.200	8.200	9.500	10.600
V 32.000 Ford Mustang Dodge Dart	6.100	7.700	10.200	11.800	13.400
VI 38.000 Mercedes 280 BMW 2800	6.600	8.300	10.900	12.500	14.100

I tabellen angivna värden är avsedda att användas i fråga om inkomst av tjänst. Värdena är emellertid inte tillämpliga i fråga om anställd, som är huvudaktieägare i familjebolag eller liknande eller som är anhörig till sådan person, om 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 tas till beskattning hos förmånshavaren såsom bilförmånsvärde; dock bör nu angivna regel i intet fall leda till att bilförmånen upptas till *lägre* värde än vad som gäller enligt tabellen.

De i tabellen upptagna värdena är avsedda som riktvärden och bör sålunda, då anledning därtill föreligger, jämkas uppåt eller nedåt. Anledning till dylik jämkning kan exempelvis föreligga beträffande sådana anställda, som företar bilresor i tjänsten med övernattnings utom bostadsorten i så

betydande utsträckning, att de kan antas allenast i ringa omfattning utnyttja bilen under fritiden, t ex vissa handelsresande och likställda. Jämkning bör emellertid som regel inte ske endast på basis av mera allmänt hållna uttalanden av förmånshavaren, som denne inte 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 inte upptas *lägre* än i tabellen angivet värdebelopp för 500 mils körning, om ej särskilda skäl till annat föranleder. Om bilen används 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 3 kronor per mil intill 1.000 mil och 2 kronor per mil

för överskjutande körsträcka; dock att dylikt avdrag erhålles endast under vissa förutsättningar – särskilda anvisningar härom finns utfärdade och erhålles på begäran gratis). I nu avsedda fall bör den årliga körsträckan för *annan* privatkörning än mellan bostad och arbetsplats inte upptas *lägre* än till 500 mil, om ej särskilda skäl till annat föranleder.

Om förmånshavaren visar att han ersatt arbetsgivaren med visst belopp för att få njuta 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 inte föranleda sänkning av förmånsvärdet.

Om 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 ligger 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, om han själv skulle stått för kostnaderna för bilen, bör förmånsvärdet beräknas efter bil i lägre prisklass.

De i tabellen angivna förmånsvärdena är i första hand avsedda att tillämpas be-

träffande personbilar men bör i regel tillämpas oförändrade även beträffande bilar av typen stationsvagn, ”combi”-modell eller liknande. Om bilen anordnats huvudsakligen för varutransport, bör däremot viss justering nedåt av förmånsvärdet ske.

Det kan antas, att nöjaktig utredning ofta inte 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 inte visas eller göres sannolikt, att körsträckan varit kortare eller längre, och då inte de i det föregående angivna reglerna till annat föranleder – förmånsvärdet beräknas med utgångspunkt från en antagen årlig körsträcka (privatkörning) av 1.000 mil.

### 3) Extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer, m m (Jfr nr 1/1970 p. 7)

Riksskattenämnden har den 18 november 1970 beslutat meddela följande *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* angående extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer, m m, avsedda att tillämpas *vid 1971 års taxering*.

Enligt 50 § 2 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen<sup>1</sup> skall – om särskilda omständigheter inte föranleder till annat – skattskyldig, vars inkomst till icke obetydlig del utgjorts av folkpension, anses ha haft nedsatt skatteförmåga, som berättigar till extra avdrag.

Enligt punkt 2 av anvisningarna till samma paragraf<sup>1</sup> bör i fråga om skattskyldig, som för sin försörjning varit *helt* be-

<sup>1</sup> I dess lydelse enligt lagen den 29 maj 1969, nr 222.

roende av vad han uppburit i folkpension, den taxerade inkomsten regelmässigt minskas med ett belopp motsvarande vad han sålunda uppburit, även om det i 50 § 2 mom. andra stycket angivna beloppet 6.000 kronor därigenom överskrids. Om den skattskyldige mot låg avgift vistats på 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 får minskas, jämkas med hänsyn därtill. Om skattskyldig haft även annan inkomst (sidoinkomst) bör den skattskyldige medges ett med hänsyn till omständigheterna jämkat avdrag. Även i detta fall får det i 50 § 2 mom. andra stycket angivna beloppet 6.000 kronor överskridas.

Enligt 9 § 2 mom. andra stycket förordningen om statlig inkomstskatt<sup>2</sup> gäller 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 har nedanstående tabeller utarbetats.

Tabellerna är avsedda att tjäna till ledning vid bestämmande av det avdrag, som bör tillerkännas en folkpensionär med sidoinkomst. I folkpensionen inräknas barn-tillägg, hustrutillägg, kommunalt bostadstillägg och pensionstillskott; däremot inräknas inte invaliditetstillägg och invaliditetssättning, vilka räknas som inte skattepliktig inkomst. Kommunalt bostadstillägg utgår enligt de grunder, vederbörande kommun bestämmer, och dess storlek varierar avsevärt inom olika kommuner.

Det bör understrykas, att tabellerna en-

<sup>2</sup> I dess lydelse enligt lagen den 29 maj 1969, nr 223.

dast är avsedda som hjälpmedel. Vid fastställande av det extra avdraget bör hänsyn således tas till de särskilda förhållanden, som kan 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 vistats på sjukhus eller annan anstalt. Å andra sidan kan det finnas skäl att höja avdraget om den skattskyldige haft kostnader för sjukdom.

Extra avdrag bör medges med helt 100-tal kronor.

Förmögenhet av mindre storlek bör i allmänhet inte föranleda minskning av avdraget. Sålunda bör likvida medel såsom kontanter, bankmedel, fordringar och andra värdepapper ej överstigande 50.000 kronor samt sådan egnahemsfastighet eller mindre jordbruksfastighet, som är belånad till en tredjedel av taxeringsvärdet eller mera, inte påverka avdragets storlek. Rännelös fordran, som inte kunnat helt eller delvis uppsägas till betalning under beskattningsåret, bör i regel inte heller föranleda nedsättning av avdraget. Ej heller bör en mindre ökning av förmögenheten under beskattningsåret på grund av särskilt sparsamt levnadssätt eller på grund av ett mindre arv eller en mindre gåva i och för sig föranleda reducering av det extra avdraget.

Förmögenhet av större betydelse än vad ovan sagts, exempelvis likvida tillgångar överstigande 50.000 kronor och fastighet av ovan nämnt slag, som är belånad till mindre än en tredjedel av taxeringsvärdet, bör däremot i regel medföra minskning av avdraget. Uppgår förmögenhet som nu avses till belopp överstigande 50.000 men inte 80.000 kronor, bör avdra-

get minskas på sätt framgår av följande tabell. Därvid bör förmögenhet, som är nedlagd i fastighet av ovan nämnt slag, beräknas till skillnaden mellan å ena sidan en tredjedel av taxeringsvärdet och å andra sidan det belopp, vartill fastigheten är belånad.

<i>Förmögenhet, kronor</i>	<i>Avdraget bör minskas med, procent</i>
50.100–54.000 .....	10
54.100–58.000 .....	20
58.100–62.000 .....	30
62.100–65.000 .....	40
65.100–68.000 .....	50
68.100–71.000 .....	60
71.100–74.000 .....	70
74.100–77.000 .....	80
77.100–80.000 .....	90

Det enligt reduceringstabellen framräknade extra avdraget bör avrundas till närmast liggande 100-tal kronor. Om avdraget uppgår till belopp, som ligger mitt emellan två 100-tal, bör avrundning ske till närmast högre 100-tal kronor.

Exempel: En folkpensionär äger bankmedel till ett belopp av 44.000 kronor samt en enfamiljsfastighet taxerad till 75.000 kronor och belånad till 10.000 kronor. Förmögenheten beräknas till

$$44.000 + \frac{75.000}{3} - 10.000 = 59.000.$$

Enligt reduceringstabellen ovan skall det avdrag, som skulle ha medgivits om förmögenhet inte funnits, minskas med 30 %.

Överstiger förmögenheten 80.000 kronor bör i regel avdrag för nedsatt skatteförmåga inte medges.

Har folkpensionär under beskattningsåret haft inte obetydliga kostnader till följd av sjukdom (200–300 kronor) bör tabellavdraget ökas med ett belopp sva-

rande mot kostnadsbeloppet. Såsom folkpensionärs sjukdomskostnad bör därvid anses endast hans nettokostnad, dvs utgifterna efter avdrag för belopp som återbekommit från försäkringskassa eller annan.

Med sidoinkomst avses i tabellerna i princip all inkomst utom folkpension, invaliditetstillägg och invaliditetsersättning. Således inräknas i sidoinkomsten allmän tilläggspension (ATP) samt inkomster av ej skattepliktig natur såsom exempelvis den ej skattepliktiga delen av livränta enligt 32 § 2 mom. kommunalskattelagen, den del av inkomst av kapital och schablon-taxerad fastighet som motsvaras av utnyttjat extra avdrag i förvärvskällan i fråga, hyresinkomst av fastighet för vilken inkomsttaxeringen sker efter schablon, inkomst såsom delägare i dödsbo etc.

För vissa fall gäller emellertid särskilda regler angående gränsdragningen mellan folkpension och sidoinkomst. De nu åsyftade bestämmelserna återfinns i punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 50 § kommunalskattelagen.<sup>1</sup> Enligt nämnda lagrum gäller följande.

1. Som folkpension skall räknas även allmän tilläggspension (ATP) i den mån tilläggspensionen enligt lagen om pensions-tillskott föranlett avräkning av pensions-tillskott.

2. Om folkpension minskats till följd av livränta enligt 17 kap. 2 § lagen om allmän försäkring, skall vid beräkning av extra avdrag för nedsatt skatteförmåga anses som om folkpensionsförmånen utgått med reducerat belopp och i stället livräntan varit reducerad med det belopp, varmed folkpensionen varit minskad.

Med livränta enligt 17 kap. 2 § lagen om

<sup>1</sup> I dess lydelse enligt lagen den 29 maj 1969, nr 222.

allmän försäkring avses livränta på grund av obligatorisk försäkring jämlikt lagen om försäkring för olycksfall i arbete, lagen om försäkring för vissa yrkessjukdomar eller lagen om yrkesskadeförsäkring. Vidare avses sådan livränta enligt annan lag eller särskild författning eller enligt Kungl. Maj:ts förordnande, som bestäms av eller utbetalas från Riksförsäkringsverket. Slutligen avses även livränta, som utgår enligt utländsk lagstiftning om yrkesskadeförsäkring.

Vad angår det ovan under 1. nämnda fallet – eller att allmän tilläggspension i vissa fall skall delvis räknas som folkpension och inte som sidoinkomst – gäller att uppgift härom i förekommande fall lämnas i kontrolluppgifterna från Riksförsäkringsverket liksom i inkomstuppgifterna från Statens personalpensionsverk och Kommunernas pensionsanstalt. Vidare lämnas uppgift i förevarande hänseende i taxeringsavierna.

Beträffande åter det ovan under 2. nämnda fallet – eller att folkpensionen skall anses ökad med visst belopp och livräntan anses i motsvarande mån minskad – lämnas i taxeringsavierna uppgift härom, såvitt angår utbetalningar från Riksförsäkringsverket och Statens personalpensionsverk.

Den för gifta upprättade tabellen är avsedd för skattskyldiga, som äger rätt till ortsavdrag för gifta, medan tabellen för ogift är avsedd för ensamstående skattskyldiga med ortsavdrag å 2.250 kronor. Talen längst till vänster i tabellen för gifta avser makarnas *sammanlagda* sidoinkomster. Tabellerna är upprättade med 300 kronors intervaller för folkpensionen och (med visst undantag) 400 kronors intervaller för sidoinkomsten. Då folkpensionen 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 med tillämpning av vederbörlig tabell de beskattningsbara inkomsterna bli mycket låga såväl vid den statliga som den kommunala taxeringen (något hundratal kronor) bör avdraget höjas så att den beskattningsbara inkomsten blir 0.

Om endast den ena maken har folkpension, bör avdraget i första hand tillgodoföras nämnda make och vad som därefter kan återstå av avdraget tillgodoföras den andra maken. Om båda makarna har folkpension men endast den ena av dem har sidoinkomst, skall avdraget i första hand tillgodoföras den make som saknar sidoinkomst. I övriga fall skall avdraget fördelas i förhållande till deras till kommunal inkomstskatt taxerade inkomster.

*Bestämmelserna om avdrag för nedsatt skatteförmåga skall iakttas utan att särskilt yrkande därom framställs i vederbörandes självdeklaration.*

Vad i ovanstående anvisningar sägs angående reduktion av extra avdrag vid innehav av förmögenhet bör tillämpas inte bara i fråga om folkpensionärer utan även beträffande andra skattskyldiga, som medges extra avdrag.

*Gifta och ensamstående med 4 500 kronor i ortsavdrag.*

Sido- inkomst (makar- nas samman- lagda)	Folkpension																	
	4900	5200	5500	5800	6100	6400	6700	7000	7300	7600	7900	8200	8500	8800	9100	9400	9700	10000
0	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4200	4500	4800	5100
400	400	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5200	5500
800	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800	4100	4400	4700	5000	5300	5600	5900
1200	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4200	4500	4800	5100	5400	5700	6000	6300
1600	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5200	5500	5800	6100	6400	6700
2000	1400	1700	2000	2300	2600	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5200	5500	5800	6000	6300
2400	1200	1500	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5100	5400	5700	5900
2800	1000	1300	1500	1800	2100	2300	2600	2900	3200	3400	3700	4000	4300	4600	4800	5100	5300	5600
3000	900	1200	1400	1700	1900	2200	2500	2700	3000	3300	3600	3800	4100	4400	4600	4900	5100	5400
3400	700	1000	1200	1500	1700	2000	2300	2500	2800	3100	3400	3600	3900	4200	4400	4700	4900	5200
3800	500	700	1000	1200	1400	1700	2000	2200	2500	2800	3100	3300	3600	3900	4100	4400	4600	4900
4200	300	500	700	1000	1200	1500	1800	2000	2300	2600	2900	3100	3400	3700	3900	4200	4400	4700
4600	100	300	500	800	1000	1300	1600	1800	2100	2400	2700	2900	3200	3500	3700	4000	4200	4500
5000	—	100	300	500	700	1000	1300	1500	1800	2100	2400	2600	2900	3200	3400	3700	3900	4200
5400	—	—	100	300	500	800	1100	1300	1600	1900	2200	2400	2700	3000	3200	3500	3700	4000
5800	—	—	—	100	300	600	900	1100	1400	1700	2000	2200	2500	2800	3000	3300	3500	3800
6200	—	—	—	—	—	300	600	800	1100	1400	1700	1900	2200	2500	2700	3000	3200	3500
6600	—	—	—	—	—	100	400	600	900	1200	1500	1700	2000	2300	2500	2800	3000	3300
7000	—	—	—	—	—	—	200	400	700	1000	1300	1500	1800	2100	2300	2600	2800	3100
7400	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	1000	1200	1500	1800	2000	2300	2500	2800
7800	—	—	—	—	—	—	—	—	200	500	800	1000	1300	1600	1800	2100	2300	2600
8200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	600	800	1100	1400	1600	1900	2100	2400
8600	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	500	800	1100	1300	1600	1800	2100
9000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	300	600	900	1100	1400	1600	1900
9400	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	900	1200	1400	1700
9800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400	600	900	1100	1400
10200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	200	400	700	900	1200
10600	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	500	800
11000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400
11400	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
11800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
12200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
12600	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
13000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

*Gifta och ensamstående med 4 500 kronor i ortsavdrag.*

Sido- inkomst (makar- nas samman- lagda)	Folkpension																
	10300	10600	10900	11200	11500	11800	12100	12400	12700	13000	13300	13600	13900	14200	14500	14800	15100
0	5400	5700	6000	6300	6600	6900	7200	7500	7800	8100	8400	8700	9000	9300	9600	9900	10200
400	5800	6100	6400	6700	7000	7300	7600	7900	8200	8500	8800	9100	9400	9700	10000	10300	10600
800	6200	6500	6800	7100	7400	7700	8000	8300	8600	8900	9200	9500	9800	10100	10400	10700	11000
1200	6600	6900	7200	7500	7800	8100	8400	8700	9000	9300	9600	9900	10200	10500	10800	11100	11400
1600	7000	7300	7600	7900	8200	8500	8800	9100	9400	9700	10000	10300	10600	10900	11200	11500	11800
2000	6600	6900	7200	7400	7700	8000	8300	8600	8900	9100	9400	9700	10000	10300	10600	10800	11100
2400	6200	6500	6700	7000	7300	7500	7800	8100	8300	8600	8900	9100	9400	9700	9900	10200	10500
2800	5800	6000	6300	6500	6800	7000	7300	7500	7800	8000	8300	8500	8800	9000	9300	9500	9800
3000	5600	5800	6100	6300	6600	6800	7000	7300	7500	7800	8000	8200	8500	8700	9000	9200	9400
3400	5400	5600	5900	6100	6400	6600	6800	7100	7300	7600	7800	8000	8300	8500	8800	9000	9200
3800	5100	5300	5600	5800	6100	6300	6500	6800	7000	7300	7500	7700	8000	8200	8500	8700	8900
4200	4900	5100	5400	5600	5900	6100	6300	6600	6800	7100	7300	7500	7800	8000	8300	8500	8700
4600	4700	4900	5200	5400	5700	5900	6100	6400	6600	6900	7100	7300	7600	7800	8100	8300	8500
5000	4400	4600	4900	5100	5400	5600	5800	6100	6300	6600	6800	7000	7300	7500	7800	8000	8200
5400	4200	4400	4700	4900	5200	5400	5600	5900	6100	6400	6600	6800	7100	7300	7600	7800	8000
5800	4000	4200	4500	4700	5000	5200	5400	5700	5900	6200	6400	6600	6900	7100	7400	7600	7800
6200	3700	3900	4200	4400	4700	4900	5100	5400	5600	5900	6100	6300	6600	6800	7100	7300	7500
6600	3500	3700	4000	4200	4500	4700	4900	5200	5400	5700	5900	6100	6400	6600	6900	7100	7300
7000	3300	3500	3800	4000	4300	4500	4700	5000	5200	5500	5700	5900	6200	6400	6700	6900	7100
7400	3000	3200	3500	3700	4000	4200	4400	4700	4900	5200	5400	5600	5900	6100	6400	6600	6800
7800	2800	3000	3300	3500	3800	4000	4200	4500	4700	5000	5200	5400	5700	5900	6200	6400	6600
8200	2600	2800	3100	3300	3600	3800	4000	4300	4500	4800	5000	5200	5500	5700	6000	6200	6400
8600	2300	2500	2800	3000	3300	3500	3700	4000	4200	4500	4700	4900	5200	5400	5700	5900	6100
9000	2100	2300	2600	2800	3100	3300	3500	3800	4000	4300	4500	4700	5000	5200	5500	5700	5900
9400	1900	2100	2400	2600	2900	3100	3300	3600	3800	4100	4300	4500	4800	5000	5300	5500	5700
9800	1600	1800	2100	2300	2600	2800	3000	3300	3500	3800	4000	4200	4500	4700	5000	5200	5400
10200	1400	1600	1900	2100	2400	2600	2800	3100	3300	3600	3800	4000	4300	4500	4800	5000	5200
10600	1000	1200	1500	1700	2000	2200	2400	2700	2800	3100	3300	3400	3700	3900	4100	4300	4500
11000	600	800	1100	1300	1600	1800	2000	2200	2400	2600	2700	2900	3100	3200	3400	3600	3700
11400	200	400	700	900	1200	1400	1600	1800	1900	2100	2200	2300	2500	2600	2700	2900	3000
11800	—	—	300	500	800	1000	1200	1300	1400	1500	1600	1700	1800	1900	2100	2100	2200
12200	—	—	—	100	400	600	800	900	900	1000	1100	1100	1200	1300	1400	1400	1500
12600	—	—	—	—	—	200	400	400	500	500	500	600	600	600	700	700	700
13000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

*Ensamstående med 2 250 kronor i ortsavdrag.*

Sido- inkomst	Folkpension																
	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5200	5500	5800	6100	6400	6700	7000	7300
0	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4200	4500	4800
400	400	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5200
800	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800	4100	4400	4700	5000	5300	5600
1200	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4200	4500	4800	5100	5400	5700	6000
1600	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800	4100	4400	4700	5000	5300	5600
2000	500	800	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4900	5100
2400	200	500	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3700	4000	4300	4600	4800
2800	—	300	500	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800	4100	4400	4600
3200	—	—	200	500	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3500	3800	4100	4300
3600	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3900	4100
4000	—	—	—	—	300*	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	3000	3300	3600	3800
4400	—	—	—	—	100	400	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2800	3100	3400	3600
4800	—	—	—	—	—	200	500	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3200	3400
5200	—	—	—	—	—	—	200	500	800	1100	1400	1700	2000	2300	2600	2900	3100
5600	—	—	—	—	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2700	2900
6000	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	1000	1300	1600	1900	2200	2500	2700
6400	—	—	—	—	—	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2400	2600
6800	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	1000	1300	1600	1900	2200	2400
7200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1800	2100	2300
7600	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	1000	1300	1600	1900	2100
8000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1800	2000
8400	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	200	500	800	1100	1400	1700	1900
8800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	1000	1300	1600	1800
9200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	600	900	1200	1500	1700
9600	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	200	500	800	1100	1300
10000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	400	700	900
10400	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	500
10800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100
11200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
11600	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
12000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

Ensamstående med 2 250 kronor i ortsavdrag.

Sido- inkomst	Folkpension																
	7600	7900	8200	8500	8800	9100	9400	9700	10300	10300	10600	10900	11200	11500	11800	12100	12400
0	5100	5400	5700	6000	6300	6600	6900	7200	7500	7800	8100	8400	8700	9000	9300	9600	9900
400	5500	5800	6100	6400	6700	7000	7300	7600	7900	8200	8500	8800	9100	9400	9700	10000	10300
800	5900	6200	6500	6800	7100	7400	7700	8000	8300	8600	8900	9200	9500	9800	10100	10400	10700
1200	6300	6600	6900	7200	7500	7800	8100	8400	8700	9000	9300	9600	9900	10200	10500	10800	11100
1600	5800	6100	6400	6700	6900	7200	7500	7800	8100	8300	8600	8900	9200	9400	9700	10000	10300
2000	5400	5600	5900	6100	6400	6600	6900	7200	7400	7700	7900	8200	8400	8700	8900	9200	9500
2400	5100	5300	5600	5800	6100	6300	6600	6900	7100	7400	7600	7900	8100	8400	8600	8900	9200
2800	4900	5100	5400	5600	5900	6100	6400	6700	6900	7200	7400	7700	7900	8200	8400	8700	9000
3200	4600	4800	5100	5300	5600	5800	6100	6400	6600	6900	7100	7400	7600	7900	8100	8400	8700
3600	4400	4600	4900	5100	5400	5600	5900	6200	6400	6700	6900	7200	7400	7700	7900	8200	8500
4000	4100	4300	4600	4800	5100	5300	5600	5900	6100	6400	6600	6900	7100	7400	7600	7900	8200
4400	3900	4100	4400	4600	4900	5100	5400	5700	5900	6200	6400	6700	6900	7200	7400	7700	8000
4800	3700	3900	4200	4400	4700	4900	5200	5500	5700	6000	6200	6500	6700	7000	7200	7500	7800
5200	3400	3600	3900	4100	4400	4600	4900	5200	5400	5700	5900	6200	6400	6700	6900	7200	7500
5600	3200	3400	3700	3900	4200	4400	4700	5000	5200	5500	5700	6000	6200	6500	6700	7000	7300
6000	3000	3200	3500	3700	4000	4200	4500	4800	5000	5300	5500	5800	6000	6300	6500	6800	7100
6400	2900	3100	3400	3600	3900	4100	4400	4700	4900	5200	5400	5700	5900	6200	6400	6700	7000
6800	2700	2900	3200	3400	3700	3900	4200	4500	4700	5000	5200	5500	5700	6000	6200	6500	6800
7200	2600	2800	3100	3300	3600	3800	4100	4400	4600	4900	5100	5400	5600	5900	6100	6400	6700
7600	2400	2600	2900	3100	3400	3600	3900	4200	4400	4700	4900	5200	5400	5700	5900	6200	6500
8000	2300	2500	2800	3000	3300	3500	3800	4100	4300	4600	4800	5100	5300	5600	5800	6100	6400
8400	2200	2400	2700	2900	3200	3400	3700	4000	4200	4500	4700	5000	5200	5500	5700	6000	6300
8800	2100	2300	2600	2800	3100	3300	3600	3900	4100	4400	4600	4900	5100	5400	5600	5900	6200
9200	2000	2200	2500	2700	3000	3200	3500	3800	4000	4300	4500	4800	5000	5300	5500	5800	6100
9600	1600	1800	2100	2300	2600	2700	3000	3300	3400	3700	3900	4100	4300	4500	4700	5000	5200
10000	1200	1400	1700	1900	2100	2300	2500	2700	2900	3100	3200	3400	3600	3800	3900	4100	4400
10400	800	1000	1300	1500	1700	1800	2000	2200	2300	2500	2600	2700	2900	3000	3100	3300	3500
10800	400	600	900	1100	1300	1400	1500	1600	1700	1800	1900	2100	2100	2300	2400	2500	2600
11200	—	200	500	700	900	900	1000	1100	1100	1200	1300	1400	1400	1500	1600	1700	1700
11600	—	—	100	300	400	500	500	500	600	600	600	700	700	800	800	800	900
12000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

R I: 70

**4) Angående den kapitaliseringsprocent, som vid 1971 års taxering bör tillämpas vid värdering av icke börsnoterade aktier vid beräkning av skattepliktig förmögenhet**

Riksskattenämnden – som den 14 november 1969 beslutat att nämndens den 27 november 1963 (Meddeladen från Riksskattenämnden, Serie I, nr 1/1964 p. 6) meddelade anvisningar angående den kapitaliseringsprocent, som vid 1964 års taxering borde tillämpas vid värdering av icke börsnoterade aktier vid beräkning av skattepliktig förmögenhet, skulle gälla även vid 1970 års taxering – har vid sammanträde den 11 november 1970 beslutat uttala, att vad nämnden i sagda anvisningar förordat borde tillämpas jämväl vid 1971 års taxering. Med hänsyn till den betydande nedgång av börskurserna å aktier, som skett efter den 1 oktober 1970, borde dock vid 1971 års taxering höjning av kapitaliseringsprocenten i förekommande fall få ske – icke, såsom i 1963 års anvisningar angetts, med regelmässigt högst 1 ½ procent – utan med regelmässigt högst 2 procent.

**5) Uppgifter om effektiv förräntning å aktier i börsnoterade aktiebolag m fl till ledning för aktievärdering vid 1971 års taxering**

Riksskattenämnden har den 11 november 1970 beslutat att till taxeringsdirektören och förste 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 1971 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 1970 beslutade utdelningen å stamaktier. I förteckningen angivna procenttal utgör medeltalet av den effektiva förräntningen i förhållande till köpkurserna per den 1 september och 1 oktober 1970.

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

Järn- och stålmanufaktur, mekaniska verkstäder . . . . .	4,7 %
Byggnadsentreprenörbolag . . . . .	5,2 %
Trä- och cellulosaindustri . . . . .	5,5 %
Pappersbruk och grafisk industri . . . . .	6,5 %
Textilindustri . . . . .	8,9 %
Kemisk-teknisk industri . . . . .	4,7 %
Varuhandel . . . . .	5,9 %
Rederier . . . . .	8,6 %
Fastighetsbolag . . . . .	3,0 %
Investmentbolag . . . . .	5,6 %

**6) Angående tillämpningen av de nya avskrivningsreglerna för rörelsefastigheter**

I framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked anfördes, såvitt nu är i fråga, bl a följande:

Bolaget har under åren 1968–1969 låtit uppföra en fryshusanläggning, som till största delen blivit insprängd i berg. Kortfattad byggnadsbeskrivning och ritning över anläggningen bifogas.

På grundval av den fr o m den 1 juli 1969 gällande nya lagstiftningen angående ändrade avskrivningsregler, som skall tillämpas första gången vid 1970 års taxering, anser bolaget sig ha fog för ett ställningstagande att *pos. 1 Gårdsplan* och *pos. 2 Servicebyggnad* skall hänföras till respektive markanläggning och byggnad.

Vidare synes det vara klart att kostnaderna för vatten-, avlopps- och elektriska ledningar skall helt inrangeras under maskiner och inventarier, enär den del, som är hänförlig till anläggningens allmänna funktion såsom uppehållsplats för människor understiger 25 % av hela kostnaden för denna kategori av arbeten. Ifrågavarande VVS- och EL-installationer i servicebyggnaden och personalutrymmen uppgår nämligen till c:a 115.000 kronor d. v. s. 16,8 % av totalkostnaden, c:a 685.000 kronor.

Likaledes torde de under pos. 8 nämnda eldrivna frysrumsportarna och svängportar av stål böra hänföras till maskiner och inventarier.

Bolaget anholder om besked, huruvida förestående konklusioner är riktiga. Därest Riksskattenämnden är av annan mening torde denna angivas.

Därjämte önskas svar å nedanstående frågor.

A) Kan hela bergrummet eller ytterligare någon del av de i de olika positionerna ingående komponenterna anses falla under begreppet maskiner och inventarier. De facto utgör berget till stor del endast isoleringsmaterial.

B) Skall hela den i berget insprängda delen i tillämpliga delar anses utgöra *byggnad* (jfr Kammarrättens utslag den 26/5 1968 angående en flygförvaltningen tillhörig bergverkstad och RÅ 1957 ref. 4 beträffande tunnelbanestationer i Stockholm) eller *markanläggning*.

C) Skall de egentliga byggnadskonstruktionerna i berget klassificeras såsom byggnad och återstoden av kostnaderna hänföras till markanläggning, eller är annan fördelningsgrund tänkbar.

D) Vilken procentsats för årliga värdeminskningsavdrag kan påräknas för till byggnad hänförliga delar av anläggningen.

Upplyningsvis meddelas att marken innehaves med tomträtt samt att bolaget vid sin taxering hittills åtnjutit planerligt värdeminskningsavdrag med 3 % per år å anskaffningskostnaden för fryslagerbyggnad av betong, belägen ovan jord å tomträtts-

mark och uppförd enligt traditionella principer.

Utöver ovanstående anholder bolaget att få följande spörsmål klarlagda.

E) — — — — —

F) — — — — —

Enligt övergångsbestämmelserna kan de kostnader, som fr. o. m. den 1 januari 1965 nedlagts å fastighet få omfördelas i enlighet med de nya reglerna.

För maskiner och inventarier tillämpar bolaget räkenskapsenlig avskrivning. Det är därför nödvändigt att i bokföringen företaga överföring från byggnaders konto till maskiners konto av anskaffningsvärdet för ifrågakommande anläggningar.

G) Skall i sådant fall anskaffningen anses ha skett år 1969 eller det år, då den faktiskt förekom. Det vill säga kan exempelvis de under år 1965 havda hithörande kostnaderna helt bortskrivras vid 1970 års taxering genom anlitanande av alternativ 2 (20 %-regeln) beträffande räkenskapsenlig avskrivning.

H) Alternativt kan ifrågasättas huruvida det per den 31/12 1968 befintliga *skattemässiga* restvärdet å i byggnad ingående men numera till maskiner hänförliga delarna skall i böckerna överföras från byggnaders konto till maskiners konto för att tjäna såsom underlag för räkenskapsenlig avskrivning.

Den ifrågavarande byggnadsbeskrivningen upptog följande:

1. *Gårdsplan:*

Asfaltbelagd, inhägnad.

2. *Servicebyggnad:*

Framsida av fasadtegel med mineralullsisolering. Baksida och gavlar av betong med lättbetongisolering.

Betonggolv på mark i bottenplan.

Bjälklag av prefabricerade betongkassetter.

Takbjälklag av prefabricerade betongkassetter med mineralullsisolering och yttertak av plåt med papptäckning.

- Golvbeläggningar av cement, mosaik och plastmattor.  
Mellanväggar av gipsskivor på regelstomme.
3. *Kyllager:*  
Betonggolv på mark med beläggning av cementmosaik.  
Väggar av tegel med glacerad klinker.  
Tak av plastplattor.
4. *Förråd:*  
Betonggolv på mark som stålslipas.  
Väggar av obehandlat berg.  
Tak av betongsprutat berg.
5. *Infartstunnel:*  
Betonggolv på mark, vakuumbehandlat och stålslipat.  
Gångbanor belagda med trottoarplattor.  
Väggar av obehandlat berg.  
Tak av betongsprutat berg.
6. *Transporthall:*  
Betonggolv på mark, vakuumbehandlat och stålslipat.  
Väggar av obehandlat berg.  
Tak av betongsprutat berg.
7. *Drifts- och personalbyggnader:*  
Betonggolv på mark i bottenplan.  
Bjälklag av plastgjuten betong med betongbalkar på betongpelare.  
Väggar av fasadtegel.  
Tak av betongsprutat berg samt innertak av betong över personal- och el. utrymmen.  
Golvbeläggning av plastmattor i kontors- och personalrum.
8. *Slussar till frysrumsrum:*  
Isolerat betonggolv på mark.  
Isolerade bergväggar med beklädnad av impregnerad träpanel.  
Betongsprutat bergtak med isolering och träinklädnad.  
Eldrivna frysrumsportar beklädda med rostfri plåt.  
Svängportar av stål med dörrblad av gummi.
9. *Frysrumsrum:*  
Betonggolv på mark.  
Stålslipat och linjerat för pallrader och transportgångar.  
Väggar av obehandlat berg.  
Tak av betongsprutat berg.
- Det antecknades, att sökandebolaget under hand upplyst följande. Den ifrågakommande fryshusanläggningen var belägen på tomten nr ---. Marken innehades med tomträtt. Tomträttskontraktet omfattade en tid av 80 år, varunder uppsägning av tomträtten ej kunde ske. Vid tomträttens upphörande var --- stad skyldig att till gällande marknadsvärde inlösa alla anläggningar på fastigheten. De i byggnadsbeskrivningen under punkt 8 nämnda eldrivna frysrumsportarna var 18–20 centimeter tjocka och innehöll särskilt isoleringsmaterial. Portarna var konstruerade på sådant sätt, att de skulle förhindra alltför stora temperaturväxlingar i frysrumsrummet. Sökandebolagets räkenskapsår sammanföll med kalenderåret.
- Den 6 februari 1970 meddelade riksskatte-nämnden, såvitt nu är i fråga, följande förhandsbesked: Vad angår de i ansöknin-gen inledningsvis framställda frågorna förklarar riksskattenämnden, att den asfalt-belagda gårdsplanen i avskrivningshänse-ende skall hänföras till markanläggning samt att servicebyggnaden i avskrivningshänseende skall – med undantag för ledningar för vatten, avlopp och elektrisk ström – hänföras till byggnad. Riksskatte-nämnden förklarar vidare, att beträffande de nyssnämnda ledningarna samt de eldrivna frysrumsportarna och inhägnaden kring gårdsplanen skall tillämpas föreskrif-terna om värdepappersavdrag för ma-skiner och inventarier, under det att sväng-portarna av stål med dörrblad av gummi

skall hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad.

Vad härefter angår de under A)–C) i ansökningen framställda frågorna finner riksskattenämnden att hela bergrummet – oavsett att väggarna till vissa delar endast består av obehandlat berg och att taket delvis endast är betongsprutat – är att anse såsom byggnad. På grund härav förklarar riksskattenämnden att bergrummet, till den del det enligt vad ovan förklarats icke är att hänföra till maskiner och inventarier, i avskrivningshänseende skall hänföras till byggnad.

I anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna avseende procentsatser för värdeminskningssavdrag beträffande rörelsebyggnader har riksskattenämnden den 26 januari 1970 uttalat, att avdrag för årlig värdeminskning å kyl- och fryshus normalt bör medges med 5 procent av anskaffningsvärdet. Riksskattenämnden finner, att nämnda procentsats bör tillämpas även i förevarande fall. På grund härav förklarar riksskattenämnden beträffande den under D) i ansökningen framställda frågan, att sökandebolaget vid inkomsttaxeringen är berättigat åtnjuta avdrag för årlig värdeminskning med 5 procent av anskaffningsvärdet å de till byggnad hänförliga delarna av anläggningen.

Vad slutligen angår de under G) och H) i ansökningen framställda frågorna finner riksskattenämnden, att vid tillämpning av räkenskapsenlig avskrivning på sådana maskiner och inventarier, som jämlikt punkt 5 av övergångsbestämmelserna till lagen den 13 juni 1969 (nr 363) om ändring i kommunalskattelagen överförs från byggnaders konto till maskiners konto, det verkliga anskaffningsåret skall ligga till grund vid beräkning av avdrag för avskrivning.

R I: 74

På grund härav förklarar riksskattenämnden att sökandebolaget – vid tillämpning av den s k 20-regeln beträffande sådana maskiner och inventarier, som jämlikt nyssnämnda punkt av de ifrågavarande övergångsbestämmelserna överförs till maskiners konto – äger åtnjuta avdrag för avskrivning med utgångspunkt från det beskattningsår, varunder respektive maskiner och inventarier anskaffats av bolaget.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent, såvitt nu är i fråga, att förhandsbeskedet ändrades i följande hänseenden. Eldrivna frysrumsportar skulle förklaras ingå i anskaffningsvärdet för byggnad. Bergrum med väggar av endast obehandlat berg och betongsprutat tak – till den del detsamma icke var att hänföra till maskiner och inventarier – skulle förklaras vara att hänföra till markanläggning. Vid tillämpning av 20 procentregeln skulle anläggningarna anses anskaffade det beskattningsår, varunder berörda tillgångar överfördes från byggnaders konto till maskiners konto.

I utslag den 9 juni 1970 gjorde Regeringsrätten, såvitt nu är i fråga, ej ändring i förhandsbeskedet.

**7) Fång beträffande jordbruksfastighet har förklarats ogillt, enär förvärvstillstånd ej sökts inom tre månader från kontraktets datum. Fråga vid tillämpning av reglerna om realisationsvinstbeskattning huruvida påteckning om förnyelse av kontraktet innebar ett nytt fång.**

I ärende angående framställning om förhandsbesked från dödsboet efter A förekom i huvudsak följande. A och hans hustru sålde enligt köpekontrakt den 7 december 1967 till X pastorat fastigheten Y i X köping. Enligt § 4 i köpekontraktet var

kontraktet omedelbart bindande för säljarna. Beträffande köparen gällde kontraktet under förutsättning bl a, att lantbruksnämnden i länet lämnade förvärvstillstånd till köpet. I skrivelse till lantbruksnämnden den 7 augusti 1969 ansökte X pastorat om förvärvstillstånd för fastigheten. Lantbruksnämnden förklarade emellertid att fånget enligt köpekontraktet den 7 december 1967 var ogillt, eftersom ansökan om förvärvstillstånd icke inkommit till nämnden inom föreskriven tid. A avled den 19 september 1969 efterlämnande hustrun och dottern B. Köpekontraktet den 7 december 1967 hade därefter den 18 oktober 1969 försetts med ett tillägg, undertecknat av hustrun och dottern såsom säljare och X pastorat såsom köpare, av följande lydelse :

Under förutsättning av att Riksskattenämndens blivande utlåtande betr. realisationsvinstbeskattning betr. ovanstående köp kommer att ske enl. de regler som gällde före den 31.12.1967 förnyar vi, köpare och säljare ovanstående kontrakt.

Dödsboet hemställde om förhandsbesked, ”om beskattning skall ske enl. de bestämmelser, som gällde före eller efter den 31.12.1967”.

Det antecknades, att under hand upplysts att dödsboet efter A var oskiftat.

Den 25 mars 1970 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att det fång, varigenom A och hans hustru enligt köpekontraktet den 7 december 1967 försålde fastigheten Y till X pastorat, är i civilrättsligt hänseende ogillt med hänsyn till att ansökan om förvärvstillstånd ej gjorts inom föreskriven tid. Den förnyelse av kontraktet, som skedde genom överenskommelsen den 18 oktober 1969 mellan A:s dödsbo och pastoratet, får därför anses innebära ett nytt fång. Anledning föreligger icke att i

skatterättsligt hänseende avvika från de civilrättsliga reglerna.

På grund av det anförda förklarar riksskattenämnden, att den förnyelse av köpekontraktet, som skedde den 18 oktober 1969, innebär ett nytt fång, på vilket de från och med den 1 januari 1968 gällande bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst skall tillämpas.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade dödsboet sådan ändring i förhandsbeskedet att de före den 1 januari 1968 gällande reglerna för beskattning av realisationsvinst förklarades skola tillämpas på ifrågakontraktet på fastighetsförsäljning.

Den 29 september 1970 meddelade Regeringsrätten följande utslag :

Av handlingarna i målet framgår bland annat, att A och hans hustru enligt köpekontrakt den 7 december 1967 till X pastorat försålt fastigheten Y i X köping med undantag av samtliga byggnader och tomt för dessa enligt en vid kontraktet fogad kartskiss, att fastigheten skulle tillträdas den 14 mars 1968, då köpesumman skulle erläggas kontant, att köpekontraktet skulle vara omedelbart bindande för säljarna medan för köparen gjordes förbehållet att -- -- Stiftsnämnd och lantbruksnämnden i länet samt om så erfordrades X kyrkofullmäktige godkände köpet, att när köparen fullgjort sin betalningsskyldighet säljarna skulle överlämna kvitterat köpebrev, att A avlidit den 19 september 1969, efterlämnande hustrun och dottern B samt att de båda sistnämnda jämte företrädare för pastoratet den 18 oktober 1969 på köpekontraktet tecknat förklaring att kontraktet förnyades under förutsättning att de före den 1 januari 1968 gällande reglerna för realisationsvinstbeskattning skulle bli tillämpliga på köpet.

Av vad som i övrigt förekommit i målet kan slutas, att ansökan om avstyckning på

grundval av köpekontraktet icke gjorts inom den tid som anges i 3 § jordförvärvslagen den 14 maj 1965 i dess lydelse före den 1 april 1969. Ej heller eljest har någon omständighet visats föreligga som skulle medföra att förvärvstillstånd enligt nämnda lag icke fordras. Det fång som med hänsyn till köpekontraktets innehåll får anses ha skett redan genom kontraktet eller den 7 december 1967 är, då förvärvstillstånd

icke sökts inom tre månader därefter, enligt 2 och 9 §§ samma lag ogillt. Påteckningen om förnyelse av kontraktet föranleder icke att det ursprungliga fångat åter blir giltigt. Om transaktionen fullföljes, kan avyttringen därför icke anses ha ägt rum före den 1 januari 1968.

På grund av det anförda lämnar Kungl. Maj:t besvären utan bifall.

(Stockholm den 23 november 1970)

R I: 76

# I

## Meddelanden från



# Riksskattenämnden

Årg. 19

Nr 8 1970

---

### 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. Värdena å inventarier är avsedda att användas som ingångsvärden vid övergång till ifrågavarande redovisningsmetod. Värdena å djur är avsedda att tjäna som utgångspunkt vid beräkningen av ingångsvärden för sådana djur, som är hänförliga till stamdjursbesättning (stamdjur). Värdena å djur är därjämte avsedda att ligga till grund för värdesättningen av djur för skattskyldiga, som redan tillämpar bokföringsmässig redovisning.

För ifrågavarande ändamål har riksskattenämnden med verkan från och med den 25 november 1970 fastställt de värden å djur och inventarier, som anges i härvid

såsom bilaga fogade förteckning. De däri upptagna värdena motsvarar 80 procent av genomsnittspriserna under tiden den 1 oktober 1969—den 30 september 1970.

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, skall – enligt övergångsbestämmelserna till lagen (1951:790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) i den lydelse nämnda övergångsbestämmelser erhållit genom lagen den 5 juni 1970, nr 232 — djur som är hänförliga till stamdjursbesättningen (stamdjur) och inventarier vid beskattningsårets *ingång* värderas till belopp motsvarande den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av stam-

R I: 77

djuren och inventarierna. Å djur av annat slag än stamdjur (s k omsättningsdjur) får värde inte upptas vid övergången.

Om den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av stamdjur och inventarier inte kan visas, skall värdet å befintliga stamdjur och inventarier — om inte särskilda omständigheter föranleder till annat — upptas till belopp, som i fråga om inventarier motsvarar de värden, som av riksskattenämnden fastställts närmast före det första räkenskapsårets ingång, och i fråga om stamdjur motsvarar nämnda värden ökade med 25 procent. Har riksskattenämnden inte fastställt värde å stamdjur, bestämmes värdet till allmänna saluvärdet.

Härav framgår att beträffande såväl stamdjur som inventarier två olika metoder ifrågakommer för fastställande av ingångsvärdet. I första hand skall såsom ingångsvärde upptas den skattskyldiges ursprungliga nyuppsättningskostnad och detta oavsett om den skattskyldige köpt inventarierna nya eller i andra hand. Om denna kostnad inte kan visas — exempelvis därför att nyuppsättningen ligger långt tillbaka i tiden — får en schablonmässig värdering ske på grundval av de av riksskattenämnden fastställda värdena; dock bör den omständigheten, att den ursprungliga nyuppsättningskostnaden inte kan visas beträffande en i sammanhanget relativt betydelslös del av stamdjursbeståndet respektive inventariebeståndet, inte föranleda till schablonmässig värdering av beståndet i fråga. Då förhållandena föranleder därtill, får värderingen av stamdjur ske enligt den ena metoden och värderingen av inventarier enligt den andra metoden. Däremot kan inte 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* stamdjursbeståndet respektive *hela* inventariebeståndet.

De av riksskattenämnden fastställda värdena för *djur* utgör medelvärden. Jämkning av ingångsvärdena för stamdjur kan ifrågakomma, om särskilda omständigheter föranleder därtill, exempelvis om stamdjursbesättningen är särskilt god eller särskilt dålig. Vid bedömning av huruvida jämkning bör komma i fråga bör värdet å stamdjursbesättningen jämföras med de verkliga genomsnittspriserna under nämnda tidsperiod dvs de i bilagan angivna värdena ökade med 25 procent. — Beträffande sådana stamdjur, exempelvis dyrbarare avelsdjur, som inte upptas i bilagan, bestämmes värdet till allmänna saluvärdet.

Värdena för *inventarier* kan likaledes jämkas i särskilda fall, t ex om befintligt inventarium avsevärt skiljer sig från i bilagan upptaget. Däremot skall någon jämkning av värdena inte ske med hänsyn till inventariernas ålder eller det skick vari de befinner sig. Ej heller påverkas värderingen enligt schablonmetoden av den omständigheten att ett redskap inköpts i begagnat skick. Självfallet får dock värde upptas allenast för i bruk varande inventarier (inklusive erforderliga reservmaskiner) och sålunda inte för utrangerade inventarier.

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

Oavsett om värderingen av stamdjur och inventarier sker till den ursprungliga nyuppsättningskostnaden eller på grundval av de av riksskattenämnden fastställda värdena gäller slutligen — enligt punkt 2 d) i ovannämnda övergångsbestämmelser — att om 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 antas att detta skett för att åt 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**

I fråga om värdesättningen av djur gäller enligt bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen i deras lydelse enligt lagen den 5 juni 1970, nr 233, olika regler för djur, som är hänförliga till stamdjursbesättningen (stamdjur), och för andra djur än stamdjur (s k omsättningsdjur).

*Stamdjur*

Stamdjuren skall, om inte särskilda förhållanden föranleder till annat, vid utgången av beskattningsår för vilket taxering sker år 1971<sup>1</sup> upptas lägst till de i bilagan angivna värdena. De angivna värdena är sålunda minimivärden, som i fråga

om stamdjuren inte får underskridas om inte särskilda förhållanden föranleder till det. Sådana särskilda förhållanden kan anses föreligga om den skattskyldige kan visa, att stamdjursbeståndet i sin helhet har lägre värde än det som skulle framkomma om de i bilagan angivna värdena tillämpades, t ex då det verkliga värdet är lägre till följd av kreaturssjukdom eller annan liknande orsak.

Beträffande sådana stamdjur (exempelvis dyrbarare avelsdjur) för vilka värde inte angivits i bilagan, får värdet inte upptas lägre än till 80 procent av allmänna saluvärdet.

*Omsättningsdjur*

Omsättningsdjuren skall vid utgången av beskattningsår, för vilket taxering sker år 1971<sup>1</sup> upptas lägst till hälften av de i bilagan angivna värdena för respektive slag av djur. Om värde inte finns angivet i bilagan, får djuren inte upptas lägre än till 40 procent av allmänna saluvärdet.

För jordbrukare, som övergått till beräkning av inkomsten av jordbruksfastigheten enligt bokföringsmässiga grunder med tillämpning av de regler för sådan övergång som enligt förenämnda lag den 5 juni 1970, nr 232, gäller fr o m den 1 juli 1970, tillämpas i fråga om *omsättningsdjur* särskilda bestämmelser för de tre första beskattningsåren efter övergången. Jordbrukare, som här avses, äger nämligen uppta omsättningsdjuren till lägst för det första året  $\frac{1}{8}$  av de av riksskattenämnden fastställda värdena

<sup>1</sup> Om räkenskapsåret gått till ända före den 25 november 1970 tillämpas dock de av riksskattenämnden tidigare fastställda, i meddelande nr 8/1969 upptagna värdena å djur.

De i efterföljande bilaga upptagna värdena å djur skall i vissa fall tillämpas även med avseende å 1972 års taxering, nämligen då räkenskapsåret går till ända före den dag (hösten 1971), per vilken riksskatteverket fastställer nya värden med ledning av genomsnittspriserna under tiden den 1 oktober 1970—30 september 1971.

för det andra året  $\frac{2}{8}$  av de av riksskatte-  
nämnden fastställda värdena

för det tredje året  $\frac{3}{8}$  av de av riksskatte-  
nämnden fastställda värdena.

Om värde inte finns fastställt, får om-  
sättningsdjuren för nämnda tre beskatt-  
ningsår upptas till lägst

för det första året 10 procent av allmänna  
saluvärdet

„ „ andra „ 20 procent av allmänna  
saluvärdet

„ „ tredje „ 30 procent av allmänna  
saluvärdet.

## Bilaga

### VÄRDEN Å DJUR

(Värdena avser kastningssjukefria och reaktionsfria djur; i värdena har mervärdeskatt  
**icke** inräknats)

<i>Hästar</i>				Föl .....	25 %
Draghästar				Ett-åringar .....	45 %
<i>Levande vikt, kg</i>	<i>4—7 år, kr</i>	<i>över 15 år, kr</i>		Två-åringar .....	70 %
550	2020—2180	1200		Tre-åringar .....	90 %
650	2100—2270	1410			
750	2180—2350	1640		<i>Svin</i>	

För Norrland jämte Kopparbergs och Värm-  
lands län beräknas i gruppen 4—7 år 300 kr  
högre pris.

För draghästar fr o m det åttonde t o m  
det femtonde levnadsåret bör värdet för varje  
år nedsättas med en åttondel av skillnaden mel-  
lan yngre och äldre hästars värde i den ifråga-  
varande viktklassen.

För *unghästar* upptages värdet till följande  
procent av värdet å motsvarande klass av 4—7-  
åringar:

Smågrisar .....	< 2 mån.	75—100 kr
Gödsvin .....	2—4 »	85—110 »
» .....	4—6 »	165—200 »
» .....	> 6 »	280—325 »
» per kg levande vikt ....		2:90 »

Värdet å *tackor* upptages till 130 å 150 kr för  
mindre, 150 å 200 kr för medelstora samt 200  
å 230 kr för större raser.

Värdet å *höns* upptages till 1:70 å 2:70  
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				
Yngre kor (upp till 7 år) .....	300	2.000	3.000	4.000	5.000	6.000
	400	1.210	1.360	1.530	1.680	1.840
	500	1.440	1.570	1.700	1.840	1.980
	600	1.700	1.780	1.880	1.980	2.120
Äldre kor (över 7 år) .....	300	810	1.020	1.210	1.410	1.620
	400	1.090	1.250	1.430	1.610	1.790
	500	1.350	1.490	1.630	1.770	1.910
	600	1.630	1.730	1.850	1.950	2.090

Ungnödt	Aldersklass	Värde i % av medelvärde å yngre kor
Kvigor	> 2½ år	100
	2-2½ »	90
	1½-2 »	75
	1-1½ »	60
	9-12 mån.	45
	6-9 »	35
Kvickalvar	4-6 »	25
	2-4 »	17
	< 2 »	10

### VÄRDEN A LANTBRUKSINVENTARIER

(I värdena har mervärdeskatt **icke** inräknats)

#### I. Lantbrukstraktorer

Fabrikat och modell	Max. eff. på kraftuttag hk	I standardutrustningen <sup>1</sup> ingår bl a följande:	Värde kronor
1	2	3	4
<b>Bolinder-Munktell/Volvo:</b>			
430 Std. ....	43	b d O, D .....	17.860
600 L .....	60	b d O, D .....	22.800
800 L .....	97	b d e O, D .....	34.200
810 L .....	108	b d e O, D .....	45.220
814 L 4-hjulsdriven .....	108	b d e O, D .....	53.960
<b>David Brown:</b>			
830 AS .....	43	a d O .....	15.200
1200 AS .....	65	b d O .....	20.520
<b>Ford:</b>			
2000 .....	32	a d K .....	11.780
4000 .....	52	b d O .....	17.480
5000 S-o-S .....	67	b d e O .....	20.900
6-1124 4-hjulsdriven .....	113 SAE	b d e O .....	47.880
<b>Massey-Ferguson:</b>			
135 S .....	44	a d O, D .....	12.920
165 S .....	59	a d O, D .....	16.720
175 S Allmatic .....	63	a d O, D .....	22.040
1100 .....	95	b d e S .....	41.040

<sup>1</sup> Standardutrustning:  
a = skyddsram  
b = hytt  
c = belastningsvikter  
d = hydraulisk lyft  
e = » styrning

K = kraftuttag, kopplingsberoende  
O = » , oberoende  
D = » , drivhjulsberoende  
S = » , separat koppling

1	2	3	4
Mc Cormick International:			
276 .....	32	a c d O .....	13.300
434 .....	37	a c d O .....	14.440
624 .....	56	a c d O, D .....	22.420
826 .....	91	b c d e O .....	44.080
Nuffield:			
4/65 Stand. ....	57	a d e K .....	15.960
Valmet:			
500 .....	48	d K .....	16.340
Zetor:			
3511 .....	35	a d O, D .....	10.260
5511 .....	53	a d O, D .....	14.440

Om de traktorer, som skall värderas, är försedda med utrustningsdetaljer i mindre eller större omfattning än som ovan angivits, skall 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
Växellåda		Regnskydd .....	80
osynkroniserad, standard		Traktorsits, spec.modell, merkostnad	230
snabbväxel, tillägg .....	680- 990	Värmeanläggning för traktorhytter	230- 610
planetväxellåda, » .....	2.130	Släpvagnsbelysning .....	80
Turboutrustning .....	3.800	Defrosteranläggning .....	190- 300
Hydraulisk lyft .....	1.520-2.130	Mätare (varv- och timräknare) ...	80- 110
Hydraulpump .....	610	Draganordning	
Hydrauloljetank, extra .....	150	lantbruksdrag .....	150- 230
Kraftuttag		lyftdragkrok (hitchdrag) .....	230- 610
frontmonterat .....	230	kombinationsdrag .....	460- 680
kopplingsberoende .....	230- 300	skogsdrag .....	530- 680
oberoende .....	530- 840	hydr. släpvagnskoppling .....	230- 300
drivhjulsberoende, merkostnad ..	190	Teleskopiska dragstänger .....	460- 530
Remskiveväxel .....	460- 910	Automatisk trepunktskoppling .....	910
Hydraulisk hjälpstyrning .....	610-1.220	Stänkskärm .....	80- 190
Utrustning för fjärrmanövrering av		Belastningsvikter .....	110- 380
bogserade redskap .....	300	Belastningsbrygga och frontskydd..	230- 300
Vakuumbroms med pump .....	530	Skyddsplåtar .....	300- 530
Handreglagesats .....	150- 230	Gnistsläckare .....	80
Tryckluftsbroms .....	910-1.140	Motorvärmare .....	80- 230
Manöverventil, enkelverkande ....	300	Slirkedjor, per par .....	300- 910
dubbelverkande ..	380	Broddkedjor, per par	
Manövercylinder .....	420	Standard .....	230- 380
Ställbar framaxel .....	230	Special .....	300- 910
» » , förstärkt .....	760- 990	Halvbandsutrustning, monterad	
Skyddsram .....	380- 910	jordbruks- och snöband, lätt typ	2.430-2.810
Skyddshytt .....	380-1.520	skogsband, lätt typ .....	2.810-3.190
Stålhytt med värme .....	2.660	jordbruks- o. snöband, vanlig typ	4.030-4.410
Hyttkompletteringssats .....	270-1.520	skogsband, vanlig typ .....	4.410-4.790
		tillägg för hydraulisk tryckanordn.	680- 990

Traktorhjul (fälg och däck)				Värde kr					Värde kr
däckets bredd tum	däckets diameter tum	lagerklass			däckets bredd tum	däckets diameter tum	lagerklass		
vanliga jordbruksdäck					12,4-16,9	34-38	6		680
4,00-5,50	15-16	4	110		18,4	34-38	8		1.220
6,00-6,50	15-16	6	150		23,1	34-38	8		2.130
7,50	15-16	8	190		risdäck (extra höga ribbor)				
11,00	15-16	8	460		18,4	34-38	8		1.370
					lågprofilsdäck				
9,5-11,2	24-26	4	270		mm				
12,4-16,9	24-26	6	490		280	15,5	10		270
18,4	24-26	8	760		350	15,5	10		420
12,4-16,9	28-32	6	530		500	22,5	12		1.060
18,4	28-32	8	910		400	26,5	12		990

## II. Redskap för jordbearbetning

### Plogar:

Buren traktorplog			
lätt, 1 skär 14-16"	.....		760
2 skär 12-14"	.....		1.140
vanlig, 1 skär 14-16"	.....		910
2 skär 12-16"	.....		1.520
3 skär 12-16"	.....		2.280
tung, 2 skär 12-16"	.....		2.280

Buren traktorplog m. hydr. manövr. stödhjul			
4 skär	.....	4.560-6.080	
5 skär	.....	6.080-6.840	
6 skär	.....	7.600-9.120	
7 skär	.....	9.120-11.400	
8 skär	.....	12.160-15.200	
extra tillbehör			
stödhjul	.....	150-230	
mekanisk stentlösning	.....	760	
hydraulisk »	.....	840	
plogrotor	.....	1.520	

### Lättharvar:

Sicksackharv 40-160 pinnar	.....	300-1.060
Långfingerharv, hydr. buren		
med stödhjul 60 pinnar 1 sekt. . .		760
80 » 3 » ..		1.140
90 » 6 » ..		1.520
120 » 8 » ..		2.660
utan stödhjul 60 » 1 » ..		610
80 » 3 » ..		990

### Nätharv

trubbiga tänder 112-224 st.	380-760
mejselformade » 112-224 »	380-760

### Tunga harvar med fjädrande pinnar:

Sladdfjäderharv			
buren, 2 axlar 14-22 pinnar			760-1.140
3 » 18-39 »			910-1.520
bogserad, lätt 7-15 »			230- 380
18-22 »			760- 910
tung 27-44 »			1.220-1.900

### Kulturharv, 3 axlar

buren, 33-43 »		1.520-1.900
bogserad, 48-90 »		1.900-3.800
Hjulharv m. hydr. manövr.		
lyft 53-75 »		3.040-4.560

### Tunga harvar med stela pinnar:

Krokpinnharv			
buren,			
medeltung 40-100 pinnar	.....		760-1.520
tung 40-100 »	.....		910-1.900
bogserad,			
medeltung 40-120 »	.....		380-1.140
tung 40-120 »	.....		380-1.520
efterharv	.....		150- 610

### Djupbearbetningsharvar:

Djupkultivator, buren			
9-13 styva pinnar	.....	3.040-7.600	
efterharv	.....	230- 300	

### Tallriksharvar:

Tallriksharv			
buren 24-28 tallrikar 18"	.....	2.660-3.040	
bogserad 24-40 » 18"	.....	2.280-3.040	

	Värde kr		Värde kr
Tallriksredskap för traktor		Knastervält	
bogserrat 14 tallrikar 26" .....	3.420	30-70 ringar	1.900-5.470
18 » 26" .....	4.560		
22 » 26" .....	5.320	<i>Hack- och kupredskap:</i>	
bogserrat, med fjärrcylinder		Traktorhacka, buren	
14 tallrikar 23" .....	5.700	hel knivbalk 5-7 rader .....	1.520-1.900
24 » 23" .....	9.120	3-delad » 6-9 » .....	2.280-2.660
30 » 23" .....	10.640	tillägg för	
extra tillbehör		individuellt radlyft .....	460
belastningslådor, per par .....	150	självrensande UNIK-skaft ...	80
transportanordning .....	760	uttunnare per st. ....	80
<i>Rullharvar:</i>		Fronthacka 6-9 rader .....	1.900-3.040
Spadrullharv, buren		Fronthacka med hydraulisk regle-	
4 axlar 44 knivar .....	1.060	ring av arbetsorgan 6-12 rader ..	5.700-9.120
52 » .....	1.140		
60 » .....	1.220	Kupredskap	
6 axlar 64 » .....	1.060	buret 2-4 rader med stödhjul ...	460- 760
82 » .....	1.670	2-4 » utan » ...	380- 530
Rotorkultivator, buren		Redskapsbärare med hackaggregat	
mittmonterad, 1,8 m arbetsbr. ....	4.180	6-9 rader .....	7.220-9.120
sidomonterad, 1,0 » » ....	3.570		
1,5 » » ...	3.800	<i>Extra tillbehör för harvar</i>	
2,0 » » ....	4.940	<i>och hackor:</i>	
3,0 » » ...	13.680-15.200	belastningslåda .....	80- 150
<i>Sladdar och vältar:</i>		harvlyft .....	150-1.140
Cambridgevält		dragbom .....	80- 230
1 sekt. 19- 47 ringar .....	380- 760	» med gummihjulsutrustn.	300- 460
3 » 57-141 » .....	1.140-2.660	centrumdrag för hydraulisk lyft .	230- 380
3 » 75-165 » , tyngre vält.	2.280-5.170	upphängningsanordning .....	230
		vinsch för yttersektion .....	230

### III. Maskiner för sädd och sättning

Radsåmaskin för traktor		Frösåmaskin	
buren 17-21 raka billar .....	2.130-2.280	för handkraft, på kärra .....	150
17-21 dubbla skivbillar	2.660-3.420	Maskin för enkornssädd, buren, di-	
bogserrat 23-33 släpbillar hydr.		rekt driven 6-12 rader .....	2.660-6.080
manövrering ....	4.560-5.700	Så- och gallringsmaskin, buren, di-	
23-33 skivbillar hydr.		rekt driven 6-9 rader .....	3.040-5.320
manövrering ....	5.320-6.460	Uttunnare, aggregat t. hacka, per rad	300
extra tillbehör:		Potatissättare	
spårlockrare efter traktorhjulen	80- 150	för traktor, buren 2-4 rader ..	1.520-5.700
arealmätare .....	150	bogserrat 3 » ..	2.280
frölåda .....	300- 760	Planteringsmaskin, buren	
tillsatsharv .....	190- 300	för plantor 2-7 rader .....	1.290-4.330
transportanordning .....	300		
hydr. lyft .....	230- 300		
låda för handelsgödsel .....	610-1.370		

#### IV. Maskiner och redskap för gödselspridning

	Värde kr		Värde kr	
<i>För handelsgödsel:</i>	arbetsbredd		arbetsbredd	
Handelsgödselspridare	m		m	
Bredspridare för häst	2,0–3,7	1.140–3.040	Kombinationsvagn (stallgödselspr. o. självloss. trpt.vagn), lastkapac. 3–4 ton direkt driven	3.800–4.560
» traktor			Gödselvattenpump exkl. motor turbinpump, uppfodringshöjd 3,0–6,0 m	150– 230
buren, tallr.-utmatning	2,0–2,5	760–1.140	Gödselpump m. omrörare exkl. motor kapacitet 1.500–6.000 l/min	910–3.800
bogserad, tallr.-utmatning	3,8–4,8	3.800–4.560	Gödselvattentunnor med kran och bladspridare 600– 800 l	230– 300
Rotationspridare centrifugalspridning, rymd 200–500 l		460–1.140	1.000–3.000 l	300– 680
pendelspridning rymd 400 l		1.140	Spridarvagn, markdriven, rymd 3.000–5.000 l ..	1.520–2.280
Bulkspridare rymd 2.000 l		2.810	kraftuttagsdriven rymd 4.000–8.000 l	4.940–9.880
<i>För stallgödsel:</i>				
Stallgödselspridare för traktor markdriven 20–26 hl rågat mått..		2.430–3.040		
direkt driven 25–38 » » » ..		4.180–4.560		

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

Tryckluftsspruta ryggburen, rymd 10–20 l	110– 230	Fläktsspruta för traktor rymd 75 l puder, utan pump	2.280
Spruta för kontinuerlig handpumpning ryggburen, rymd 15–25 l	150– 230	» 150–900 l vätska med pump	1.140–4.940
tunnsspruta med kärra, rymd 65 l	460	Traktordriven spruta, monterad på traktorn	
Puderspridare för kontinuerlig handpumpning ryggburen, rymd 8–12 l	150– 190	arbetsbredd	
Motordriven fläktsspruta ryggburen, rymd 10–18 l	760–1.140	6 m, rymd 200 l	760
Motorspruta handbogserad, rymd 100–150 l	1.900–3.040	8 » » 400 l	1.520–1.900
självgående, rymd 200 l	4.180	10 » » 600 l	2.280–3.040
		Traktordriven spruta, bogserad	
		arbetsbredd	
		10 m, rymd 1.000 l	4.940–9.120
		12 » » 1.500 l med höjningshydraulik	7.220–11.020
		Sprututrustning för enkorns såmaskin (6-radig)	910

## VI. Självgående skördetröskor

Fabrikat och typ	Skärvidd cm	Motor- bränsle	I standardutrustningen ingår bl a följande <sup>1</sup>	Värde kr (med tank)
<b>Aktiv</b>				
800 .....	220	<b>diesel</b>	d e f .....	23.560
1000 .....	282	»	d e f .....	31.540
<b>BM-Volvo</b>				
S 280 .....	236	<b>bensin</b>	b d e f .....	22.420
S 830 .....	267	<b>diesel</b>	a b d e f h .....	30.020
S 900 .....	305	»	a b d e f h .....	39.140
S 950 .....	366	»	a b d e f h .....	50.160
	488	»	a b d e f h .....	51.680
<b>Claas</b>				
Comet .....	210	<b>bensin</b>	b d e f .....	23.940
Cosmos .....	240	<b>diesel</b>	b d e f .....	28.120
Consul .....	305	»	a b d e f h .....	40.280
Mercator .....	420	»	a b d e f h .....	52.820
Senator .....	480	»	a b d e f h .....	58.520
<b>Clayson</b>				
M 122 .....	305	<b>diesel</b>	a b d e f .....	39.900
M 133 .....	335	»	a b d e f .....	48.640
M 135 .....	396	»	a b d e f .....	52.820
M 140 .....	579	»	a b d e f .....	63.840
<b>Dronningborg</b>				
D 900 .....	229	<b>diesel</b>	b d e f g i .....	24.320
D 1200 .....	262	»	a b d e f g i .....	35.340
D 180 .....	308	»	a b d e f g i .....	43.700
D 1800 .....	367	»	a b d e f g h i .....	45.600
<b>John Deere</b>				
330 .....	210	<b>diesel</b>	a b d e f .....	29.640
430 .....	260	»	a b d e f .....	35.720
530 .....	305	»	a b d e f .....	44.080
630 .....	365	»	a b d e f .....	48.260
730 .....	488	»	a b d e f .....	57.000
<b>Massey-Ferguson</b>				
MF 31 .....	215	<b>bensin</b>	b d e f g .....	21.280
SMF 186 .....	251	<b>diesel</b>	b d e f .....	28.880
MF 187 .....	297	»	b d e f .....	32.680
MF 487 .....	366	»	a b d e f h .....	40.660
MF 510 .....	427	»	a b d e f h .....	46.360
<b>Mc Cormick Internat.</b>				
8-51 .....	305	<b>diesel</b>	a b d e f .....	38.000
8-71 .....	366	»	a b d e f h .....	47.500
<b>Sampo</b>				
20 .....	214	<b>diesel</b>	b d e f .....	23.560
30 .....	244	»	b d e f .....	24.320

<sup>1</sup> Standardutrustning. Se not nästa sida.

## VII. Bogserade skördetröskor

(utan hjälpmotor)

Fabrikat och typ	Skärvidd cm	I standardutrustningen ingår bl a följande <sup>1</sup>	Värde kronor	
			med säckuttag	med tank
Aktiv				
MKL .....	150	a c d e f i .....	9.120	10.640
Claas				
Garant .....	240	a d e f .....		19.000
IH Dronningborg				
D 500 .....	145	c f g i .....		11.400
D 600 .....	175	c d e f g i .....		12.160
D 750 .....	228	d e f g i .....		18.240
JF				
MS 70 .....	180	f g .....	7.980	8.360
MS 90 .....	240	d e f g .....	12.160	12.920
VETV				
5' .....	146	c d e f .....		11.400
6' .....	176	c d e f .....		12.160
7½' .....	220	d e f .....		17.480

<sup>1</sup> Standardutrustning:

a = steglös cylindervariator	f = kamhaspel
b = > drivhjulsvariator	g = ogräsavskiljare
c = gummiduk	h = servostyrning
d = hydraulisk manövrering av skärbord	i = säckuttag för avskilt ogräsfrö
e = > > > haspel	

Om de skördetröskor, som skall värderas, utöver standardutrustningen är försedda med utrustningsdetaljer m m som nedan angivits, skall värdena i motsvarande grad ökas. Till ledning för sådan justering av värdena meddelas följande

Värden för vissa utrustningsdetaljer till skördetröskor:	Värde kr
Halmhack, buren .....	1.140-3.040
Halmskärare .....	1.520-2.280
Halmbuntare, buren .....	2.280
Halmpress, buren .....	1.520-4.180
Halmspridare .....	760

R I: 87

	Värde kr
Hydraulisk hjälpstyrning .....	760–1.670
Hydraulisk lyft för skärbord och haspel, merpris .....	530– 760
Utväxling till kraftuttag .....	230
<b>Pick-up utrustning</b> .....	760–4.560
Roterande stråskiljare, merpris .....	380– 760
Kamhaspel, merpris .....	530– 760
Haspelvariator .....	760
Kompletteringsplåtar på haspeln .....	300– 380
Luftsorterare .....	760
Utrustning för frötröskning .....	230– 610
Fällbar tömningsskruv .....	300
Spannmålstank .....	1.520–2.280
Säckningsanordning för tanktröska .....	150–1.370
Säckplattform .....	1.290
Kombination sädestank/säckning .....	760–1.140
Ställbar ogräsavskiljare .....	760–1.370
Drivhjul, specialdimension .....	3.420
Däck, specialdimensioner, merpris .....	380–1.520
Slirskydd för däck, per par .....	230
Vikter för styrhjul .....	190
Hytt med hydraulutrustning .....	3.420
Transportanordning för skärbord .....	1.220–2.430
»    »    haspel .....	230
Belysning .....	190
Timräknare .....	150

#### VIII. Tröskverk

Enkelrensande, stationärt .....	1.520
transportabelt .....	1.900
Helrensande, stationärt .....	1.900–2.660
transportabelt .....	2.280–3.800
Dubbelrensande, stationärt .....	3.040
transportabelt .....	4.180–4.940

#### Extra utrustning och tillbehör för tröskverk:

Bossfläkt, med 10 m rör .....	680
Returfläkt .....	380– 460
Självmatare .....	1.140–1.670
Dammfläkt, med 3 m rör .....	530– 610
Spännrulle .....	110
Skruvbroms .....	300
Säcklyftare .....	150
Luftgummihjul (i stället för järnhjul) .....	460– 610
Utrustning för frötröskning .....	190
Motorhylla .....	570
Kilremsdrift .....	230
Presenning .....	190– 230
Spannmålsfläkt .....	300– 460
Domkraft .....	110
Skoställanordning .....	190

### IX. Övriga maskiner för skörd och rensning

För vallfoder- och spannmålskörd:		Värde kr	Värde kr
Traktorslättermaskin, buren och direktdriven			bogserad, dir.driven 5,1 m arb.br. 2.660
med skärapparat 5-7' .....	1.140-1.520		Höluckrare, buren 3-6 » » 610-1.140
d:o med anslutning till stjälkross	1.370-1.670		bogserad, markdriven 2-6 » » 610-2.050
med 2- 4 rotorer .....	1.520-3.040		Korgräfsa (hjulräfsa) .....
21-39 slagor .....	2.280-3.800		Släpräfsa
Skårläggare, bogserad 7- 9' ...	3.040-15.200		för häst .....
självgående 10-12' ..	24.320-30.400		» traktor, buren 12-23 pinnar ..
Hövändare			Kombinerad sidräfsa och hövändare
6-8 gafflar .....	990-1.220		4-6 fingerhjul ....
cylinder med raka pinnar			5-6 » , län-
markdriven 1,8 m arb.br.	760		kade .....
kraftuttagsdriven 2,6 » »	3.420		med pinnsektioner .....
rotorvändare			Kombin. höskördemaskin, bogserad
buren 3,3 » »	2.430		(slätter, stjälkrossning, sträng-
			läggning) 2,3 m arbetsbredd ..

#### Hackar

Fabrikat och modell	Bogs- eller själv-gående	Skär- vidd cm	Antal		Värde kr			
			sla- gor	kniv-, max.	Summa	Bas- maskin	Skär- aggr.	Pick- up
Fox								
FA Super 6 .....	B	183		6		11.400	6.080	4.560
Super-1000 .....	B	214		6		22.800	9.880	6.080
SPF Super D .....	S	305		6		83.600	13.680	6.080
Gehl								
FC 72 B .....	B	180	39	3		9.880	5.320	3.040
FH 188 .....	B	240		8		13.680	7.600	3.800
JF								
FH 111 .....	B	110	16		2.280			
FH 130 .....	B	130	20		2.660			
Köla								
Caravelle .....	B	155		6	7.600			
Super Star .....	B	170		6	9.880			
Mc Cormick International								
350 .....	B	183		9		11.400	3.800	3.040
550 .....	B	229		9		15.200	5.320	3.800
New Holland								
717 .....	B	183		6		9.880	4.940	2.660
880 .....	B	220		6		18.620	7.600	6.080
1880 .....	S	220		9		71.440	12.160	6.080
Taarup								
DM 1100 .....	B	110	15		2.280			
S 1500 .....	B	150	29		4.560			
DC 1500 .....	B	150	33	3	6.460			
DCEB 1500 .....	B	150	33	6		9.120	1.520	1.520

Fabrikat och modell	Bogs- eller själv- gående	Skär- vidd cm	Antal		Värde kr			
			sla- gor	kniv-, max.	Summa	Bas- maskin	Skär- aggr.	Pick- up
Tive								
Minor .....	B	110	22		2.280			
1100 .....	B	110	22		2.660			
Si-mon .....	B	110	22		3.040			
1500 .....	B	150	30		5.320			
Ugerlöse								
HM 1100 .....	B	110	16		2.660			
1250 .....	B	125	20		3.420			
Senior 1100 .....	B	110	16		3.420			
1500 .....	B	150	29		4.560			

	Värde kr		Värde kr
extra utrustning för hackar:		Sållmatteupptagare, buren och di- rekt driven .....	1.900
höskärm .....	230- 380	med gummihjul och gummiklädd elevatormatta .....	2.280
halskärm .....	80- 230	Helautomatisk potatisupptagare	
halmbro .....	80- 150	lätt -1.000 kg .....	6.080-7.600
strängläggarrör .....	300	tung, 1.000- kg .....	11.400-16.720
anordning för varvtalsändring .	150- 300	tung, med hydr.motor, 1-2-radig	22.800-27.360
manövercylinder .....	230- 300	Potatissorterare, exkl. motor	
kopplingsanordning för vagn ..	150- 610	för hand- eller motordrift .....	380- 570
Självbindare, för traktor 5-7'		motordrift .....	1.370
markdriven .....	2.660	Potatissorterare, exkl. motor, med pålastningselevatör och rullbord .	3.800-5.700
direkt driven .....	3.040-3.800	Elevatör till potatissorterare	
Spannmålsvåg 3-12 ton/tim. ....	380-1.370	bordssorterare, inkl. såll .....	610
Löspress, pick-up		rullbord .....	1.060
kapacitet per tim.		Betlossare för traktor,	
3-5 ton hö eller halm .....	5.320-6.080	buren 3-4 radig .....	910
Hårdpress, pick-up		Betlyftare för traktor,	
kapacitet per tim.		buren 3-4 radig .....	1.140
8-12 ton hö eller halm .....	9.120-13.680	Betupptagare med elevatör 1-2-radig	3.040-6.080
Balsamlingsvagn .....	910-1.520	Betupptagare med elevatör 3-radig	
Självlastande vagn		direkt driven buren .....	9.120
lastkapacitet 2,0-3,5 ton .....	6.460-8.740	bogserad .....	13.300
<i>För spannmålsrensning:</i>		Betskördemaskin, bogserad och	
Aspiratör med motor 8-40 ton/tim. .	1.140-3.800	direkt driven .....	11.400-19.000
Sådesrensning		Betlastare, buren o. direkt driven ..	1.900-3.800
med motor 5-6 ton/tim. ....	1.900-2.660		
<i>För potatis- och rotfruktsskörd:</i>			
Potatisupptagare, kasthjulsmaskin			
för traktor, buren .....	1.140		
kastgaller .....	80		
strängläggare .....	380		

R I: 90

**X. Vagnar, kälkar och kärror**

	Värde kr		Värde kr
<i>Vagn med gummihjul</i>		3 ton, enkelmonterade hjul,	
		3-vägs-tipp .....	3.420
<i>Utan broms och utan tipp</i>		4 » , enkelmonterade hjul,	
enaxlig med flak		3-vägs-tipp .....	4.180
lastförmåga 2 ton .....	1.520	5 » , enkelmonterade hjul,	
3 » .....	1.900	3-vägs-tipp .....	4.560
4 » .....	2.280	6 » , enkelmonterade hjul,	
5 » .....	2.660	3-vägs-tipp .....	5.320
		8 » , boggiemonterade hjul,	
tvåaxlig med flak		3-vägs-tipp .....	6.840
lastförmåga 2 ton .....	1.900	10 » , boggiemonterade hjul,	
3 » .....	2.280	3-vägs-tipp, LP-däck ..	9.120
4 » .....	2.660	tvåaxlig med flak	
5 » .....	3.040	lastförmåga	
<i>Med broms och utan tipp</i>		2 ton, enkelmonterade hjul,	
vagn med mekanisk broms		bakåt-tipp .....	3.040
enaxlig med flak		3 » , enkelmonterade hjul,	
lastförmåga		bakåt-tipp .....	3.420
2 ton, enkelmont. hjul .....	1.900	4 » , enkelmonterade hjul,	
3 » , » » .....	2.280	3-vägs-tipp .....	4.560
4 » , » » .....	2.660	5 » , enkelmonterade hjul,	
5 » , » » .....	3.040	3-vägs-tipp .....	5.320
6 » , » » .....	3.420	6 » , enkelmonterade hjul,	
8 » , boggiemont. » .....	5.320	3-vägs-tipp .....	6.080
10 » , » » , LP-däck	7.600	8 » , enkelmonterade hjul,	
		3-vägs-tipp, LP-däck ..	7.600
tvåaxlig med flak		tillägg för:	
lastförmåga		mekanisk broms .....	300
2 ton, enkelmont. hjul .....	2.280	hydraulisk broms å bakhjulen..	460
3 » , » » .....	2.660	alla hjulen .	760
4 » , » » .....	3.040	vakuumbroms å bakhjulen..	230
5 » , » » .....	3.420	alla hjulen .	460
6 » , » » .....	3.800	hydr. 1-vägs-tipp (bakåt-tipp) .	380- 460
8 » , » » » , LP-däck	5.320	» 2-vägs-tipp .....	910-1.520
		» 3-vägs-tipp .....	1.140-1.900
<b>Tillägg för</b>		boggiemont. hjul, tillkommer ..	610- 760
hydraulisk broms å bakhjulen..	460	lågtrycksdäck (LP) » ..	150- 300
alla hjulen .	760	Tippvagn m. stålkorg	
vakuumbroms å bakhjulen..	230	tippning bakåt, rymd 4-7 m <sup>3</sup> ..	4.560-7.600
alla hjulen .	460	» åt sidan, » 10 m <sup>3</sup> .	12.160-13.680
<i>Med broms och tipp</i>		Kombinationsvagn, självavlastande,	
vagn med mekanisk broms		direktdriven	
enaxlig med flak		3-4 ton .....	3.800-4.560
lastförmåga		grönfoderhäck .....	530
2 ton, enkelmonterade hjul,		avlastningselevator .....	910-1.140
bakåt-tipp .....	2.660		

R I: 91

	Värde kr		Värde kr
Redskapskärra för traktor .....	300- 460	<i>Kärror:</i>	
Släpkärra till personbil .....	380-1.520	Skottkärra, gummihjul .....	95
Släpsax .....	80- 270	Skyffelkärra .....	130
Släpkälke .....	190- 460	Cykelkärra .....	110
Övriga kälkar .....	150- 340	Transportmoped 3-hjulig .....	1.600
Kalkkärra .....	380- 460	Dragkärra .....	130
Släprede .....	150	Säckkärra, stålhjul .....	80
Massavedsrede .....	150	gummihjul .....	110
Hjulrede .....	150	Fodervagn 2-3 hjulig	
Lastbankar, per st. ....	150- 760	180-500 1 .....	190- 340

#### XI. Motorer

El-motor, trefas, komplett med 10 m kabel		Förgasarmotor	
		2- 2,5 hk .....	380- 460
helkapslad, mantelkyld, remskiva, utan startapparat	1 - 2 hk 230- 300	3- 5 » .....	530- 610
	3,5- 5 » 380- 460	6-10 » .....	990
	8 -10 » 760- 910	Dieselmotor	
	15 -20 » 1.140-1.370	9 hk .....	1.900
	25 -30 » 1.820-2.130	18 » .....	3.040
		27 » .....	4.560
		36 » .....	5.320

#### XII. Lastapparater för traktor

Frontlastare		högrep .....	530- 910
med automatiskt återg. redskap		räfsa .....	460- 610
		betgrepp .....	530-1.520
Medelvärde		lyftgaffel .....	150- 300
lyftkapac. 600-1.000 kg 1.520 (1.140-1.520)		snöskopa .....	460- 610
» 1.100-1.500 » 1.820 (1.520-1.900)		schaktblad .....	460- 910
med separat oljepump och hydrauliskt manövrerade redskap		diagonalblad .....	760
lyftkapac. 1.000-1.500 kg 3.040 (2.280-6.080)		jordplåt .....	80
» 1.600-2.500 » 5.320 (5.320-6.840)		Transportbox för traktor .....	110
utrustning:		Kran, monter. till traktorns hydraul	
gödselgrepp .....	300- 460	lyftkraft 500 kg .....	230-1.140
» och insatsskopa ...	530- 610	Vinsch, frontmonterad	
grusskopa .....	300- 530	dragkraft 1.100-2.000 kg .....	760- 910
snöskopa .....	530- 680	monterad till traktorns hydraul	
		dragkraft 1.000 kg .....	840

#### XIII. Inventarier för foderberedning m m

Hammarkvarn, utan motor och fläkt		Spannmålskross, utan motor	
avverkning spannmål		avverkning 0,5-2,5 ton/tim. ....	1.140-4.180
0,2-0,5 ton/tim. ....	760-1.140	Foderblandare, utan motor	
1,0-4,0 » .....	1.520-10.260	av galvan. plåt 650-4.000 l .....	760-2.280
Sten(gröp)kvarn, utan motor		Hackelsemaskin, för handdrift ...	110- 150
avverkning 0,4-2,0 ton/tim. ....	760-1.900	eldrift .....	610- 760

R I: 92

	Värde kr		Värde kr
Fodervåg, max. 20 kg .....	80	Vattenvärmare	
Rotfruktskärare och -rivare		el-uppvärmning	
för handkraft .....	80- 230	30-110 l öppet system .....	300- 530
eldrift .....	190- 380	30-250 l slutet » .....	380- 760
Foderkokare 160-400 l .....	460- 610	ved-uppvärmning	
		85-200 l kopparkittel .....	190- 340
		85-200 l rostfri kittel .....	230- 380

#### XIV. Inventarier för transport av foder m m

Injektorfläkt, lös, utan motor		Skruvtransportör längd 3-12 m	
för rör 500-600 mm .....	760-1.140	diam. 4" med motor .....	610-1.140
rör per m .....	15- 30	utan » .....	300- 610
½-böj 310-600 mm per st ..	20- 40	5" med » .....	910-1.520
¼-böj 310-600 » » » ..	20- 25	utan » .....	460-1.140
munstycke 310-600 » » » ..	40- 80	6" med » .....	1.140-1.900
		utan » .....	760-1.520
Spannmålsfläkt		påfyllningstratt till 4-6" .....	150- 190
för rör 150-225 mm utan motor ..	760-1.370	skruvrens .....	150
med » ..	1.060-2.130	transportställning .....	150
fläktrör per m .....	10- 15	Säcklyftare (träkonstruktion) ....	110
½-böj för säd .....	40- 70	Säckhållare .....	80
grenrör .....	170- 270	Gripklo .....	270
Hö-, halm- och kärvtransportör,		Hissvåg .....	270
med motor		Hissblock (spel) .....	340
bandtransportör 4-15 m	1.520-3.800	Silofläkt,	
kedjetransportör		kapacitet grönfoder 10-20 ton/tim.	3.040-4.560
träkonstr., enkel kedja, 4-10 m	910-1.520	Avlastarbord, med motor 4,0-5,6 m .	7.600-9.120
» , dubbel » , 4-10 »	1.140-1.900	Silotömmare för 5-9 m silodiam. m.	
järnkonstr., » » , 4-10 »	1.370-2.280	el-utrustning .....	15.200-19.000
för längre transportör, pris per m	110- 130		
transportörvagn .....	460-1.140		

#### XV. Inventarier för djurskötsel

Mjölkmaskinaggregat		Äggkläckningsmaskin	
med el-motor .....	610	1.500-10.000 ägg .....	2.280-4.940
förbränningsmotor .....	910	Kycklingbatteri (helt av metall)	
mjölkningsmaskin,		200-1.000 kycklingar .....	230- 910
spann av aluminium .....	530	Kallbatteri (av järn och plåt)	
rostfritt stål .....	610	100-500 kycklingar .....	230-760
Mjölkkylare utan elektriskt		Kallbatteri med automat. utgöds-	
kylaggregat		ling 4 våningar, 6-15 m längd ..	1.520-3.040
med el-motor .....	300	Värprede, löst, 6 fack .....	40
utan » .....	80- 150	Kullhus .....	230
Diskapparat .....	110- 230	Fodertråg, löst, 2 m .....	20
Klippapparat .....	150- 230		
Elstängselapparat .....	150		

	Värde kr		Värde kr
Vattentråg av stål, hopfällbart .....	190- 230	Värmelampa .....	80- 110
Svinvåg .....	420- 610	Pump för betesmark (självbetjä- ning) .....	230
Foderautomat 30-300 l .....	110- 380	Tunna, plåt eller trä, 500-3.000 l ...	230- 760

#### XVI. Inventarier för markanläggningar och vägar

Jordborrmaskin, för hydr. lyft .....	610-1.290	Snöplog för traktor diagonalplog 200-250 cm .....	610-1.600
Täckdikningsplog buren .....	1.220	spetsplog 220 » .....	1.060-1.600
bogserad .....	760	Schaktblad, kompl. m. ram 200-240 cm .....	1.140-1.900
direktdriven .....	2.890	Vägspladd, snöplog och schaktblad f. hydr. lyft 200 cm .....	300
Dikningsmaskin, kopplad t. traktor, direktdriven	8.740-12.920	Väghyvelblad, kompl. med kantskär 200-240 cm .....	760- 910
Grävaggregat, för hydr. lyft, med diknings- och rensningsskopor ...	8.360	Röjningskrok, stenuppdragare .....	460- 610

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

Trädgårdstraktor, jordfräs		Automatisk spannmålsvåg kapacitet 3-12 ton .....	460-1.520
Enaxlig traktor med standard- utrustning		Fuktighetsmätare .....	110- 230
Motor- styrka		Presenning av väv per m <sup>2</sup> ... plastfolie » » ...	7 2
hk (SAE) Drivmedel		Luftkompressor direktdriven från traktorns kraftuttag .....	150
2- 5 bensin .....	910-3.420	med motor och utjämningskärna.. » » , helautomatisk .....	530 650
6- 7 bensin, diesel .....	1.520-4.940	Brandsläckningsapparat kolsyresnösläckare .....	95- 150
8-15 bensin, diesel, fotogen ....	3.420-8.360	pulverdimpläckare .....	190- 270
Transportvagn, tillägg .....	380-1.520	Radioanläggning ("privat radio") för samband inomgårds	
Motorgräsklippare .....	270- 610	basstation .....	380- 910
Drivmedelstank, 2.000-5.000 l .....	530- 910	bärbar station .....	380- 760
Kapsåg för hydr. lyft .....	760		
Slipsten, för motordrift .....	380		
Decimalvåg, med vikter .....	190		

#### XVIII. Bevattningsanläggningar

Elmotordriven pump, med motor, startapparat och sugledning		Snabbkopplingsrör, varmgalvanise- rade	
kapacitet 100- 150 l/min. ....	1.140	50 mm .....	8
200- 300 » .....	1.520	70 » .....	10
600 » .....	2.280	90 » .....	14
1.200 » .....	3.040	150 » .....	40
2.000 » .....	3.800	Spridare	
Traktordriven pump		långsam spridare per st .....	40- 190
kapacitet 1.500 l/min. ....	2.280	spridare för snabb-bevattning per st .....	150-1.220

### XIX. Specialinventarier för maskin- och byggnadsunderhåll

	Värde kr		Värde kr
Skruvstycke .....	20- 190	Kompressoraggregat .....	150- 380
Städ .....	40- 80	Sprutmålningspistol, rymd 1 lit. ..	80- 110
Slipmaskin, för handkraft .....	80- 110	Laddningsaggregat .....	150
motordrift, med		Likriktare .....	150
motor .....	300- 460	Bandsåg .....	530-1.140
Slip- och smärgelmaskin .....	530	Cirkelsåg, enkel klyvsåg .....	380
Fältässja .....	80- 190	Hyvelbänk .....	150
Järnsvarv .....	680-1.670	Hyvelmaskin .....	460- 610
Träsvarv .....	610-1.520	Hylsnyckelsats .....	80- 190
Borrmaskin, lös, eldriven .....	80- 380	Maskinvårdsanläggning .....	1.980
stativ till borrar .....	95	Högtryckstvätt	
Gångmaskin .....	1.520-1.900	aggregat till lantbruksspruta ....	380
Fast avbitare .....	80- 230	pump och el-motor, 3-7,5 hk .....	2.280-6.460
		Domkraft	
Svetsaggregat		mekanisk, 1 - 5 ton .....	20- 40
för eldrift .....	530-1.140	hydraulisk 1,5-15 » .....	80- 110
gas .....	230- 760	Domkraft med dubbel bromsanord-	
gastubkärna .....	150- 230	ning 1,5-10 ton .....	150- 380
behållare .....	460	Lyft- och dragverktyg .....	150- 230

### XX. Torkar och silor<sup>1</sup>

Varmluftstorkar sid. 96

Kall-luftstorkar sid. 98

Silor:

Spannmålssilo (luftningssilo)

tornsilo av

betong omonterad, per m <sup>3</sup> ..	60- 115
trä » » » ..	30- 90
galv. plåt » » » ..	115- 170

Spannmålssilo (lagersilo)

tornsilo av

betong, omonterad, per m <sup>3</sup> ..	40- 55
galv. plåt » » » ..	45- 75
aluminium » » » ..	45- 115

Kraftfodersilo, med skruvutrustning

för lätt rinnande foder 11-14 m<sup>3</sup>.. 2.280-3.040

» svår rinnande » 11-20 » .. 3.800-4.560

Ensilagesilo

tornsilo av

trä omonterad, per m <sup>3</sup> ..	40- 55
aluminium » » » ..	45- 115
betong » » » ..	45- 95

gravsilo av

trä omonterad, per m <sup>3</sup> ..	40- 55
betong » » » ..	30- 40

plansilo av

trä omonterad, per m <sup>3</sup> ..	40- 55
betong » » » ..	30- 40

gropsilo av

betong omonterad, per m <sup>3</sup> ..	25- 75
---	--------

Utrustning till torkar och silor:

Varmluftspanna, oljeeldad

för varmluftstork

kapacitet 30-150 tkcal/h ..... 2.660-8.360

för kall-luftstork

kapacitet 10-40 tkcal/h ..... 1.900-3.800

Oljeeldat värmeaggregat

helautomatiskt,

portabelt kapac. 35- 70 tkcal/h	3.420-4.180
stationärt » 30-115 »	3.420-6.080

halvautomatiskt

portabelt kapac. 35- 70 » 3.420-4.180

<sup>1</sup> Såsom framgår av texten sid. R I: 78 ovan avses här icke sådana silor, som är att hänföra till fasta maskiner (och givetvis ej heller silor som i och för sig är att anse som byggnader).

	Värde kr		Värde kr
<b>El-luftvärmare</b>		<b>Spannmålsskruv, med motor</b>	
10-30 KW .....	610- 910	4" 3-6 m .....	530- 840
		6" 3-6 » .....	990-1.520
<b>El-varmluftsaggregat</b>		<b>Skopelevator</b>	
15 KW .....	2.050	12 ton 5-20 m .....	1.520-3.420
20 KW .....	3.040	24 » 5-20 » .....	2.280-4.940
		elevatorvakt .....	270
<b>Gasol-varmluftsaggregat</b>		<b>Plantransportör med motor</b>	
kapacitet 53 tkcal/h .....	3.040	12 ton 4-30 m .....	1.520-4.560
		25 » 4-30 » .....	1.900-5.320
<b>Varmvattenbatteri med fläkt</b>		40 » 4-30 » .....	2.660-7.220
torkens avverkning 1-6 ton/tim. ..	1.900-9.880	60 » 4-30 » .....	3.800-10.640
<b>Propellerfläkt</b>		<b>Aspiratör</b>	
2.850 v/min., motor 1,5- 7,5 hk ...	460- 990	kapacitet 5-7 ton/tim. ....	1.520
1.450 » » 5,5-10 » ...	990-1.520	med körnare .....	2.280
		» körnare, bossfläkt och motor	2.660
<b>Spannmålsfläkt</b>		Cyklon 8-25 ton/tim. ....	270- 380
direktdriven, motor 5,5-15 hk ....	1.060-2.130	Elevatorgrop 15-100 hl .....	1.520-3.040
fläkt rör, raka per m .....	10- 20	Självtömmande bottenkon 10-25 hl	1.140-1.900
luftavskiljare .....	190	<b>Spannmålsväg med stativ</b>	
		3-12 ton/tim. ....	530-1.900
		<b>Vattenhaltsmätare</b> .....	300- 610

#### Varmluftstorkar

Fabrikat	Arbetsätt	Material	Torkzonens rymd hl	Avverkning per timme		Utrustning (S=standard, ingår i värdet)				Värde (vid gården, omonterad) kronor
				dt	när vattenhalten nedgår	varmvattenpanna	varmlufts-panna	värmeaggregat	fläkt med motor	
Akron	sats	stål	46	15	från 20 %		×			2.280
			250	75	till 16 %		×			10.640
	sats	stål	92	15	från 20 %		×			5.320
			500	75	till 16 %		×			22.040
Gårdsjö	sats	stål	45	12	från 20 %		×			7.600
			125	50	till 16 %		×			15.960
			50	15	från 20 %			S	S	9.120
			140	60	till 16 %			S	S	26.600
	kontin.		150	61	från 20 %	×	×			15.200
			600	263	till 16 %	×	×			38.000
Juno	sats	plåt	66	4	från 20 %		×	×	×	1.900
			118	10	till 16 %		×	×	×	3.040
	sats	plåt	68	10	från 20 %	×	×	×	×	2.660
			218	60	till 16 %	×	×	×	×	6.460
	kontin.	plåt	55	22	från 20 %		×		×	8.360
			310	151	till 16 %		×		×	35.720

R I: 96

Fabrikat	Arbetsätt	Material	Torkzonen rymd hl	Avverkning per timme		Utrustning (S=standard, ingår i värdet)				Värde (vid gården, omonte- rad) kronor
				dt	när vatten- halten nedgår	varm- vatten- panna	varm- luft- panna	värme- aggregat	fläkt med motor	
Juno	kontin.	plåt	55	22	från 20 %	×			×	10.640
			310	151	till 16 %	×			×	47.120
Linde	sats	stål	105	15	från 20 %		S		×	10.640
			188	30	till 15 %		S		×	15.960
	kontin.	stål	95	25	från 19 %		S		S	15.960
			170	50	till 15 %		S		S	25.840
Mica	kontin.	stål		6	från 20 %	×	×			5.320
				100	till 16 %	×	×			38.000
Nordholms	sats	stål	57	20	från 20 % till 16%			×		3.720
	kontin. dubbelv.	stål	110	50	från 19 %	×				22.800
			900	400	till 15 %	×				114.000
	kontin.	stål	150	50	från 19 %	×				19.000
			300	100	till 15 %	×				38.000
SERA	sats	plåt	85	15	från 20 %		S		S	12.160
			145	30	till 16 %		S		S	16.720
Svegma	sats	plåt	15	16	från 20 %		×			4.940
			145	50	till 16 %		×			8.360
	kontin.	plåt	110	16	från 20 %		×			10.640
			290	50	till 16 %		×			16.720
SF	kontin. el. sats	stål	30	12,5	från 18 %		S			15.960
			60	25	till 14 %		S			20.520
		150	65	»			S		41.800	
	kontin.	trä	30	20	»	×				17.480
			60	40	»	×				26.600
			90	60	»	×				34.200
			200	75	»	×				53.200
			225	90	»	×				60.800
			250	105	»	×				68.400
	kontin. svävtork	stål	15	24	från 20 %	×				21.280
30			32	till 16 %	×				26.600	
40			40	»	×				30.400	
Vara	sats	trä	54	13	från 20 %	×	×	×		3.040
			330	88	till 16 % »	×	×	×		11.400

R I: 97

Kall-luftstorkar utan el. med tillsatsvärme

Fabrikat	Typ	Material	Luftväg	Tork- zonens rymd hl	Uppvärmning med	Värde, kronor (vid gården, omonterad)		
						utan fläkt	med fläkt (+ motor)	med fläkt o. tillsats- värme
Akron	planbotten	plåt	från botten	46	tillsatsvärme	2.280		5.470
				250	»	10.030		14.210
				500	»	21.280		25.840
Assentoft	silotorn	trä	centralrör	94	högtrycksfläkt	1.440		3.040
				283	»	2.360		3.950
				503	»	3.040		4.560
				754	»	4.410		6.080
Berggren-silon	silotorn	trä	centralrör	194	tillsatsvärme	1.520		
				482	»	2.580		
Harbonäs	planbotten	trä	från botten	165	el-batteri	1.140	1.900	2.660
Kongskilde	silotorn	trä	centralrör 28 cm	75	värmeaggregat	1.290	2.660	3.570
				200	»	2.130	3.500	4.410
				500	»	5.320	6.690	7.600
			2.000	»	11.020	12.390		
			75	värmeaggregat	2.660	4.560	7.220	
			200	»	3.800	5.700	9.500	
500	»	6.080	7.980	11.780				
Svea	silotorn	klipp- nät	centralrör	80	el-värmare	1.520	2.050	2.660
				160	»	2.660	3.720	4.710
				240	oljeeld. luftv.	3.800	4.940	8.740
				500	»	5.320	6.840	11.020
Vara	silotorn	trä	centralkanal	140		1.670	2.280	
				280		3.040	3.800	
				364		3.420	4.560	
				491		4.180	5.700	
Väderstad	silotorn	plåt	centralrör	266		3.650		
				333		4.260		
Åkland	silotorn	trä	centralkanal	220	tillsatsvärme	3.800		

## XXI. Vattenpumpar och hydroforer

	Värde kr		Värde kr
Vattenpump för eldrift, med motor,		kolvpump	100 l hydrofor 760– 910
¾–1 hk .....	300– 340	»	150 l » 840– 990
		»	200 l » 910–1.060
Hydroforanläggning, med motor		Vattenreningsaggregat	
vattenringpump 300 l hydrofor	610– 760	avjärning .....	1.520–2.280
» 500 l »	680– 840	avjärning, avhärdning, avsyring .	1.900–2.660
» 750 l »	910		

## XXII. Mekaniska anläggningar i djurstallar

Spannmjölkningsanläggning, inkl. motor		Helautomatisk med max. 45 m ränna + bana och drivspel 2–3 hk	
1 maskin, för 5– 6 kor .....	1.370–1.520	för 15–20 djur (1 ränna) .....	6.080
2 maskiner, » 10–20 » .....	2.280–2.660	» 40–50 » (2 rännor) .....	8.360
3 » , » 50 » .....	4.560–4.940	Utfodringsanläggningar i svinstall (f 600 djur)	
extra maskin, aluminium .....	530	golvtutfodring med torrfoder (foderskruvar och fördelare)	
» » , rostfri .....	610	manuell skötsel .....	16.720–19.000
Rörmjölkningsanläggning med plaströr, inkl. motor		full automatik .....	19.000–22.800
med 2 st mjölkorgan, för 4–12 kor .....	3.040–3.800	trågtutfodring med torrfoder (foderskruvar och fördelare)	
med 2 st mjölkorgan, för 20 kor	5.320–6.080	ränna längd 45 m, 4 st .....	22.800
» 2 » » , » 30 »	6.080–7.600	» » 90 » 2 » .....	15.200
» 3 » » , » 50 »	8.360–9.120	trågtutfodring med blötfoder (tank, blandare, rörsystem och fördelarmunstycke) .....	11.400
» 6 » » , » 100 »	16.720–19.000	Utfodringsanläggningar i hönsstall	
extra mjölkningsorgan .....	460	utfodringstruck, 2 våningar .....	3.420
Pumpaggregat, drivet från traktor	300	» » , 3 » .....	4.560
Diskapparat .....	110	utgödslingstruck .....	2.660
Mjölkkylningsanläggning med elektriskt kylaggregat		värpbatteri med automatik	
mindre typ, med el-motor .....	570– 760	för 1.200–2.400 höns .....	8.360–14.820
större » , » » .....	1.370	fodersilo med skruv	
Elektrisk vattenvärmare		5–30 m <sup>3</sup> .....	2.660–6.080
öppet system 30– 50 l .....	300– 380	Utfodringsvagn för kraftfoder	
» » 80–110 l .....	460– 530	manuell utmatning .....	760
slutet » 30– 60 l .....	380– 460	e1-driven » .....	2.660–3.040
» » 100–250 l .....	530– 760	Foderbana (i tak) med fodervagn	
Utgödslingsanordning (exkl. montering)		för 0,5–1 ton belastning, 50 m bana	2.280
Helautomatisk med 15 m ränna + bana och drivspel 1 hk			
returkätting i taket .....	3.420		
» i golvkanal ....	2.660		

	Värde kr		Värde kr
Fördelare för grovfoder (bana i tak) vandrande bandfördelare		Foderblandare m. ställbar inmatning (»portionerare») <ul style="list-style-type: none"> <li>ett spannmålsslag kan blandas med ett tillsatsmedel .....</li> </ul>	2.510
foderbord 40 m .....	7.600	två spannmålsslag kan blandas med ett tillsatsmedel .....	3.040
transportband med avskrapning foderbord 20 m .....	6.460	två » .....	3.800
kilformad botten och skrapor foderbord 25 m .....	5.700	tre » .....	4.260
kedjetransportör till foderbanan	3.420		

### XXIII. Inventarier för skogsbruket

<b>Motorsåg</b>	Med.		extra utrustning:	
-4 hk .....	840	(610- 990)	medar .....	680
4-6 » .....	840	(680- 990)	boggieställ .....	1.520
6- » .....	990	(910-1.140)	lastflak .....	460
Röjningssåg, utan motor .....	530- 610		fällbara stakar, merpris .....	460
med » .....	840-1.370		Enaxlig	
<b>Barkningsmaskin,</b>			raka bankar,	
bärbar motorsågdriven ....	610		dubbelmonterade hjul	
traktorburen kraftuttagdriven ...	3.800		lastförmåga 6 ton .....	3.800
mobil » .....	6.460		extra utrustning:	
<b>Skogskultivator</b>			frontgrind .....	610
buren .....	1.140-1.520		hydraulisk tippbanke .....	1.140
bogserad, enkel .....	3.040		Enaxlig	
dubbel .....	6.460		raka bankar,	
<b>Planteringsmaskin</b>			dubbelmonterade hjul, LP-däck	
med besprutningsaggregat ....	2.280		frontgrind	
<b>Skogsgödselaggregat</b>			lastförmåga 6 ton .....	4.180-4.560
rymd 450-2.000 l .....	6.840-8.360		Enaxlig	
<b>Trädfällningsvinsch</b> .....	300- 420		raka bankar,	
<b>Sten- och stubb-brytare</b> .....	300- 420		dubbelmonterade hjul, LP-däck	
<b>Raststuga utan uppvärmn.anordning</b>	680-7.600		frontgrind	
med » .....	760-8.360		lastförmåga 10 ton .....	6.840-7.220
			tryckluftsbromsar, tillkommer ..	1.900
<i>Skogsvagnar</i>			Enaxlig	
<b>Tvåaxlig</b>			försänkta bankar (för griplastn.)	
häst- eller traktordragen			dubbelmonterade hjul, LP-däck	
raka bankar,			frontgrind	
lastförmåga 2,5 ton .....	1.220		lastförmåga 10 ton .....	7.980
» 3 » .....	1.370		Enaxlig	
<b>Enaxlig</b>			försänkta bankar (för griplastn.)	
raka bankar,			dubbelmonterade hjul, LP-däck	
enkelmonterade hjul			frontgrind	
lastförmåga 3 ton .....	1.060		tryckluftsbromsar	
» 4 » .....	1.370		lastförmåga 12 ton .....	14.060

R I: 100

	Värde kr		Värde kr
<i>Skogsutrustning för lantbruks- traktorer:</i>		<i>Vinsch för traktor</i>	
Specialframaxel .....	460– 990	med mekanisk drivning	
Skyddsram .....	760–1.140	dragkraft 900–1.800 kg .....	610–1.140
Hyttutrustning och skyddsplåtar ..	910–1.370	2.500–5.000 » .....	3.040–6.080
Halvband .....	2.660–3.800	med hydraulisk drivning	
d:o med hydraulisk sträckanordn.	3.800–4.940	dragkraft 600– 2.000 kg .....	1.900–2.660
Hydraulpump .....	1.290–1.670	2.000–10.000 » .....	2.280–9.880
Hydrauliskt uttag för vagnbroms ..	380		
<i>Lastkran för traktor eller vagn</i>		<i>Griplastare för traktor, vagn eller</i>	
Traktorkran		lastbil	
mekanisk svängning		för traktor	
max. lyftförmåga 500–600 kg ..	230–1.140	lyftförmåga 500–600 kg .....	7.600–10.640
hydraulisk svängning		för traktor eller vagn	
max. lyftförmåga 600–700 kg ..	2.280–3.040	lyftförmåga 500–1.000 kg .....	7.600–12.920
Traktor- eller vagnkran		för vagn eller lastbil	
hydraulisk svängning		lyftförmåga 1.000–2.000 kg ...	15.200–30.400
fjärrmanövrering med eller			
alternativt radio			
max. lyftförmåga 500–2.500 kg	2.280–6.080		

<i>Specialtraktorer för skogsbruk:</i>	Band- utrust- ning	Skydds- ram	Last- kran	Vinsch	Grip- lastare	Värde kr
Ford Teg 7000 Stand. ....	×	×	—	—	×	64.600
MF-Kubik II .....	×	×	×	×	—	49.400
MF-Robur III .....	×	×	—	×	×	72.200

#### XXIV. Inventarier för övrig verksamhet

	Värde kr		Värde kr
<i>Markförbättringsredskap:</i>		<i>Betongblandare:</i>	
Kompressor		Stationär, 150 l, utan motor .....	460–1.140
hydraulburen 1.500–3.300 l/min. ..	4.560–5.320	Transportabel, 150 l, utan motor	
Kompressorvagn .....	5.320–8.360	med gummihjul .....	1.290
Bergborrmaskin .....	910–1.220	tillägg för elmotor .....	460
Motorborrmaskin, bensindriven ....	2.660	» » bensinmotor .....	610
slipmaskin .....	530		

**XXV. Motorfordon för transporter**

*Lastbilar, dragbilar och kombivagnar*

Märke, modell, typ	Antal hk	Lastför- måga kg	Bränsle	Typ	Värde kr
Fiat					
124 Combi .....	60 DIN	350	bensin	kombi	11.020
Ford					
17 M Combi .....	75 DIN	500	bensin	kombi	12.160
20 M » .....	90 DIN	600	»	»	12.920
Transit 1000 skåp .....	69 DIN	1.000	»	skåp	12.690
Opel					
Caravan stationsvagn .....	75 DIN	500	bensin	kombi	15.960
300-42 .....	70 DIN	1.925	»	hytt	15.200
Peugeot					
204 herrgårdsvagn .....	55 DIN	425	bensin	kombi	12.920
Renault					
4 stationsvagn .....	27 DIN	250	bensin	kombi	9.120
16 » .....	55 DIN	400	»	»	13.680
Saab					
V 4 herrgårdsvagn .....	65 DIN	425	bensin	kombi	11.860
Scania-Vabis					
L 8042 .....	140 SMMT	6.500	diesel	hytt	39.980
Volkswagen					
231 Kombi .....	47 DIN	850	bensin	skåp	14.290
Volvo					
Amazon herrgårdsvagn .....	82 SAE	500	bensin	kombi	13.530
145 herrgårdsvagn .....	90 SAE	500	»	»	14.970
F 83-30 .....	80 SAE	5.000	diesel	hytt	22.720
N 84-41 .....	105 SMMT	6.500	»	»	28.880

*Truckar*

el-truck	36-72 V .....	30.400-45.600
diesel-truck	44-64 hk SAE .....	30.400-41.800

*Snöskotrar*

6-40 hk SAE, bandlängd 128-217 cm .....	1.900- 7.600
---	--------------

(Stockholm den 27 november 1970)

R I: 102

# Sakregister till Meddelanden från Riksskattenämnden

## ser. I år 1970

(Beträffande åren 1952–1960 hänvisas till det i nr 6 år 1960 införda registret. För åren 1961–1969 finns register i meddelandena nr 6 år 1961, nr 8 år 1962, nr 8 år 1963, nr 6 år 1964, nr 8 år 1965, nr 8 år 1966, nr 8 år 1967, nr 8 år 1968 och nr 8 1969.)

- Aktier*, andelar i aktiefond som avses i 35 § 3 mom. KL? 5: 5
- fråga om tillämpning av 35 § 3 mom. sista stycket KL. Bestämmande inflytande? 5: 6
  - försäkringsföretagens lager av värdering av 4: 2
  - värdering av icke börsnoterade, effektiv förrentning, uppgifter å 7: 5
  - d:o, kapitaliseringsprocenten 7: 4
  - överlåtelse av, Förvaltnings AB Sanna till Investment AB Asken 1: 5
  - d:o, AB Zander & Ingeström till Alfa-Laval AB 1: 6
  - d:o, AB Svenska Metallverken till Trafik AB Grängesberg-Oxelösund 2: 2
  - d:o, AB Turitz & Co till NK 6: 5
- Alfa-Laval AB*, se *Aktier*
- Andelar* i aktiefond som avses i 35 § 3 mom. KL? 5: 5
- Asken, Investment AB*, se *Aktier*
- Avbetalningsköp* av personbil för privat bruk, fråga om avdrag för ränta, avbetalningstillägg och expeditjonskostnader 3: 4
- Avskrivning*, se *Värdeminskningsavdrag*
- Bilförmån*, värdering av vid inkomst av tjänst, ändrade regler 7: 2
- Bilköp*, personbil för privat bruk på avbetalning, fråga om avdrag för ränta, avbetalningstillägg och expeditjonskostnader 3: 4
- Blanketter m. m.* för taxeringsarbetet 3: 1, 4: 1, 5: 1, 6: 1
- Byggnad* i rörelse, nya avskrivningsregler fr. o. m. 1970 års taxering 2: 1
- d:o, fråga om s. k. primäravdrag får göras för tidigare nedlagd kostnad för nybyggnad 3: 3
  - tillämpningen av de nya avskrivningsreglerna 7: 6
- Djur och inventarier*, värden å, vid bokföringsmässig redovisning 8
- Drickspengar*, taxiförare, beskattning av 1: 2
- Dubbelbeskattningsavtal*, finska praktikanters beskattning i Sverige 6: 6
- med Storbritannien och Nordirland, tillämpl. av 43 § 1 mom. KL samt artikel IV i avtalet 5: 4
- Elinstallationsföretag*, lagervärdering m. m. 6: 3
- Extra avdrag* för folkpensionärer m. m. vid 1970 års taxering 1: 7
- d:o vid 1971 års taxering 7: 3
- Fastighet*, ”ersättningsfastighet” enl. förordn. om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst, fråga om 2: 3, 2: 4, 3: 5
- fond för återanskaffning av fastighet, ang. tillämpl. av förordningen (1967: 752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till 5: 7
  - försäkringsföretagens lager av, värdering av 4: 2
  - omräkningstal vid avyttring under kalenderåret 1970 6: 2
  - 3.000 kr-avdraget vid real.vinstbeskattning, fråga om rätt till avdraget när till bostad inrättad villabyggnad icke användes för bostadsändamål 6: 8
  - rörelsebyggnader, nya avskrivningsregler fr. o. m. 1970 års taxering 2: 1
  - d:o, fråga om s. k. primäravdrag får göras för tidigare nedlagd kostnad för nybyggnad 3: 3
  - tillämpningen av de nya avskrivningsreglerna 7: 6
  - värdeminskningsavdrag för viss maskinell utrustning i hyresfastigheter 1: 1
- Finska praktikanters* beskattning i Sverige 6: 6
- Folkpensionärer*, extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga vid 1970 års taxering 1: 7
- d:o vid 1971 års taxering 7: 3
- Fond* för återanskaffning av fastighet, se *Fastighet*
- aktiefond, se *Aktier*
- Försäkringsföretagens* lager av fastigheter, aktier, obligationer, lånefordringar m. m., värdering av 4: 2
- Golvläggnings- och platsättningsföretag*, lagervärdering m. m. 6: 3
- Hyresfastighet*, se *Fastighet*
- Jordbruksfastighet*, bokföringsmässig redovisning, övergång till, fråga om tidpunkt för 3: 2
- djur och inventarier, värden å, vid bokföringsmässig redovisning 8
  - fång förklarar otillräckligt, enär förvärvstillstånd ej

- sökts inom föreskriven tid. Fråga vid realvinstbeskattning om påteckning om förnyelse av kontraktet innebar ett nytt fång 7 : 7
- realisation eller löpande försäljning av nötkreatur 5 : 2
- Levnadskostnader, ökade*, vid tjänsteresa i enskild tjänst till utlandet, ändrade avdragsbestämmelser 1 : 3
- Lånefordringar*, försäkringsföretagens lager av värdering av 4 : 2
- Mo och Domsjö AB*, se *Obligationer*
- Muddringsarbete* på allmänt vatten, fråga om avdrag för kostnad för 6 : 7
- Naturaförmåner*, beskattning av vissa 7 : 1
- fri bil vid inkomst av tjänst, ändrade regler 7 : 2
- Nedskrivning* på finansieringslån till utländskt dotterbolag, fråga om avdrag för 5 : 3
- Nordiska Kompaniet (NK)*, se *Aktier*
- Obligationer*, försäkringsföretagens lager av värdering av 4 : 2
- Mo och Domsjö AB:s 5 % obligationslån 1968/83, beskattningsfrågor i anledning av 1 : 4
- Omräkningstal* vid realisationsvinstbeskattning av fastighet, som avyttrats under kalenderåret 1970 6 : 2
- Plåtslageriföretag*, lagervärdering m. m. 6 : 3
- Praktikanter*, finska, beskattning i Sverige 6 : 6
- Realisation eller löpande försäljning* av jordbruksinventarier, se *Jordbruksfastighet*
- Ränta*, avbetalningstillägg och expeditjonskostnader vid köp av personbil för privat bruk, om avdrag för 3 : 4
- Rörelsebyggnad*, se *Byggnad*
- Sanna, Förvaltnings AB*, se *Aktier*
- Storbritannien och Nordirland*, se *Dubbelbeskattningsavtal*
- Svenska Metallverken AB*, se *Aktier*
- Taxibilar*, avskrivning på, vilka enskilda taxiägare försålt till ett av dem bildat aktiebolag 6 : 4
- Taxiförare*s drickspengar, beskattning av 1 : 2
- Tomtrörelsebeskattning*, ang. tillämp. av p. 4 av övergångsbest. till lagen den 15 dec. 1967 (nr 748) om ändring i KL 4 : 3
- Trafik AB Grängesberg-Oxelösund*, se *Aktier*
- Turitz & Co*, se *Aktier*
- Utlandstraktamente*, statligt, avdragsbelopp 1 : 3
- Varulager*, värdering m. m. av, elinstallationsföretag 6 : 3
- d:o, försäkringsföretag 4 : 2
  - d:o, golvlägnings- och plattsättningsföretag 6 : 3
  - d:o, plåtslageriföretag 6 : 3
  - d:o, värme- o. sanitetsinstallationsföretag 6 : 3
- Värdeminskningsavdrag*, hyresfastigheter för viss maskinell utrustning 1 : 1
- rörelsebyggnader 2 : 1, 3 : 3, 7 : 6
  - taxibilar vilka enskilda taxiägare försålt till ett av dem bildat aktiebolag 6 : 4
- Värme- och sanitetsinstallationsföretag m. fl.*, lagervärdering m. m. 6 : 3
- Zander & Ingeström AB*, se *Aktier*

# I

## Meddelanden från



# Riksskattenämnden

Årg. 19

Nr 9 1970

### 1) Angående vissa för taxeringsarbetet avsedda blanketter m. m. för 1971 års taxering

Riksskattenämnden har beslutat fastställa följande nya blanketter, nämligen

Uppgift om avyttring av fastighet,  
Uppgift om förvärv av fastighet,  
Uppgift om taxeringsvärde,

Underrättelse 28 (Underrättelse om ifrågasatt avvikelse från särskild fastighetsdeklaration),

Meddelande om särskild fastighetsdeklaration,

Erinran om skyldighet att avge särskild fastighetsdeklaration,

Underrättelse om taxeringsnämndens resp. den särskilda fastighetstaxeringsnämndens beslut vid särskild fastighetstaxering,

Underrättelse om taxeringsnämndens resp. den särskilda fastighetstaxeringsnämndens beslut i anledning av begäran

om fördelning av taxeringsvärde enligt 8 § sista stycket kommunalskattelagen,

Fastighetsförteckning till särskild fastighetstaxering,

Deklarationsnummerförteckning B,  
Fastighetstaxeringsavi J och  
Fastighetstaxeringsavi A.

Fastställandet av de tre förstnämnda blanketterna har skett efter samråd med centrala folkbokförings- och uppborädsnämnden. De två förstnämnda blanketterna skulle tillsammans tryckas som kedjeblankett i två banor.

Riksskattenämnden har vidare beslutat, att blanketterna Underrättelse 11/11 a och 13, Deklarationsnummerförteckning A och Taxeringsavi samt blanketterna Anmaning 2 och Föredragningspromemoria vid särskild fastighetstaxering med anvisningar för blankettens ifyllande skall ha ändrad lydelse. Den sistnämnda blankettens namn ändrades till Promemoria med uppgifter för fastighetstaxering. Redan tryckta exemplar

R I: 105

av Deklarationsnummerförteckning A i dess äldre lydelse får fortfarande användas.

Blanketten Underrättelse 14 har upphört att gälla. Blanketten har ersatts av ovan nämnda blanketter Underrättelse om taxeringsnämndens resp. den särskilda fastighetstaxeringsnämndens beslut vid särskild fastighetstaxering och Underrättelse om taxeringsnämndens resp. den särskilda fastighetstaxeringsnämndens beslut i anledning av begäran om fördelning av taxeringsvärde enligt 8 § sista stycket kommunalskattelagen.

## 2) Avdrag för representation och liknande ändamål (Jfr nr 7/1969 p. 1 och där gjord hänvisning)

Den 26 oktober 1967 meddelade riksskattenämnden anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna angående avdrag för representation och liknande ändamål. Den 14 november 1969 beslöt riksskattenämnden dels att femte stycket under avsnitt "II. Representation i samband med affärsförhandlingar och liknande" skulle ha ändrad lydelse, dels att sjätte stycket under nämnda avsnitt i anvisningarna skulle ersättas med två nya stycken. Den ändrade lydelsen av anvisningarna skulle tillämpas beträffande representation som skedde efter utgången av år 1969. Riksskattenämnden har därefter vid sammanträde den 27 november 1970 beslutat att nämnda stycken i anvisningarna skall er-hålla följande ändrade lydelse beträffande *representation som sker efter utgången av år 1970*.

Enligt lagtexten och uttalanden under förarbetena får i det enskilda fallet avdrag icke medges med större belopp än som kan anses skäligt; detta betyder att i den mån utgiften avser representation, som innebär en mera lyxbetonad livsfö-

ring, avdrag regelmässigt icke medges för denna del av utgiften. För att härutinnan vinna en likformig lagtillämpning i olika delar av landet anser riksskattenämnden – ehuru nämnden är väl medveten om svårigheterna att fixera några belopp, som ur alla synpunkter är fullt godtagbara – det likväl vara nödvändigt att ange vissa prisramar för representationsmåltider, vilka ramar icke får överskridas när ej särskilda skäl föranleder till annat. I enlighet härmed bör, om utgift för representation enligt det förut sagda överhuvud är avdragsgill, avdrag i regel icke medges med högre belopp än nedan sägs :

a) för representation utom hemmet i form av *middag* eller *supé* bör avdrag medges med högst 85 kronor per person;

b) för representation utom hemmet i form av *lunch* bör avdrag medges med högst 40 kronor per person.

De angivna beloppen avser pris inklusive serveringsavgift men *exklusive* mervärdeskatt.

För den som *icke* är redovisningsskyldig enligt förordningen om mervärdeskatt utgör prisramarna 85 kronor resp. 40 kronor ökat med beloppet för mervärdeskatt.

## 3) Vissa frågor rörande avdrag för värdeminskning av byggnader å jordbruksfastighet

Den 3 mars 1954 meddelade riksskattenämnden *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* beträffande vissa frågor rörande avdrag för värdeminskning av byggnader å jordbruksfastighet (Meddelanden från Riksskattenämnden nr 4/1954 p. 1).

Riksskattenämnden har den 27 november 1970 beslutat att nämnda anvisningar skall, *med tillämpning beträffande räken-*

skapsår som börjat den 1 januari 1970 eller senare, erhålla följande ändrade lydelse.

Enligt 22 § 1 mom. första stycket kommunalskattelagen må från bruttointäkten av jordbruksfastighet avdrag göras för bl. a. värdeminskning, som till jordbruket eller dess binärningar eller till skogsbruket hörande driftbyggnader, däri inbegripna för driften nödiga bostadsbyggnader, är underkastade.

Närmare bestämmelser om värdeminskningens avdragets beräkning m. m. är meddelade i punkt 2. a. av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen ävensom i punkterna 2 b) och d), 3 och 4 i övergångsbestämmelserna till lagen den 7 december 1951 (nr 790) om ändring i kommunalskattelagen.

De nämnda bestämmelserna äger tillämpning vid redovisning av inkomst av jordbruksfastighet såväl enligt *kontanprincipen* som enligt *bokföringsmässiga grunder*, med undantag allenast för den i punkt 2. a. fjärde stycket av anvisningarna till 22 § meddelande bestämmelsen angående rätt till utrangeringsavdrag, vilken avser endast bokföringsmässig redovisning.

Värdeminskningens avdraget bör enligt bestämmelserna beräknas till viss procent av byggnadens värde. För fastställande av detta värde (avskrivningsunderlaget) torde följande metoder komma ifråga:

a) I första hand upptas värdet till anskaffningskostnaden om denna kan visas. Härvid beräknas värdeminskningens avdrag enligt värdeminskningensplan.

Vid övergången till beräkning av avdrag å anskaffningskostnaden skall dock värdet upptas till anskaffningskostnaden minskad med beloppet av tidigare åtnjutna värdeminskningens avdrag (samt i förekommande fall med oavskrivet värde å ut-

rangerad eller avyttrad byggnad). Såsom ingångsvärde i planen bör på grund härav upptas det sålunda bestämda restvärdet för byggnaden, varefter värdeminskningens avdraget bestämmes till viss procent av detta ingångsvärde.

Om jordbrukaren själv uppfört eller låtit uppföra byggnaden, utgör byggnadskostnaden anskaffningskostnad. Skulle jordbrukaren ha förvärvat jordegendomen genom köp, torde i allmänhet inte föreligga sådan särskild, i samband med köpet gjord värdering, att anskaffningskostnaden särskilt för byggnaden kan visas. Om jordbrukaren erhållit egendomen i arv eller gåva, föreligger inte någon anskaffningskostnad och en beräkning av avskrivningsunderlag enligt förevarande metod kommer sålunda inte ifråga.

Vid övergången till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder bör i förekommande fall beaktas bestämmelsen i punkt 2 d) i nyssnämnda övergångsbestämmelser, enligt vilken anskaffningsvärdet skall 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 och detta skett för att bereda vederbörande obehörig förmån i beskattningsavseende.

b) Om anskaffningskostnaden ej kan visas, upptas värdet till två tredjedelar av *summan* av under beskattningsåret gällande taxerat jordbruksvärde, skogsmarksvärde, värde av övrig mark och värde av särskilda tillgångar, minskat med skäligt värde av mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Skogsmarksvärdet inräknas dock med högst 25.000 kronor. Naturtillgångar och särskilda förmåner anses

såsom mera betydande, om värdet därav överstiger 1/10 av ovannämnda summa.

Vid övergången till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder bör, om särskilda omständigheter föranleder därtill, det schablonmässigt bestämda värdet jämkas (jfr punkt 2 b) andra stycket i ovannämnda övergångsbestämmelser).

Någon plan för beräkning av värdeminskingsavdraget erfordras inte i förevarande fall. Det schablonmässigt bestämda avskrivningsunderlaget ändras i och med att ovannämnda summa ändras.

c) Värdet bestäms enligt kombinerad metod, därvid man utgår från ett värde beräknat enligt den under b) angivna schablonmetoden. Till detta värde lägges kostnad för sådan ny-, till- eller ombyggnad, som utförts efter den tidpunkt, till vilken det enligt schablonen bestämda ingångsvärdet hänförs sig.

Å ingångsvärdet beräknas värdeminskingsavdrag för framtiden enligt plan. Kostnad för senare ny-, till- eller ombyggnad tillägges avskrivningsunderlaget. Senare ändringar av taxeringsvärdet påverkar däremot inte avskrivningsunderlaget, då den kombinerade metoden användes.

När i detta fall ingångsvärdet å byggnad till viss del bestäms schablonmässigt bör, om särskilda omständigheter föranleder därtill, det schablonmässigt beräknade värdet kunna jämkas (jfr punkt 2 b) andra stycket i ovannämnda övergångsbestämmelser). Så bör kunna ske exempelvis om det är uppenbart, att värdet av byggnaderna vid den tidpunkt, till vilken taxeringsvärdet hänförs sig, varit avsevärt högre eller lägre än det schablonmässigt beräknade värdet. Härvid bör dock

beaktas att i vissa fall mervärde för s. k. överloppsbyggnad inte bör inräknas i avskrivningsunderlaget (jfr anm. nedan).

d) Om jordbrukaren kan visa anskaffningskostnaden för viss eller vissa byggnader, som uppförts före den tidpunkt, till vilken det under beskattningsåret gällande taxeringsvärdet hänförs sig, och dessa kostnader enbart för sig överstiger det ovan enligt b) schablonmässigt beräknade värdet, bör jordbrukaren äga rätt att beräkna värdeminskingsavdraget enbart å nämnda kostnader, ehuru de inte omfattar hela byggnadsbeståndet. Därvid bör dock kostnaderna minskas med medgivna värdeminskingsavdrag å hela byggnadsbeståndet från och med det första år, på vilket kostnaderna belöper.

Å det sålunda bestämda ingångsvärdet beräknas värdeminskingsavdrag för framtiden enligt plan.

*Anm.:* Oavsett efter vilken av ovannämnda metoder avskrivningsunderlaget bestäms kan i vissa fall ifrågakomma reduktion av avskrivningsunderlaget med hänsyn till den i punkt 2. a. andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen meddelade bestämmelsen rörande mervärde för s. k. *överloppsbyggnader*. Ifrågavarande bestämmelse avser dock endast jordägarens egen bostadsbyggnad – exempelvis en slottsbyggnad – och sålunda inte egentliga driftbyggnader. Dyliga driftbyggnader medräknas i avskrivningsunderlaget även om de tillfälligtvis inte användes.

Värdet å *fasta maskiner och andra fasta inventarier* (avskrivningsunderlaget) skall enligt punkt 2 b) tredje stycket nämnda övergångsbestämmelser upptas till belopp, motsvarande anskaffningskostnaden, minskad med beloppet av åtnjutna å maski-

nera belöpande värdeinskningsavdrag (samt i förekommande fall med oavskrivet värde å uttrangerade eller avyttrade maskiner). Kan anskaffningskostnaden inte visas, bestämes värdet till skäligt belopp, motsvarande uppskattat saluvärde. Avdrag beräknas enligt värdeinskningsplan.

Vid övergången till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder bör i förekommande fall beaktas det nyss berörda stadgandet i punkt 2 d) i ovannämnda övergångsbestämmelser.

När värdeinskningsavdrag beräknas särskilt för fasta maskiner och andra fasta inventarier – vilket kan ifrågakomma om dessa har relativt högt värde och kortare varaktighetstid än den egentliga byggnaden – bör det beräknade avskrivningsunderlaget för byggnader minskas med vad som därav belöper å ifrågavarande fasta maskiner och inventarier. Detta gäller även för det fall att avskrivningsunderlaget för byggnader bestämts schablonmässigt enligt punkt b) eller c) här ovan. För dylikt fall bör avskrivningsunderlaget för byggnaderna i regel reduceras allenast med viss kvotdel av avskrivningsunderlaget för de fasta maskinerna och inventarierna. Eftersom värdet av dylika maskiner och inventarier i allmänhet endast i mindre grad påverkat taxeringsvärdet, bör i intet fall det schablonmässigt beräknade avskrivningsunderlaget för byggnaderna reduceras med mer än 50 procent av avskrivningsunderlaget för maskinerna och inventarierna.

Om värdeinskningsavdrag beräknas särskilt för fasta maskiner och andra fasta inventarier, bör i planen för avdragens beräkning särskilt anges vilka maskiner eller inventarier som omfattas av planen. Dylik förteckning avser att sedermera

tjänas till ledning vid bedömande av frågor om rätt till avdrag för utbyte av inventarier i jordbruket; avdrag för utbyte av inventarier kan inte komma ifråga beträffande sådana inventarier, som upptas i förteckningen.

Beträffande bostadsbyggnader bör särskild beräkning av värdeinskningsavdrag å fasta maskiner eller andra fasta inventarier i regel inte komma ifråga.

I övriga till ett jordbruk hörande driftbyggnader kan förekomma fasta maskiner och andra fasta inventarier, för vilka särskild beräkning av värdeinskningsavdrag kan komma ifråga, nämligen när det gäller sådana maskiner och inventarier, som är inmurade eller intimerade i vägg, tak eller golv.<sup>1</sup>

Som exempel på dylika fasta maskiner och andra fasta inventarier kan nämnas av mjölkmaskinanläggning: fast inmonterade delar med ledningar,

releaseranläggning till mjölkningsmaskiner,

av större mjölkkylningsanläggningar: djupkylningsaggregat samt anläggningar fast anknutna till vattenledningssystemet, hissanläggningar och elevatorer, fasta vågar (kreaturs- eller lassvågar), stationära tröskverk förenade med omfattande byggnadstekniska anordningar, automatiska utgödslingsanordningar, fast inmurade ångpannor och grytor.

#### 4) Normalbelopp för kalenderåret 1971 för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst (Jfr nr 7/1969 p. 3)

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 11 december 1970 beslutat att

<sup>1</sup> Jfr 3 § första stycket lagen den 24 maj 1895 ang. vad till fast egendom är att hänföra. Då här i allmänhet inte är fråga om industriell verksamhet, torde en tillämpning av andra stycket samma paragraf mera sällan komma ifråga.

för kalenderåret 1971 såsom normalbelopp för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst fastställa ett belopp av 89 kronor, därav 43 kronor avser bostad, 42 kronor avser kost och återstående 4 kronor avser telefon, tidningar och dylika småutgifter.

I enlighet härmed – och efter en av praktiska skäl betingad avrundning av kvotdelstalen till hela krontal – skall för tjänsteresor under kalenderåret 1971, då traktamentena uppgår till eller överskrider de angivna beloppen, gälla följande avdragsbelopp.

Förrättningens art	Avdrag medges med	Avdragets fördelning		
		bostad	kost	diverse småutgifter
Korttidsförrättning samt första 15 dyggen av varje långtidsförrättning .....	89	43	42	4
Långtidsförrättning fr. o. m. 16 dygnet .....	53	25	26	2
Endagsförrättning som varat mer än 4 men ej mer än 10 timmar i följd .....	18	–	18	–
Endagsförrättning som varat mer än 10 timmar i följd ....	36	–	36	–

Då traktamentena utgått med *lägre* belopp än i förestående tabell angivna avdragsbelopp, föreligger enligt schablon-

regeln avdragsrätt allenast för belopp motsvarande de uppburna traktamentena.

##### 5) Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst (Jfr nr 2/1967 p. 1)

Den 14 december 1966 meddelade riksskattenämnden *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* angående avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst. Den 29 december 1970 har riksskattenämnden beslutat, att det stycke (sjunde stycket) i anvisningarna som börjar med orden "För skattskyldig" och slutar med orden "enligt schablonregeln" skall erhålla följande ändrade lydelse.

För skattskyldig i enskild tjänst – d. v. s. *annan* tjänst än statlig och kommunal tjänst, tjänst hos skogsvårdsstyrelse samt tjänst hos sådan offentlig institution, som enligt särskilt beslut av riksskattenämnden skall i förevarande hänseende anses jämställd med kommun och skogsvårdsstyrelse – 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 lev-

nadskostnaden (*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" d. v. s. 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.

**6) Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst, såvitt avser tjänsteresor till utlandet (Jfr nr 1/1970 p. 3)**

Den 14 december 1966 meddelade riksskattenämnden *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* angående avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst. Den 15 december 1969 beslöt riksskattenämnden, att ifrågavarande anvisningar skulle beträffande tjänsteresor till utlandet, företagna efter utgången av år 1969, erhålla ändrad lydelse i så måtto att traktamentsbeloppen skulle anknyta till bilagan till utlandsresereglementet i dess lydelse enligt Kungl kungörelsen den 28 november 1969, nr 670.

Riksskattenämnden har den 11 december 1970 beslutat, att ifrågavarande avsnitt av nämnda anvisningar skall – *beträffande tjänsteresor till utlandet, företagna efter utgången av år 1970* – erhålla följande ändrade lydelse.

Såsom i föregående stycke angivits skall *tjänsteresor till utlandet* behandlas för sig vid prövning av avdrag på grundval av faktiskt havda merkostnader. Då avdrag för tjänsteresa till utlandet yrkas med be-

lopp överstigande normalbeloppet bör – där ej särskilda skäl till annat föranleder – avdrag medges enligt de traktamentsregler, som gäller enligt det statliga utlandsresereglementet. 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 110 kronor och lägst 40 kronor för dag, varav mer än 8 timmar i följd tagits i anspråk. Enligt bilagan till utlandsresereglementet den 27 november 1953 (nr 666) i dess lydelse enligt kungörelsen den 17 december 1970, nr 874, utgår för nedan angivna länder statligt utlandstraktamente med följande belopp.

*Afrika:*

Afar och Issa .....	110
Algeriet .....	85
Azorerna .....	40
Botswana .....	} 60
Burundi .....	
Centralafrikanska republiken .....	90
Dahomey .....	85
Elfenbenskusten .....	80
Gabon .....	90
Gambia .....	40
Ghana .....	70
Guinea .....	} 90
Kamerun .....	
Kap Verdeöarna .....	40
Kenya .....	60
Kongo (Brazzaville) .....	90
Kongo (Kinshasa) .....	100
Lesotho .....	40
Liberia .....	} 90
Libyen .....	
Malawi .....	70
Marocko .....	80
Niger .....	85

Nigeria .....	}	70	<i>Asien:</i>	
Senegal .....			Afganistan .....	90
Sierra Leone .....			Bahrain .....	75
Somalia .....		40	Cambodja .....	80
Sudan .....		65	Ceylon .....	}
Sydafrika .....		70	Cypern .....	
Tanzania .....		75	Filippinerna .....	70
Tchad .....		90	Hongkong .....	90
Tunisien .....		70	Indien .....	55
Uganda .....		60	Indonesien .....	85
Zambia .....		85	Irak .....	60
Övre Volta .....		90	Iran .....	80
<i>Amerika:</i>			Israel .....	}
Amerikas förenta stater .....		95	Japan .....	
Argentina .....		75	Jordanien .....	60
Bahamas .....		90	Kina .....	45
Barbados .....		100	Korea .....	65
Bermuda .....		90	Kuwait .....	70
Bolivia .....		60	Laos .....	100
Brasilien .....	}	90	Libanon .....	60
Canada .....			Malaysia .....	65
Chile .....			Mongoliet .....	40
Colombia .....		80	Nepal .....	45
Cuba .....		110	Nordvietnam .....	60
Dominikanska republiken .....		75	Pakistan .....	40
Guadeloupe .....		70	Qatar .....	75
Guatemala .....		95	Saudi-Arabien .....	60
Guyana .....		40	Sovjetunionen .....	75
Honduras .....		75	Sydvietnam .....	110
Jamaica .....	}	80	Syrien .....	40
Mexico .....			Trucialstaterna .....	75
Nederländska Antillerna .....		70	Turkiet .....	50
Nicaragua .....		60	<i>Australien:</i>	
Panama .....		80	Australien .....	95
Paraguay .....	}	70	Fijiöarna .....	70
Peru .....			Nya Zeeland .....	60
Puerto Rico .....		100	<i>Europa:</i>	
Salvador .....		70	Belgien .....	80
Surinam .....		75	Bulgarien .....	55
Uruguay .....		80	Danmark .....	80
Venezuela .....		90		
Virgin Islands .....		80		

Finland .....	55	Rumänien .....	75
Frankrike .....	90	Schweiz .....	80
Gibraltar .....	45	Sovjetunionen .....	75
Grekland .....	70	Spanien .....	70
Irland .....	65	Storbritannien .....	80
Island .....	} 70	Tjeckoslovakien .....	} 75
Italien .....		Turkiet .....	
Jugoslavien .....	} 40	Ungern .....	55
Luxemburg .....		Västtyskland .....	} 65
Malta .....	Österrike .....	55	
Nederländerna .....	} 70	Östtyskland .....	55
Norge .....			
Polen .....	75	<i>Länder eller områden som ej angivits</i>	
Portugal .....	70	<i>särskilt inom de olika världsdelarna ..</i>	50

(Stockholm den 29 januari 1971.)

R I: 113



Detta register ersätter tidigare i nr 8 intaget register.

## Sakregister till Meddelanden från Riksskattenämnden ser. I år 1970

(Beträffande åren 1952–1960 hänvisas till det i nr 6 år 1960 införda registret.  
För åren 1961–1969 finns register i meddelandena nr 6 år 1961, nr 8 år 1962,  
nr 8 år 1963, nr 6 år 1964, nr 8 år 1965, nr 8 år 1966, nr 8 år 1967, nr 8 år 1968  
och nr 8 1969.)

- Aktier*, andelar i aktiefond som avses i 35 § 3 mom. KL? 5: 5
- fråga om tillämpning av 35 § 3 mom. sista stycket KL. Bestämmande inflytande? 5: 6
  - försäkringsföretagens lager, värdering av 4: 2
  - värdering av icke börsnoterade, effektiv förrentning, uppgifter å 7: 5
  - d:o, kapitaliseringsprocenten 7: 4
  - överlåtelse av, Förvaltnings AB Sanna till Investment AB Asken 1: 5
  - d:o, AB Zander & Ingeström till Alfa-Laval AB 1: 6
  - d:o, AB Svenska Metallverken till Trafik AB Grängesberg-Oxelösund 2: 2
  - d:o, AB Turitz & Co till NK 6: 5
- Alfa-Laval AB*, se *Aktier*
- Andelar* i aktiefond som avses i 35 § 3 mom. KL? 5: 5
- Asken, Investment AB*, se *Aktier*
- Avbetalningsköp* av personbil för privat bruk, fråga om avdrag för ränta, avbetalningstillägg och expeditionskostnader 3: 4
- Avskrivning*, se *Värdeminskningssavdrag*
- Bilförmån*, värdering av vid inkomst av tjänst, ändrade regler 7: 2
- Bilköp*, personbil för privat bruk på avbetalning, fråga om avdrag för ränta, avbetalningstillägg och expeditionskostnader 3: 4
- Blanketter m. m.* för taxeringsarbetet 3:1, 4: 1, 5:1, 6:1, 9:1
- Byggnader*, i jordbruk, värdeminskning å 9:3
- i rörelse, nya avskrivningsregler fr. o. m. 1970 års taxering 2:1
  - d:o, fråga om s. k. primäravdrag får göras för tidigare nedlagd kostnad för nybyggnad 3: 3
  - tillämpningen av de nya avskrivningsreglerna 7: 6
- Djur och inventarier*, värden å, vid bokföringsmässig redovisning 8
- Drickspengar*, taxiförare, beskattning av 1: 2
- Dubbelbeskattningsavtal*, finska praktikanter beskattning i Sverige 6: 6
- med Storbritannien och Nordirland, tillämpn. av 43 § 1 mom. KL samt artikel IV i avtalet 5: 4
- Elinstallationsföretag*, lagervärdering m. m. 6: 3
- Extra avdrag* för folkpensionärer m. m. vid 1970 års taxering 1: 7
- d:o vid 1971 års taxering 7: 3
- Fastighet*, "ersättningsfastighet" enl. förordn. om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst, fråga om 2: 3, 2: 4, 3: 5
- fond för återanskaffning av fastighet, ang. tillämpn. av förordningen (1967: 752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till 5: 7
  - försäkringsföretagens lager av, värdering av 4: 2
  - omräkningstal vid avyttring under kalenderåret 1970 6: 2
  - 3.000 kr-avdraget vid real.vinstbeskattning, fråga om rätt till avdraget när till bostad inrättad villabyggnad icke användes för bostadsändamål 6: 8
  - rörelsebyggnader, nya avskrivningsregler fr o m 1970 års taxering 2: 1
  - d:o, fråga om s. k. primäravdrag får göras för tidigare nedlagd kostnad för nybyggnad 3: 3
  - tillämpningen av de nya avskrivningsreglerna 7: 6
  - värdeminskningssavdrag för viss maskinell utrustning i hyresfastigheter 1: 1
- Finska praktikanter* beskattning i Sverige 6: 6
- Folkpensionärer*, extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga vid 1970 års taxering 1: 7
- d:o vid 1971 års taxering 7: 3
- Fond* för återanskaffning av fastighet, se *Fastighet*
- aktiefond, se *Aktier*
- Försäkringsföretagens* lager av fastigheter, aktier, obligationer, lånefordringar m. m., värdering av 4: 2
- Golvläggnings- och plattsättningsföretag*, lagervärdering m. m. 6: 3
- Hyresfastighet*, se *Fastighet*
- Jordbruksfastighet*, bokföringsmässig redovisning, övergång till, fråga om tidpunkt för 3: 2
- djur och inventarier, värden å, vid bokföringsmässig redovisning 8
  - fång förklarar ogillt, enär förvärvstillstånd ej

- sökts inom föreskriven tid. Fråga vid realvinstbeskattning om påteckning om förnyelse av kontraktet innebar ett nytt fång 7: 7
- realisation eller löpande försäljning av nötkreatur 5: 2
  - värdeminskning å byggnader 9:3
- Levnadskostnader, ökade*, vid tjänsteresa i enskild tjänst, avdrag för 9:5
- d:o, normalbelopp för kalenderåret 1971 9:4
  - vid tjänsteresa i enskild tjänst till utlandet 1:3, 9:6
- Lånefordringar*, försäkringsföretagens lager, värdering av 4: 2
- Mo och Domsjö AB*, se *Obligationer*
- Muddringsarbete* på allmänt vatten, fråga om avdrag för kostnad för 6: 7
- Naturaförmåner*, beskattning av vissa 7: 1
- fri bil vid inkomst av tjänst, ändrade regler 7: 2
- Nedskrivning* på finansieringslån till utländskt dotterbolag, fråga om avdrag för 5: 3
- Nordiska Kompaniet (NK)*, se *Aktier*
- Normalbelopp* för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst, kalenderåret 1971 9:4
- Obligationer*, försäkringsföretagens lager, värdering av 4: 2
- Mo och Domsjö AB:s 5 % obligationslån 1968/83, beskattningsfrågor i anledning av 1: 4
- Omräkningstal* vid realisationsvinstbeskattning av fastighet, som avyttrats under kalenderåret 1970 6: 2
- Plåtslageriföretag*, lagervärdering m. m. 6: 3
- Praktikanter*, finska, beskattning i Sverige 6: 6
- Realisation eller löpande försäljning* av jordbruksinventarier, se *Jordbruksfastighet*
- Representation* och liknande ändamål, avdrag för 9:2
- Ränta*, avbetalningstillägg och expeditjonskostnader vid köp av personbil för privat bruk, om avdrag för 3: 4
- Rörelsebyggnad*, se *Byggnad*
- Sanna, Förvaltnings AB*, se *Aktier*, *Storbritannien och Nordirland*, se *Dubbelbeskattningsavtal*
- Svenska Metallverken AB*, se *Aktier*
- Taxibilar*, avskrivning på, vilka enskilda taxiägare försålt till ett av dem bildat aktiebolag 6: 4
- Taxiförare*s drickspengar, beskattning av 1: 2
- Tomtrörelsebeskattning*, ang. tilläpn. av p. 4 av övergångsbest. till lagen den 15 dec. 1967 (nr 748) om ändring i KL 4: 3
- Trafik AB Grängesberg-Oxelösund*, se *Aktier*
- Turitz & Co*, se *Aktier*
- Utlandstraktamente*, statligt, avdragsbelopp 1:3, 9:6
- Varulager*, värdering m. m. av, elinstallationsföretag 6: 3
- d:o, försäkringsföretag 4: 2
  - d:o, golvlägnings- och plattsättningsföretag 6: 3
  - d:o, plåtslageriföretag 6: 3
  - d:o, värme- o. sanitetsinstallationsföretag 6: 3
- Värdeminskningssavdrag*, byggnader i jordbruk 9:3
- hyresfastigheter för viss maskinell utrustning 1:1
  - rörelsebyggnader 2: 1, 3: 3, 7: 6
  - taxibilar vilka enskilda taxiägare försålt till ett av dem bildat aktiebolag 6: 4
- Värme- och sanitetsinstallationsföretag m. fl.*, lagervärdering m. m. 6: 3
- Zander & Ingeström AB*, se *Aktier*

## II

### Meddelanden från

# Riksskattenämnden



Arg 11

Ang. mervärdeskatten

Nr 1 1970

#### 1) Omsättning av personbilar, motorcyklar m m

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 4 november 1969 beslutat att som *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) i fråga om *omsättning av personbilar, motorcyklar m m*.

#### Författningstext

##### 7 § MF

Vara är skattepliktig om ej annat följer av 8 §.

##### 8 § MF

Från skatteplikt undantages

11) begagnad personbil och begagnad motorcykel, när sådant fordon omsättes inom landet,

#### *Anvisningarna till 8 § MF*

Med personbil under 11 avses även med skåp-, stationsvagns- eller personbilskaroseri utrustad lastbil med tjänstevikt ej över 1800 kilogram. Med motorcykel avses icke moped. Fordonet anses som begagnat endast om det tidigare för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning sålts eller uttagits inom landet eller införts till landet. Har ny personbil eller ny motorcykel anskaffats för yrkesmässig uthyrning anses fordonet icke som begagnat när det säljes eller uttages av uthyraren.

#### *Anvisningarna till 2 § MF*

Omsättning föreligger även när den som bedriver handel med begagnade personbilar eller begagnade motorcyklar i förening med verkstadsrörelse uttager vara ur verkstadsrörelsen för att tillföras begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i handeln med begagnade sådana fordon.

R II: 1

Som omsättning anses icke uttag av maskin eller annan skattepliktig vara med undantag av skattepliktig personbil eller motorcykel från lager av omsättningsvaror för användning som anläggningstillgång eller material i den skattskyldiges skattepliktiga verksamhet.

Med personbil förstås enligt denna förordning även med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri utrustad lastbil med tjänstevikt ej över 1 800 kilogram.

Med motorcykel förstås icke moped.

#### *Anvisningarna till 10 § MF*

Tjänst under 1 är icke skattepliktig om den avser annan sådan vara som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § än begagnad personbil eller begagnad motorcykel.

#### *Anvisningarna till 14 § MF*

Vid omsättning som innebär att ny eller renoverad bilmotor lämnas till bestämt pris mot att en renoveringsbar bilmotor av samma slag tages i byte utan särskild värdering, skall i beskattningsvärdet icke inräknas något värde för den inbytt motor. Vad nu sagts gäller även vid annan jämförlig omsättning.

#### *17 § MF*

Skattskyldig som bedriver handel med bilar eller motorcyklar får avdraga ingående skatt på förvärv och införsel för verksamheten med undantag dock för ingående skatt på vara till eller tjänst på sådan begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i verksamheten.

#### *Anvisningarna till 17 § MF*

Avdragsrätten för ingående skatt på driftkostnader för personbil eller motorcykel som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet omfattar alla sådana kostnader oavsett om fordonet helt eller endast delvis användes i verksamheten. Avser in-

gående skatt i annat fall endast delvis sådant förvärv som omfattas av avdragsrätten eller endast delvis verksamhet som omfattas av skyldighet att erlagga mervärdesskatt, skall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund när annat ej följer av 18 § tredje stycket.

#### *18 § MF*

Avdragsrätt föreligger icke för ingående skatt som belöper på

3) anskaffning av personbil eller motorcykel från säljare som innehåft fordonet för yrkesmässig uthyrning och annan anskaffning av sådant fordon för ändamål som ej avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning.

#### *Riksskattenämnden*

##### *1. Personbil och motorcykel*

Fordon, som i bilregister är klassificerat som personbil eller motorcykel utgör även i mervärdesskattehänseende personbil respektive motorcykel. Även fordon som är klassificerat som lastbil med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri och som har en tjänstevikt som uppgår till högst 1 800 kilogram räknas i mervärdesskattehänseende som personbil.

Fordon, som i bilregister är klassificerat på annat sätt än ovan angivits utgör inte personbil eller motorcykel enligt MF och är därför skattepliktig vara även i begagnat skick.

Moped utgör inte motorcykel enligt bestämmelserna i MF.

Vad som uttalas i denna anvisning angående *personbil* gäller alla fordon som enligt bestämmelserna i MF utgör personbilar eller motorcyklar.

## 2. *Begagnad personbil*

Personbil som tillverkats inom landet räknas som begagnad när den omsatts inom landet på sådant sätt att mervärdeskatt som därvid utgått inte utgjort avdragsgill ingående mervärdeskatt för köparen.

Personbil som tillverkats utom landet räknas som begagnad när den införts till landet under sådana omständigheter att mervärdeskatt som därvid utgått inte utgjort avdragsgill ingående mervärdeskatt för den för vars räkning införseln skett.

Sker omsättning genom utförelse av personbil som räknas som ny enligt MF är personbilen fortfarande att anse som ny. Vid införelse till landet av sådan personbil skall därför mervärdeskatt erläggas.

Personbil som anskaffats i nytt skick för yrkesmässig uthyrning räknas som ny då den säljs eller tas ut ur verksamheten av uthyraren. I köparens hand är bilen däremot att anse som begagnad. Köparen kan därför sälja bilen skattefritt. Den skatt köparen erlägger är (se nedan under punkt 5) aldrig avdragsgill, alltså inte heller om köparen driver yrkesmässig återförsäljning eller yrkesmässig uthyrning av bilar.

I vissa fall kan personbil införas till landet utan att mervärdeskatt skall erläggas. Detta gäller enligt tulltaxeringsförordningen bl a då

personbil införas till landet av diplomatisk personal m fl (8 § 2 och 3)

personbil införas till landet i samband med inflyttning (8 § 12)

personbil som erhållits genom arv eller gåva utomlands införas till landet (8 § 13).

Eftersom personbilen i fall som anges i närmast föregående stycke införas till landet för annat ändamål än för yrkesmässig återförsäljning är den efter införseln att anse som begagnad.

## 3. *Omsättning av personbil m m*

Med omsättning förstås enligt MF bl a att vara såljs, byts eller — då rätt till avdrag för ingående skatt förelegat vid förvärv av varan — uttas ur verksamhet för annat ändamål än för försäljning.

Ny personbil som av säljare används i verksamheten t ex som demonstrationsbil, direktionsbil, servicebil eller uthyrningsbil anses som uttagen ur försäljningsverksamheten när den införs i bilregister. Skatt skall därvid utgå på det uttagna fordonets saluvärde. Annan personbil än uthyrningsbil är därefter att anse som begagnad och kan omsättas utan att mervärdeskatt åter skall utgå.

Vid omsättning av ny personbil förekommer att säljaren före leveransen på köparens uppdrag förser bilen med extra utrustning, tillbehör eller dylikt och att särskild ersättning utgår härför. Beroende på arten av denna extra utrustning kan antingen en transaktion föreligga som avser bilen med extra utrustning eller två transaktioner, en avseende bilen och en annan avseende utrustningen. Detta problem har betydelse dels i fråga om köparens rätt till avdrag för ingående skatt, som behandlas nedan under 5, och dels i fråga om säljarens skyldighet att vid omsättning av begagnade personbilar redovisa mervärdeskatt på utrustningen.

Är fråga om utbyte av bildelar, som ingår som standarddelar i fråga om bil av visst märke eller viss modell mot delar med samma funktion som de utbytta men i annat utförande bör endast en transaktion anses föreligga avseende bilen. Det kan här vara fråga om utbyte av standarddäck mot specialdäck, tygklädsel mot skinnklädsel m m. Sker utbytet på grund av kundens beställning efter leveransen av

bilen är dock fråga om en särskild transaktion.

När det gäller delar av annat slag än som avses i närmast föregående stycke eller tillbehör och extra utrustning får särskild transaktion anses föreligga även om dessa tillbehör m m monteras på bilen före leveransen. Detta gäller t ex extra strålkastare, radiomottagare, radiosändare, taxameter, extra kupévärmare, takräcke, särskild överdragsklädsel, snökedjor, dragkrok, extra signalhorn, extra däckutrustning i form av snödäck eller dubbade vinterdäck e dyl, telefonmottagare och liknande utrustning.

Utförande av underredsbehandling på personbil före leverans till kund bör inte betraktas som en särskild transaktion.

Vad nu uttalats angående delar, tillbehör m m har i första hand avseende på nya personbilar. Det sagda kan dock tillämpas även vid försäljning av begagnade personbilar i förening med försäljning av utrustning m m. Föreligger därvid enligt vad ovan uttalats en transaktion skall mervärdeskatt inte utgå vid omsättningen eftersom fråga är om begagnad personbil. Däremot skall säljaren om han är redovisningsskyldig och har gjort avdrag för ingående skatt på tillbehör m m som förvärvats för verksamheten redovisa uttag ur verksamheten av tillbehör m m. Är säljaren inte redovisningsskyldig uppkommer beskattningen i stället därigenom att säljaren saknar rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på förvärv av tillbehör m m.

#### *4. Bilhandlares rätt till avdrag för ingående skatt*

Den som endast driver handel med begagnade personbilar har inte rätt till av-

drag för ingående skatt på förvärv eller införsel för verksamheten.

Sker utöver omsättning av begagnade personbilar även yrkesmässig omsättning av nya fordon, av begagnade skattepliktiga fordon, av delar, tillbehör och utrustning till fordon eller av verkstadstjänster och är denna yrkesmässiga verksamhet av sådan omfattning att den medför redovisningsskyldighet enligt MF gäller beträffande avdragsrätten den särskilda bestämmelsen i 17 § MF. Denna får anses innebära, i fall som nu avses, att bilhandlaren äger rätt till avdrag för all ingående mervärdeskatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamheten med undantag för sådana förvärv eller sådan införsel som avser vara till eller tjänst på begagnat fordon som utgör omsättningsvara i verksamheten. Detta innebär att skatt på förvärv eller införsel som är gemensamma för å ena sidan försäljningen av begagnade personbilar och å andra sidan försäljningen av nya fordon, delar m m eller verkstadsrörelsen inte behöver fördelas efter skälighetsgrund med hänsyn till skattepliktig omsättning och skattefri omsättning av begagnade personbilar.

Sådana gemensamma förvärv som avses i närmast föregående stycke kan avse t ex försäljnings- eller lagerbyggnad, kontorsinventarier samt reklam- och annonseringstjänster. Kan förvärv eller införsel av vara eller förvärv av tjänst hänföras till begagnad personbil som utgör omsättnings-tillgång i verksamheten föreligger dock inte avdragsrätt för den ingående skatten på varan eller tjänsten. Detta gäller t ex då reservdelar inköps för användning på visst eller vissa begagnade omsättningsbilar och då sådan bil lämnas till utomstående för reparation, lackering e dyl.

För att avdragsrätt över huvud skall fö-

religga krävs här som eljest att redovisningsskyldighet föreligger, d v s att den skattepliktiga omsättningen under en 12-månadersperiod beräknas uppgå till minst 10 000 kr.

#### 5. Köparens rätt till avdrag för ingående skatt vid förvärv av personbil m m

Rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av ny personbil föreligger endast då bilen anskaffas för yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning. Därvid gäller dock den begränsningen att rätt till avdrag inte föreligger för den mervärdeskatt som yrkesmässig uthyrare av personbilar debiterar vid försäljning av uthyrningsbil som av denne anskaffats i nytt skick.

Däremot föreligger rätt till avdrag för alla driftkostnader för personbil som utgör inventarium i verksamhet som medför skattskyldighet. Som driftkostnad bör därvid kunna anses kostnader för service, tillsyn, reparation, underhåll, frivillig besiktning eller test samt reparation eller utbyte av extra utrustning och tillbehör. Däremot bör kostnad för nyanskaffning av extra utrustning, tillbehör m m inte kunna anses som driftkostnad för fordonet. Kostnad för bärgning eller transport av fordon med färja eller tåg torde kunna anses som driftkostnad för fordonet.

Den omständigheten att viss kostnad inte betraktas som driftkostnad för fordon innebär inte att rätt till avdrag för ingående skatt helt saknas. I stället får enligt allmänna regler i MF avgöras om viss kostnad är av sådan art att den berättigar till avdrag, d v s om den hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet.

#### 6. Utförande av tjänstprestationer som anges i 10 § MF på begagnat fordon

Som framgår av författningstexten är begagnat fordon undantaget från skatteplikt endast vid *omsättning* av fordonet. I alla andra situationer är begagnat fordon skattepliktig vara. Detta innebär att samtliga tjänster som anges i 10 § 1 MF — med undantag av obligatorisk kontrollbesiktning — är skattepliktiga då de avser begagnat fordon. Vidare är transport som anges i 10 § 6 MF skattepliktig då den avser begagnat fordon. Som skattepliktiga tjänstprestationer räknas därför bl a bärgning av personbil, transport av personbil för kunds räkning till eller från anläggning för obligatorisk kontrollbesiktning och transport av personbil i parti mellan olika återförsäljare eller liknande.

#### 7. Beskattningsvärdets bestämmande

Riksskattenämnden har den 29 november 1968 meddelat anvisning angående beskattningsvärdets bestämmande vid omsättning av skattepliktig vara eller tjänst (RSN II 1969:21). Däri behandlas bl a utbyte av bilmotorer.

Utöver vad som uttalas i nämnda anvisning kan följande framhållas.

Beträffande värdering av uttag i allmänhet gäller enligt MF att värderingen skall ske till saluvärdet, vilket bestäms enligt ortens pris. Därvid bör varors värde upptas till det belopp, som det kan beräknas, att den skattskyldige skulle ha erhållit vid försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantitet.

Det kan vara svårt att beräkna värdet av förbrukningsmaterial, lackfärg m m som används vid reparation av begagnad personbil som utgör omsättningstillgång i handeln med sådana bilar. Företag som

kan förebringa tillfredsställande utredning om den genomsnittliga materialförbrukningen vid vissa arbeten bör med ledning av denna utredning kunna efter samråd med länsstyrelsen använda utredningen som underlag för beräkning av uttagsvärdet på materialet.

#### 8. Snöskoter

Frågan om snöskoters ställning bland motordrivna fordon i andra hänseenden än då det gäller mervärdesskatt syns inte fullt klar. Riksskattenämnden har den 18 mars 1969 meddelat anvisning i fråga om snöskoter och därvid uttalat följande.

Snöskoter, som avses skola införas i eller som införts i bilregister som personbil, bör även ur mervärdesskattesynpunkt betraktas som personbil.

Annan snöskoter bör vid tillämpning av MF anses som skattepliktig vara av annat slag än personbil.

Berörda anvisning meddelades innan författningsändring skedde den 18 april 1969 varigenom även begagnade motorcyklar undantogs från skatteplikt. Med anledning av författningsändringen har riksskattenämnden funnit anledning att med ändring av nyss nämnda anvisning uttala följande.

Snöskoter, som införts i eller som skall införas i bilregister som personbil eller motorcykel, bör även i fråga om mervärdesskatt betraktas som personbil respektive motorcykel.

Annan snöskoter än som avses i närmast föregående stycke bör vid tillämpningen av MF anses som skattepliktig vara av annat slag än personbil eller motorcykel.

#### 2) Personbilar, ändrade bestämmelser i SFS 1969:70

I anslutning till riksskattenämndens an-

visning den 4 november 1969 angående omsättning av personbilar, motorcyklar m m (RSN II 1970:1) har nämnden gjort följande uttalande.

Förordningen om mervärdesskatt ändrades genom förordning den 18 april 1969 (nr 70). Genom särskilt stadgande gäller 18 § och anvisningarna till 8 § förordningen i sin nya lydelse från och med den 20 februari 1969 i vad de avser personbil, under det att övriga ändringar skall tillämpas från och med den 1 maj 1969.

Den ändring som vidtagits i 18 § innebär att rätt till avdrag inte föreligger för ingående skatt som belöper på anskaffning av personbil eller motorcykel från säljare som innehåft fordonet för yrkesmässig uthyrning. Innan ändringen gjordes gällde att personbil som innehades som inventarium i yrkesmässig uthyrning av personbilar ansågs som begagnad, varför skatt inte skulle utgå vid omsättning av sådan bil. Ändringen av 18 § MF har samband med den samtidigt gjorda ändringen av anvisningarna till 8 § MF. Sistnämnda ändring innebär att fordon som anskaffats för yrkesmässig uthyrning inte anses som begagnat när det omsätts av uthyraren.

Vid försäljning senast den 19 februari 1969 av personbil som innehåfts för yrkesmässig uthyrning är säljaren inte skyldig att erlagga mervärdesskatt enär då var fråga om begagnad personbil som var undantagen från skatteplikt.

Med försäljning avses därvid i första hand att bilen överlåtits och även levererats till köparen. Som försäljning syns även kunna godtas att skriftligt avtal ingåtts mellan säljare och köpare om försäljning av bil. Till sist bör också som försäljning kunna anses för köpare bindande skriftlig order eller liknande under förutsättning att även leverans av bilen skett

utan ovanligt dröjsmål efter orderteckningen eller motsvarande.

I fråga om uttag bör gälla att sådant kan anses ha skett senast den 19 februari 1969 endast om det av uthyrningsföretagets bokföring framgår att bilen senast nämnda dag i den löpande bokföringen antingen överförts från konto för uthyrningsbilar till annat inventarietkonto eller redovisats som uttag.

I fråga om ikraftträdandebestämmelserna i vad avser övriga ändringar av författningen bör säljares rätt att underlåta att erlagga skatt vid försäljning och uttag av begagnad motorcykel bedömas enligt de grunder som angivits i närmast föregående stycke.

### 3) Uppstallning, vård m m av djur

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 16 december 1969 beslutat att som *anvisning till ledning för beskattningmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) vid *yrkesmässigt omhändertagande av djur för uppstallning, vård, dresstyr och avel m m*.

#### *Författningstext*

##### *10 § MF*

Tjänst är skattepliktig, om ej annat följer av 11 §, när tjänsten avser

1) skattepliktig vara och innefattar tillverkning på beställning, uthyrning, servering, formgivning, montering, reparation, kontroll, analys, underhåll, ändring eller rengöring,

##### *11 § MF*

Från skatteplikt undantages

8) tjänst som tillhandahålles av veterinär.

#### *Riksskattenämnden*

Levande djur utgör i mervärdeskattehänseende skattepliktig vara. Härav följer att tjänst som avser skötsel, vård och tillsyn av djur som regel får anses som skattepliktigt underhåll enligt 10 § 1 MF. Av veterinär tillhandahållen tjänst har dock särskilt undantagits från skatteplikt.

Yrkesmässigt omhändertagande av djur för uppstallning och utfodring, s k fodervärdskap, medför sålunda i princip skattskyldighet enligt MF, liksom mottagande av hundar i hundgårdar och s k hundpensionat samt mottagande av betesdjur.

Enbart upplåtelse av box- eller spiltplats kan inte anses skattepliktig. Om upplåtaren därutöver åtar sig utfodring och normal skötsel eller tillsyn av omhändertagna djur får dock tjänsten anses skattepliktig även till den del den avser upplåtelse av stallplats.

Annan skötsel och vård av djur än tidigare nämnts är likaledes på grund av bestämmelserna i 10 § 1 MF som regel skattepliktig. Som exempel kan nämnas skoning av hästar samt bad och trimning av hundar.

Nämnden har i tidigare uttalande (RSN II 1969:129) förklarat att av hingsthållare uppuren språngavgift är att anse som vederlag för skattepliktig tjänst. Uttalandet är tillämpligt även på parningsavgifter som hundägare uppbär i yrkesmässig verksamhet. Om tikägare, som ersättning för parning, i stället för kontant ersättning lämnar s k parningsvalp utgörs beskattningsvärdet av valpens beräknande saluvärde.

Av särskilt uttalande i prop. 1968:137 framgår att skatteplikt får anses föreligga för inseminering.

I ett av Regeringsrätten meddelat utslag efter besvär i ärende angående

R II: 7

förhandsbesked beträffande travtränarens skattskyldighet har uttalats följande:

Yrkesmässig verksamhet avseende utfodring och sedvanlig skötsel av omhändertagna djur — så kallat fodervärdskap — får i och för sig anses hänförlig till underhåll av skattepliktig vara enligt 10 § 1) förordningen om mervärdeskatt. I förevarande fall ingår emellertid fodervärdskapet endast som ett underordnat led i en yrkesmässig verksamhet, som avser tränings- och tävlingskörning av hästar. Sådan verksamhet kan icke anses hänförlig till tjänst, för vilken skatteplikt föreligger jämlikt nämnda paragraf.

Kungl. Maj:t förklarar därför lagligt att, med ändring av förhandsbeskedet förklara, att skatteplikt till mervärdeskatt icke föreligger för de i verksamheten som travtränare tillhandahållna tjänsterna.

Av utslaget får på liknande sätt anses följa att enbart träning av hundar för kapplöpning eller dressyr av djur i och för sig inte medför skattskyldighet för mervärdeskatt.

Om den som utför träning eller dressyr av djur även har djuret om hand för utfodring och vård får frågan om skattskyldighet enligt MF avgöras med ledning av vad uppdraget väsentligen avser. Avgörande bör här vara storleken av det mottagna vederlaget. Det förhållandet att exempelvis innehavare av hundgård för träning låter hundar, som tagits om hand mot normal inackorderingsavgift, delta i jakt eller jaktprov kan sålunda inte till någon del medföra frihet från skattskyldighet. Samma synsätt får anläggas om hund i samband med inackordering undergår enklare lydnadsdressyr.

#### 4) Variété-, entré- och kuvertavgifter

Riksskattenämnden har i anvisning den 20 december 1968 angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF)

i fråga om servering och rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet (RSN II 1969:61) uttalat bl a följande:

I samband med servering förekommande variété-, entré- och kuvertavgifter skall, även om de debiteras särskilt, anses ingå i den skattepliktiga omsättningen med reducerat beskattningsvärde . . . . .

Riksskattenämnden har på ansökan av serveringsföretag meddelat förhandsbesked med i sak samma innehåll som anvisningen.

Sedan förhandsbeskeden överklagats, har Regeringsrätten den 30 september 1969 meddelat utslag i målen. I ett av dessa mål, som avsåg särskilda avgifter för såväl dans som annan underhållning, uttalade regeringsrätten följande:

Bolagens anordnande mot särskild avgift av dans eller annan underhållning kan icke, oavsett att anordnandet sker i samband med servering, anses såsom skattepliktig tjänst enligt förordningen om mervärdeskatt. De variété-, entré- och kuvertavgifter som avses i bolagens ansökan skall därför, förutsatt att de ej tillika utgör ersättning för servering, icke till någon del inräknas i bolagens skattepliktiga omsättning enligt nämnda förordning.

Med anledning av vad sålunda förekommit har riksskattenämnden vid sammanträde den 16 december 1969 beslutat att med *ändring av ovan nämnda anvisning* göra följande *uttalande till ledning för beskattningsmyndigheterna angående variété-, entré- och kuvertavgifter i serveringsrörelse.*

Serveringsföretag som anordnar dans eller annan underhållning mot särskild avgift skall inte inräkna sådan avgift i sin skattepliktiga omsättning enligt MF under förutsättning att avgiften inte till någon del utgör ersättning för servering och ser-

veringsföretaget sålunda inte tillämpar lägre priser på servering då underhållning förekommer mot särskild avgift än då så inte är fallet.

Med särskild avgift avses sådan avgift som framgår av entrébiljett, nota eller liknande handling.

Med dans eller annan underhållning avses allmän dans och underhållning av speciell karaktär, t ex artist-show, varieté eller liknande. Underhållningsmusik bör inte räknas till sådan underhållning.

#### 5) Upprättande av generalplan m m

Som svar på en förfrågan angående skatteplikt för upprättande av generalplan m m har riksskattenämnden gjort bl a följande uttalande.

Upprättande av generalplan, dispositionsplan, stadsplan eller byggnadsplan torde inte utgöra skattepliktig tjänsteprestation enligt förordningen om mervärdeskatt. Även upprättande av grundkarta enligt byggnadsstadgan den 30 december 1959 bör betraktas som en icke skattepliktig tjänsteprestation.

Medverkan vid legala förrättningar, d v s uppdrag och förrättningar som enligt författning skall utföras av lantmäteriväsendet, städernas måteriväsende eller av person som utses av länsstyrelsen, torde som regel inte böra anses som skattepliktiga tjänsteprestationer.

Lantmäteritekniska uppdrag i övrigt bör, om de har direkt samband med konkreta projekt avseende byggnad, mark eller annat som utgör fastighet enligt förordningen om mervärdeskatt, betraktas som skattepliktiga tjänsteprestationer. Lantmäteritekniska uppdrag av annat slag bör däremot anses utgöra skattefria tjänster.

#### 6) Beskattningsvärdets bestämmande (ställverk)

Som svar på en förfrågan angående beskattningsvärdets bestämmande vid leverans av ställverk har riksskattenämnden gjort följande uttalande.

I praxis har högspänningsställverk hänförs till såväl fastighet som lös egendom. Avgörande har därvid varit dels huruvida ställverken varit uppförda på egen eller annans mark, dels ställverkens konstruktion.

Några enhetliga regler för hur dessa anläggningar skall behandlas i mervärdeskattehänseende föreligger därför inte.

Riksskattenämnden finner dock att anläggningarna i den mån de levererats till eldistributörer och industriidkare eller motsvarande i allt väsentligt får anses ha karaktär av inventarietillgång i bedriven verksamhet.

Vid leverans av ställverk såväl högspännings- som lågspänningsställverk till köpare för ändamål som sägs i föregående stycke får fråga anses vara om leverans av vara. Beskattningsvärdet för dylikt tillhandahållande utgör vederlaget, d v s skatt skall utgå med 10 procent av vederlaget. Reparation och underhåll av sådana anläggningar är likaledes att anse som tjänst som avser skattepliktig vara. Beskattningsvärdet för sådan tjänst utgör även här vederlaget.

Är däremot fråga om leveranser av lågspänningsställverk samt centraler till bostadsfastigheter, varuhus och liknande torde anläggningarna få anses vara anskaffade för stadigvarande bruk för fastigheten som sådan. Anläggningarna får med detta betraktelsesätt anses utgöra fastighetstillbehör. Under i övrigt gällande villkor kan vid försäljning och inmontering samt re-

paration och underhåll av sådana anläggningar den i 14 § förordningen om mervärdeskatt intagna 60-procentiga reduceringsregeln kunna tillämpas.

#### **7) Mervärdeskatt vid försäljning av botten- och flyttrålar**

I ärende angående förhandsbesked var fråga om säljares skyldighet att erlagga mervärdeskatt vid försäljning av botten- och flyttrålar för fiske på internationellt vatten.

Riksskattenämnden meddelade följande förhandsbesked :

Riksskattenämnden finner, att trål inte utgör del, tillhör eller utrustning till fiskefartyg.

Riksskattenämnden finner vidare, att sådan försäljning av trål, vid vilken trålen levereras inom landet, inte kan anses som sådan export som avses i punkt 4 av anvisningarna till 2 § förordningen om mervärdeskatt.

Riksskattenämnden förklarar att vederlag för försäljning av trål som levereras inom landet utgör skattepliktig omsättning, för vilken sökanden är skattskyldig enligt förordningen om mervärdeskatt.

Sedan riksskattenämndens beslut överklagats lämnade Regeringsrätten i utslag den 25 november 1969 besvären utan bifall.

(Stockholm den 21 januari 1970)

R II: 10

## II

### Meddelanden från

# Riksskattenämnden



Årg 11

Ang. mervärdeskatten

Nr 2 1970

#### 1) Förhöjd mervärdeskatt

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 24 februari 1970 beslutat att *som anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande i fråga om *tillämpningen av förordningen den 6 februari 1970 (nr 4) om höjd mervärdeskatt på vissa varor.*

Nämnda förordning (i det följande betecknad MF 14) innebär att mervärdeskatt i vissa fall skall från och med den 9 februari 1970 beräknas efter en skattesats om 14 procent av beskattningsvärdet i stället för den enligt förordningen om mervärdeskatt (MF) gällande skattesatsen om 10 procent av beskattningsvärdet.

Enligt MF 14 skall mervärdeskatt utgå med 14 procent av beskattningsvärdet vid skattepliktig omsättning eller införsel av följande varor, nämligen

1. personbil och med skåp-, stations-

vagns- eller personbilskarosseri utrustad lastbil med tjänstevikt ej över 1 800 kilogram med undantag av fordon som är avsett att användas i yrkesmässig trafik,

2. motorcykel, snöskoter samt campingvagn eller s k husvagn.

3. fartyg och fartygsmotor med undantag av fartyg eller motor till fartyg som är avsett att användas i yrkesmässig trafik,

4. televisionsmottagare, även i kombination med radiomottagare, skivspelare eller liknande, med undantag av s k monitor och annan mottagare för bild- och ljudöverföring per tråd.

#### *Riksskattenämnden*

1. MF 14 gäller endast varor som är skattepliktiga enligt MF. Fartyg som enligt 8 § 1 MF är undantagna från skatte-

R II: 11

plikt samt begagnade personbilar och begagnade motorcyklar vilka är undantagna från skatteplikt enligt 8 § 11 MF skall alltså inte beläggas med mervärdeskatt enligt MF 14. Detsamma gäller begagnad snöskoter, som införts i bilregister som personbil eller motorcykel. Begagnade varor i övrigt, t ex skattepliktiga fartyg och televisionsmottagare, behandlas däremot som motsvarande nya varor.

2. MF 14 gäller endast omsättning och införsel av särskilt angivna *varor*. Detta innebär att skattepliktiga *tjänsteprestationer* (t ex uthyrning) med avseende på angivna varor fortfarande skall beskattas enligt MF:s skattesats (10 procent).

Skattskyldig, som åtagit sig att på beställning av kund tillverka skattepliktig vara med användande av material som tillhandahålls av tillverkaren, bör inte anses utföra en tjänsteprestation för kundens räkning. Transaktionen får i stället anses som försäljning av vara. Detta gäller t ex båtillverkare eller båtbyggare som åtagit sig att med eget material bygga och tillhandahålla fartyg åt kund enligt dennes anvisningar. Se även punkt 4 nedan.

3. Beträffande *fartyg* kan följande framhållas.

Vid omsättning av fartyg som är skattepliktigt och som är avsett att användas i yrkesmässig trafik gäller MF:s skattesats (10 procent). Beträffande begreppet yrkesmässig trafik se nedan under punkt 5.

I mervärdeskatt hänseende bör fartygsbegreppet anses innefatta varor som är hänförliga till tulltaxenummer 89.01—89.04. Detta innebär att — förutom handelsfartyg, passagerarfartyg, fiskefartyg m fl (jfr 8 § 1 MF med anvisningar) — även bl a följande varor är att anse som fartyg enligt MF och MF 14:

segelbåtar  
motorbåtar  
roddbåtar  
kanoter  
pedaldrivna båtar  
uppblåsbara båtar  
hopfällbara eller isärtagbara båtar  
fyrskropp  
flodsprutor  
mudderverk  
pontonkranar  
flytdockor

Som fartyg räknas även icke färdigbyggda fartyg, skrov härunder inbegripna, samt fartyg i byggsatser.

4. Beträffande *delar, tillbehör och utrustning till fartyg* kan följande framhållas.

Fartygsmotorer som inte är undantagna från skatteplikt enligt 8 § 1 MF beläggs med mervärdeskatt enligt MF 14. Till motorerna bör räknas erforderliga reglage.

Separat omsättning av delar i övrigt eller av tillbehör och utrustning beläggs däremot med mervärdeskatt enligt MF (skattesats 10 procent).

Vid omsättning av fartyg bör följande beaktas.

Utrustning som anskaffats av säljaren och av denne tillförts fartyget bör vid tillämpning av MF 14 beskattas på samma sätt som fartyget.

Med utrustning i närmast föregående stycke bör avses utrustning som är fast ansluten till fartyget eller som är nödvändig för fartygets brukande, t ex kojor, sittbrunn, garderober, skåp, hyllor, värmesystem, mantåg, vinschar, segel, köl, mast, roder, bom till segelbåt, åror till roddbåt eller paddel till kanot.

R II: 12

5. Med *yrkesmässig trafik* enligt punkt 1 och 3 i MF 14 bör avses trafik, i vilken transportmedel jämte förare (besättning) mot ersättning tillhandahålls allmänheten för person- eller godsbefordran.

6. *Televisionsmottagare* faller — med undantag som anges i författningen — under de nya bestämmelserna. Detta gäller hela vederlaget för transaktionen även om televisionsmottagaren är kombinerad med radiomottagare, skivspelare, bandspelare eller dylikt. Däremot skall sist nämnda kategorier apparater beskattas enligt MF:s skattesats (10 procent) när de inte är kombinerade med televisionsmottagare.

7. Avtal om *hyra av lös egendom*, t ex televisionsmottagare, kan innehålla bestämmelser av innebörd att hyresmannen äger rätt att med äganderätt överta varan, antingen då visst hyresbelopp inbetalts eller dessförinnan mot erläggande av varans ursprungliga försäljningspris minskat med erlagda hyresbelopp. Föreligger sådant avtal beträffande televisionsmottagare bör hyresbeloppen beskattas enligt MF:s regler så länge äganderätten inte övergått på hyresmannen. Övergår äganderätten på denne tillämpas den högre skattesatsen på sätt framgår nedan under punkt 8 C.

#### 8. *Skattskyldighetens inträde.*

A. Skattskyldig tillämpar *kontantmässig redovisning* för mervärdeskatt.

Sådan skattskyldig skall i fråga om omsättning av varor som anges i MF 14 redovisa mervärdeskatt med 14 procent av kontanta betalningar och motsvarande som kommer honom till godo den 9 februari 1970 eller senare, oavsett när varorna tillhandahållits köparen.

Den högre skattesatsen tillämpas i förekommande fall även på belopp som avser

avbetalningstillägg, räntor och liknande vid kreditaffärer.

B. Skattskyldig tillämpar *bokföringsmässig redovisning* för mervärdeskatt.

Sådan skattskyldig skall i fråga om omsättning av varor som anges i MF 14 redovisa skatt med 14 procent dels av belopp som avser kontantförsäljningar den 9 februari 1970 eller senare och dels av fakturerade försäljningar av varor som levererats den 9 februari 1970 eller senare.

Riksskattenämnden har i anvisning angående skattskyldighetens inträde vid olika redovisningsmetoder (RSN II 1969:26) bl a uttalat att skattskyldigheten vid bokföringsmässig redovisning inträder då fakturering enligt avtal sker efter verkställd leverans eller fullgjord prestation samt att förskott och à-contobelopp således i och för sig inte medför skattskyldighet.

Skattskyldig som sålt varor på kredit och levererat dem före den 9 februari skall redovisa mervärdeskatt enligt reglerna i MF (skattesats 10 procent). Sker leverans den 9 februari 1970 eller senare skall den högre mervärdeskatten redovisas på hela det avtalade priset även om köparen lämnat förskott på betalningen före den 9 februari 1970.

#### C. *Gemensamma bestämmelser*

I punkt 7 ovan berörs vissa hyresavtal som innehåller bestämmelser om köpevillkor i händelse av äganderättens övergång på hyresmannen. Gäller avtalet varor som anges i MF 14 och övergår äganderätten enligt avtalet på hyresmannen den 9 februari 1970 eller senare bör följande tillämpas.

Den högre skatten bör om uthyraren tillämpar *kontantmässig redovisning* för mervärdeskatt träffa endast de kontanta

likvider och motsvarande som kommer uthyraren till godo i samband med eller efter det att hyresmannen utnyttjat sin rätt enligt avtalet att överta varan, dock tidigast den 9 februari 1970.

Har uthyraren *bokföringsmässig redovisning* för mervärdesskatt bör den högre skatten träffa alla belopp som förfaller till betalning i samband med eller efter det att hyresmannen utnyttjat sin rätt enligt avtalet att överta varan, dock tidigast den 9 februari 1970.

## 2) Maskinkonstruktioner

I en till riksskattenämnden inkommen ansökan om förhandsbesked hade aktiebolaget A anfört bl a följande

Vi är konsulterande ingenjörer och konstruktörer inom det mekaniska facket, med maskiner och apparatur för järn- och stålindustri samt transportanordningar som specialitet.

Våra kunder vänder sig till oss för att få hjälp med lösningen av behandlings- och/eller transportproblem och dylikt, och vi gör då förslag till lösningar, materialflödesdiagram, förslag till anskaffande av vissa maskiner samt konstruktionsritningar för nya maskiner och apparater, eller ritningar för omkonstruktion och förbättring av redan befintliga maskiner. Efter dessa ritningar kan kunden sedan tillverka maskinen i sin verkstad, eller sända ritningarna till någon tillverkare för tillverkning av maskinen.

Vi har ingen egen tillverkning utan levererar endast ritningar, beskrivningar, beräkningar och dylikt.

Riksskattenämnden meddelade den 27 juni 1969 följande numera lagakraftvunna förhandsbesked.

Riksskattenämnden finner att den av bolaget bedrivna verksamheten sådan den beskrivs i ansökningsen inte innefattar tillhandahållande av skattepliktig vara eller skattepliktig tjänst.

Riksskattenämnden förklarar att verksamheten inte medför skattskyldighet enligt förordningen om mervärdesskatt.

## 3) Skatteplikt för ammunition till driftvärn

Som svar på en till riksskattenämnden inkommen förfrågan har nämnden uttalat att ammunition som säljs till postverkets driftvärn utgör sådan krigsmateriel som är undantagen från skatteplikt.

I senare sammanhang har från nämndens mervärdesskattebyrå uttalats att samma betraktelsesätt bör anläggas även på andra statliga myndigheters driftvärn.

## 4) Fastighetsbegreppet

A. I en till riksskattenämnden inkommen förfrågan angående tolkningen av begreppen "fastighet" och "försäljning av vara i förening med dess inmontering i fastighet" hade anförts i huvudsak följande

1. I anvisningarna till 7 § förordningen om mervärdesskatt (MF) uttalas bl a följande.

Fastighet enligt 4 § kommunalskattelagen (KL) utgör icke vara. Vara som inmonterats i fastighet räknas som tillbehör till fastigheten. Inmonteringen anses som arbetsprestation avseende fastighet. Detta gäller oavsett om arbetet utföres åt fastighetens ägare eller annan, exempelvis hyresgäst.

I anvisning den 17 dec 1968 beträffande begreppet fastighet (RSN II 1969:34) uttalar riksskattenämnden bl a följande.

"Vara som inmonteras i fastighet — med undantag för sk fast maskin; se nedan — blir *alltid* i mervärdesskattehänseende att anse som fastighetstillbehör. Detta gäller oberoende av vem som låter inmontera varan."

Med hänsyn till det anförda och då ordet "inmontera" har samma innebörd som "installera, insätta, anbringa" har fråga uppkommit om reklamskyltar, skyltskåp

och automater, som monteras fast vid själva byggnaden, skall anses som fastighets-tillbehör. Nu nämnda detaljer kan ju inte i och för sig anses ha någon funktion för fastigheten som sådan. Skall de det oaktat betraktas som fastighetstillbehör i mervärdeskattelhänseende?

2. I fråga om 80—20-regeln är jag tveksam om denna även är tillämplig å inmontering av ny värmepanna som ersättning för förbrukad sådan (enbart utbyte — inga andra arbeten). Utbyte av värme-pannor är ofta förekommande. Värme-pannan är färdigställd utrustningsdetalj till fastighet och tillhandahållande av sådan utan annat arbete än själva inmonteringen framstår som en varuförsäljning.

Efter föredragning av ärendet inför riksskattenämnden erhöll sökanden i huvudsak följande svar.

1. Begreppet inmontering i anvisningarna till 7 § MF har inte definierats i författningstext eller förarbeten.

Riksskattenämnden har för sin del funnit att stadgandet inte kan ges den innebörden att alla varor som på ett eller annat sätt fästs vid eller ansluts till fastighet skall i mervärdeskattelhänseende anses som inmonterade. Inmonteringen av vara i fastighet måste ha skett på sådant sätt att det inmonterade föremålet — om åtgärden vidtagits av fastighetsägaren — blivit att hänföra till fastighet enligt 4 § KL.

På nu anförda skäl har riksskattenämnden funnit att reklamskyltar, skyltskåp och automater som monteras fast vid byggnad inte kan vara att anse som fastighetstillbehör enbart av det skälet att de på ett eller annat sätt fästas vid byggnad. Reklamskyltar och automater torde som regel i mervärdeskattelhänseende inte kunna anses utgöra fastighetstillbehör. Beträffande skyltskåpen torde konstruktionen och sättet för deras anbringande i fastighet vara av-

görande för om de kan utgöra fastighets-tillbehör eller vara.

2. Åtagande, som avser såväl leverans som inmontering i vvs-anläggning av sådana för hela anläggningens funktion nödvändiga delar som eldningspanna, oljeeldningsaggregat, oljetank eller expansionskärl, får i sin helhet betraktas som sådan byggnads- eller anläggningsentreprenad avseende fastighet som omförmäles i 14 § andra stycket MF.

**B.** Som svar på en förfrågan angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt såvitt gäller bl a *underjordiska branddammar för eldsläckningsändamål, underjordiska vattenreservoarer och reningsanläggningar* har uttalats i huvudsak följande.

Riksskattenämnden har i anvisning den 20 december 1968 angående tjänst avseende fastighet (RSN II 1969:40) gjort följande uttalande angående begreppet yttre vatten- och avloppsledning.

Med yttre vatten- och avloppsledning förstås sådan utomhusledning för stadigvarande bruk som förbinder vattentäkt med installation i byggnad eller annan anläggning eller sådan installation med avloppsrecipient.

— — — — —  
Av uttalandet torde framgå att i skrivelsen omnämnda branddammar, vattenreservoarer samt reningsanläggningar inte kan anses utgöra eller ingå i sådan yttre vatten- och avloppsledning som avses i 14 § 2 sista stycket förordningen om mervärdeskatt.

Uppförande av nu ifrågavarande anläggningar torde som regel utgöra ett entreprenadåtagande avseende fastighet. Beskattningsvärdet för sådant uppdrag utgör 60 % av vederlaget oavsett materialkostnadens storlek.

R II: 15

Det bör vidare beaktas att i de fall Ni förutom att utföra byggnads- eller anläggningsentreprenad jämväl levererar maskinell utrustning för reningsverk o dyl sådan leverans som regel får karaktär som varuförsäljning. Vid försäljning av skattepliktig vara är reduceringsreglerna i 14 § ej tillämpliga.

C. Som svar på en förfrågan från statens vägverk har riksskattenämnden uttalat att *rondeller* bör anses höra till väg och att den 20-procentiga reduceringsregeln fördenskull är tillämplig vid tjänsteprestationer avseende rondeller.

#### 5) Skatteplikt för viss tjänsteprestation

En fråga huruvida skatteplikt föreligger för borttransport och skrotning av bilar för kommuns räkning har besvarats enligt följande.

Oberoende av om fordon bedöms som bilvrak eller ej bör skrotningsföretagets verksamhet såvitt gäller bortforsling av desamma anses som skattepliktig transporttjänst för vilken skattskyldighet föreligger.

Till den del vederlag avser ersättning för skrotning bör däremot skattskyldighet inte föreligga.

(Stockholm den 10 mars 1970)

R II: 16

## II

### *Meddelanden från*

# Riksskattenämnden



Arg 11

*Ang. mervärdeskatten*

Nr 3 1970

---

#### 1) Skatteplikt för formgivning

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 17 mars 1970 beslutat att som *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) i fråga om *formgivning, utarbetande av mönster och modeller m m samt inredning av byggnad och annan anläggning*.

##### 1. Formgivning

1.1. Enligt 10 § 1 MF är formgivning skattepliktig tjänsteprestation när den avser skattepliktig vara.

Med formgivning avses att på grund av uppdrag eller eljest uppräta förslag till funktionell och estetiskt tilltalande utformning av produkter avsedda att tillverkas av annan än formgivaren.

Formgivning synes som regel avse en varas slutliga utförande, dvs genom formgivningen bestäms inte bara produktens form utan också dess färg, vilket material som skall användas vid tillverkningen och andra för produktens estetiska och praktiska funktion avgörande egenskaper. Skattepliktig formgivning torde föreligga även om formgivaren inte skall lämna förslag om materialval, färgsättning och dylikt utan endast har att föreslå produktens tredimensionella form. Enbart förslag till färgsättning eller dekorerings av viss produkt synes däremot inte utgöra skattepliktig formgivning.

Formgivning skiljer sig från konstruktion främst därigenom att konstruktion mindre har avseende på produktens yttre form från estetisk synpunkt än på dess rent tekniska funktion. Om en formgivare som ett led i sitt uppdrag föreslår vissa

R II: 27

av formgivningen betingade konstruktionsändringar, synes som regel i mervärdeskattehänseende den utförda tjänsten i sin helhet bära betraktas som formgivning.

Om däremot rätt till en konstruktion eller lösning på ett tekniskt problem mot särskild ersättning upplåts för tillverkning eller annat utnyttjande föreligger ett enligt MF skattefritt tillhandahållande.

Så grafisk formgivning torde som regel inte kunna betraktas som skattepliktig formgivning enligt MF. Detta bör gälla text layout av böcker, tidskrifter och broschyrer m m, utformning av etiketter och dylikt samt därmed jämställda prestationer.

1.2. Formgivning ingår som ett normalt led i tillverkning av skattepliktiga varor. I den mån formgivningen sker av den som tillverkar och säljer varan eller av personal som är anställd hos denne uppkommer inga särskilda problem i mervärdeskattehänseende. Varan beskattas vid omsättning enligt de regler som gäller omsättning av varor. Om formgivningen däremot sker som en fristående prestation föreligger en skattepliktig tjänst enligt MF.

1.3. Tjänst avseende formgivning kan tillhandahållas i form av skiss, ritning, modell, prototyp eller liknande.

1.4. Formgivare synes som regel upplåta rätt att tillverka och sälja den formgivna produkten.

Oberoende av om upplåtelsen är tidsbegränsad eller ej torde ersättning för upplåtelsen vara skattepliktig.

1.5. Ersättning för formgivning kan utgå i form av royalty, engångsersättning eller som en kombination härav. Vederlaget

beskattas enligt MF oberoende av i vilken form ersättningen utgår. Skattskyldighetens inträde kommer dock att variera, beroende på tillämpad redovisningsmetod och ersättningens form. Royalty kommer därvid att beskattas då den kommer formgivare till godo eller – för formgivare som redovisar mervärdeskatt enligt bokföringsmässiga grunder – då fordran på royalty dessförinnan uppkommer. Det sistnämnda torde inträffa antingen då formgivare ställer ut faktura på tillverkare eller annan eller då avräkningsnota avseende formgivning kommer formgivaren till handa. I övrigt hänvisas i detta hänseende till riksskattenämndens anvisning den 10 december 1968 angående skattskyldighetens inträde (RSN II 1969: 26).

## 2. *Mönster, modeller m m*

Immateriella rättigheter är i huvudsak skattefria enligt MF. Dock har som skattepliktiga varor angivits bl a rätt till fotografisk bild och rätt till viss kinematografisk film.

Beträffande mönster och modeller har i förarbetena till MF (proposition 1968: 100 sid 100 och 113) uttalats att upplåtelse av rätt att framställa och till allmänheten sprida eller på annat sätt offentliggöra teckningar, ritningar, modeller m m inte kan anses som skattepliktig transaktion i mervärdeskattehänseende. Vidare har på samma plats angivits att upplåtelse av rätten att begagna visst namn, firmanamn, varumärke eller mönster kan ställas utanför mervärdeskattens tillämpningsområde.

Uttalandet i propositionen innebär att den som skapar mönster till textilvaror, varor av papper o dyl inte kan anses utföra en skattepliktig tjänstest prestation. Det är inte heller fråga om omsättning av

skattepliktig vara. Däremot torde med modeller inte avses sådana modeller som förekommer inom modebranschen. Upplåtelse av rätt att begagna originalmodell för konfektionstillverkning eller dylikt bör betraktas som skattepliktig formgivning. Försäljning av originalmodell utgör skattepliktig omsättning under förutsättning att omsättningen är yrkesmässig.

### 3. Inredning av byggnad och annan anläggning

3.1. I anvisningarna till 10 § MF har som skattepliktig tjänst angivits inredning av byggnad och annan anläggning. Av 14 § MF framgår att beskattningsvärdet vid tillhandahållande av sådan inredningstjänst utgör 20 procent av vederlaget inklusive mervärdesskatt, vilket motsvarar ett pålägg med 2,04 procent av priset före skatt (20-procentsregeln).

3.2. Till inredningsuppdrag enligt MF torde som regel kunna hänföras bl a uppdrättande av förslag till

- fast inredning
- möbler
- textilier
- armaturtyper
- färgsättning
- material och ytbehandling av fast och lös inredning
- kvaliteter för inredningssnickerier och textilier.

I ett inredningsuppdrag kan även ingå att uppdragstagaren skall rita t ex en speciell möbelserie. Till denna del utgör uppdraget formgivning. Ersättningen här för skall beskattas enligt huvudregeln i MF (11,11 procents pålägg).

I samband med ett inredningsuppdrag kan vidare uppdragstagaren åta sig att tillhandahålla skattepliktiga varor i form

av möbler, mattor, textilier m m. Sådant tillhandahållande beskattas också enligt huvudregeln (11,11 procents pålägg).

3.3. Om ett uppdrag innefattar prestationer vilka var för sig faller under olika beskattningsregler — t ex inredning och formgivning eller inredning och försäljning av varor — och har gemensam ersättning avtalats bör vederlaget för uppdraget fördelas på de olika prestationerna efter skälig grund. Om sådan fördelning skulle vara förenad med stora svårigheter eller om en del av uppdraget är av helt underordnad betydelse kan uppdraget beskattas enligt de regler som gäller för den huvudsakliga delen av uppdraget.

3.4. Inredning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet i utlandet bör betraktas som tillhandahållen utomlands och därför skattefri enligt MF. Uppdragstagaren äger dock rätt till avdrag för ingående skatt eftersom skattskyldighet ändå föreligger enligt 2 § andra stycket MF.

### 4. Äldre uppdrag

Ersättning för formgivningsuppdrag eller annan i denna anvisning avsedd skattepliktig tjänst skall enligt övergångsbestämmelserna till MF inte anses som skattepliktig omsättning om uppdraget fullgjorts före den 1 januari 1969 och då var skattefritt enligt förordningen om allmän varuskatt. Det sagda torde gälla t ex om royalty för en före den 1 januari 1969 formgiven produkt utgår till formgivare på grund av avtal som träffats före nämnda dag även om varorna tillverkas eller omsätts senare. Beträffande inredningsuppdrag torde kunna tillämpas vad riksskattenämnden uttalat i anvisning den 18

februari 1969 angående likvid efter den 31 december 1968 för tjänst som avses i 10 § 5 MF (RSN II 1969: 85).

## 2) Avdragsrättens inträde i vissa fall

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 17 mars 1970 gjort följande uttalande.

Enligt 17 § förordningen om mervärdesskatt föreligger, för den som medgivits rätt att redovisa skatten enligt bokföringsmässiga grunder, avdragsrätt för den period då betalning erlagts eller skuld dessförinnan uppkommit.

Vid införsel av skattepliktiga varor utfärdas normalt tullsedel i anslutning till importen. Denna upptager bl a varans statistiska nr, kvantitet, värde, tullar och andra avgifter samt mervärdesskatt.

För skattskyldig, som medgivits rätt till bokföringsmässig redovisning för mervärdesskatten, föreligger rätt till avdrag för den period under vilken tullsedeln utfärdats. Detta gäller oberoende av om den skattskyldige är kreditvaruhavare eller ej.

Skattskyldig som tillämpar kontantmetoden äger enligt de allmänna grunderna rätt till avdrag för den period, då mervärdesskatten erlagts till tullverket.

(Stockholm den 13 april 1970)

R II: 30

## II

### Meddelanden från

# Riksskattenämnden



Årg 11

Ang. mervärdeskatten

Nr 4 1970

#### 1) Avdrag för representationskostnader m m

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 11 maj 1970 beslutat att som *anvisning till ledning för beskattningmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) såvitt gäller rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på kostnader för representation samt beskattning av uttag av vara ur verksamhet för liknande ändamål.

#### Författningstext

##### 2 § MF

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

1) skattepliktig vara, byggnad eller tjänst

#### *Anvisningarna till 2 § MF*

2. Med omsättning av vara, byggnad eller tjänst förstås enligt denna förordning att vara eller byggnad säljes och att tjänst utföres eller förmedlas (tillhandahålles) mot vederlag. Med försäljning likställs byte.

Med omsättning förstås vidare uttag av vara ur verksamhet för annat ändamål än för försäljning, när rätt till avdrag för ingående skatt föreligger enligt 17 §. Som omsättning anses i enlighet härmed uttag av vara för den skattskyldiges eller hans anställdas personliga bruk.

Som omsättning anses icke uttag av maskin eller annan skattepliktig vara med undantag av skattepliktig personbil eller motorcykel från lager av omsättningsvaror för användning som anläggningstillgång

R II: 17

eller material i den skattskyldiges skattepliktiga verksamhet.

#### 17 § MF

Skattskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet.

#### Riksskattenämnden

Nämnden har den 26 oktober 1967 (RSN I 1967 7:2) meddelat anvisningar att gälla vid inkomsttaxering angående avdrag för kostnad för representation och liknande ändamål. Anvisningarna har därefter kompletterats i huvudsak i vad avser beloppsramarna för viss restaurangrepresentation som sker efter utgången av år 1969.

Till skillnad mot kommunalskattelagen (anvisningar till 20 § KL p. 1) innehåller MF inga särskilda bestämmelser som reglerar rätten till avdrag för representation. Departementschefen har härom i prop. 1968: 100 sid 140 anfört bl a följande:

Undantag från avdragsrätt för representation eller begränsning av avdragsrätten härför i överensstämmelse med vad som gäller vid inkomsttaxeringen kan givetvis diskuteras men jag anser inte att ingående skatt på sådana kostnader bör behandlas på annat sätt än andra kostnader i mervärdeskattesystemet. Enligt min uppfattning bör åtgärder som riktar sig mot representation inte ske i den indirekta beskattningen utan i den direkta, dvs. inkomstbeskattningen.

Ingående skatt på representationskostnader i verksamhet som medför skattskyldighet är sålunda avdragsgill enligt de allmänna reglerna i 17 § MF. Däremot kan

inte ingående skatt som belöper på som representationskostnader betecknade utgifter till den del de avser privata levnads-kostnader eller andra den skattepliktiga verksamheten främmande utgifter medföra rätt till avdrag. En gränsdragning måste därför ske mellan representationskostnader i verksamhet som medför skattskyldighet å ena sidan samt privata levnads-kostnader och andra den skattepliktiga verksamheten främmande kostnader å andra sidan.

Begreppet representation är inte entydigt. De principer som anlagts på frågan i nämndens anvisning den 26 oktober 1967 bör gälla även i mervärdeskattehänseende; dock behöver de i inkomsttaxeringshänseende angivna beloppsramarna för viss representation inte iakttagas. Rätten till avdrag för ingående skatt behandlas vidare under punkt I nedan.

Ett spörsmål, som står frågan om rätten till avdrag för ingående skatt som belöper på representationskostnader nära, är skattskyldigheten för uttag av skattepliktig vara ur verksamhet för reklam- och representationsändamål. I denna fråga anges under punkt II nedan vad riksskattenämnden funnit böra gälla vid tillämpningen av MF.

#### I. Rätt till avdrag för ingående skatt på representationskostnader

Med beaktande av departementschefens tidigare åberopade uttalande och mot bakgrunden av vad riksskattenämnden inledningsvis anfört finner nämnden att rätt till avdrag för ingående skatt som regel torde föreligga när skatten hänför sig till representation av följande slag:

1. representation i samband med affärsförhandlingar och liknande,

2. representation i samband med jubileum, invigning av anläggning, stapelavlöpnings och jämförliga händelser,
3. representation i form av förtäring o dyl som utövas gentemot besökande i samband med visning av skattskyldigs produktionsanläggning, försäljnings- och utställningslokal eller liknande,
4. representation som utövas gentemot anställda i samband med personalfester, informationsmöten och dylikt, då fråga är om tillhandahållande som kan anses vara av personalvårdskaraktär.

Vad angår den under punkt 1 ovan angivna arten av representation är dock därå belöpande mervärdeskatt avdragsgill endast om representationen ingår som ett naturligt led i affärsförhandlingar i verksamhet som medför skattskyldighet enligt MF; representationen skall med andra ord vara ett uttryck för sedvanlig gästfrihet i form av värdskap vid inledande av affärsförhandlingar, under affärsförhandlingar eller som en avslutning på desamma. Till affärsförhandlingar bör hänföras inte bara förhandlingar om köp eller försäljning utan även andra förhandlingar i och för verksamheten, t ex förhandlingar med konsulter och experter.

Måltider i samband med styrelsesammanträde, revision, bolagsstämma eller föreningsstämma kan inte anses hänförliga till representation. Rätt till avdrag får dock anses föreligga för ingående mervärdeskatt som belöper på kostnader för sk arbetsluncher av enklare beskaffenhet.

Förvärv och underhåll av lantställen, sommarvillor, sportstugor och liknande sker ibland för representationsändamål. Ingående skatt på sådana förvärv kan medföra rätt till avdrag. Detta gäller oberoende av om fastigheterna vid fastighets-

taxering taxeras som jordbruksfastighet eller annan fastighet. Det förhållandet att skattskyldig i egen fritidsbostad som gäster mottar personer med vilka han har affärsförbindelser bör dock i intet fall berättiga honom till avdrag för mervärdeskatt som belöper på förvärv eller underhåll av sådan bostad. Kostnaderna får i dylika fall anses hänförliga till privata levnadskostnader. Vad nu sagts bör även gälla om skattskyldig låter egen personal tidvis disponera fastighet som han själv i övrigt nyttjar för privat bruk.

Har skattskyldig juridisk person förvärvat fastighet som avses i föregående stycke bör ej heller denne vara berättigad till avdrag för mervärdeskatt som belöper på förvärv för sådan fastighet om aktieägare eller annan delägare i inte obetydlig omfattning nyttjar fastigheten för privat bruk.

För mervärdeskatt som belöper på kostnader för hållande av båtar, sport- och fiskeutrustning, ridhästar och dylikt bör ej heller föreligga rätt till avdrag enbart av det skälet att de nyttjas av personer med vilka den skattskyldige har affärsförbindelser eller vilka tillhör hans i verksamheten anställda personal. Om skattskyldig eller honom närstående personer nyttjar nu nämnda inventarier i inte endast obetydlig omfattning bör avdrag för ingående skatt i intet fall medges. Vad nu sagts om skattskyldig skall i fråga om skattskyldig juridisk person gälla för aktieägare eller delägare och dem närstående personer.

## II. *Skattskyldigheten för uttag av skattepliktig vara ur verksamhet för reklam- och representation m m*

Skattskyldighet enligt MF får anses föreligga då uttag av skattepliktig vara ur

verksamhet sker för ändamål som inte omfattas av avdragsrätten enligt 17 § MF, dvs för konsumtion i egentlig mening.

Skattskyldig som delar ut skattepliktiga varor i reklam- eller demonstrationssyfte kan som regel inte i mervärdeskattelhänseende anses ha gjort ett uttag ur verksamheten om de utgivna varorna i och för sig är av ringa värde och utdelning sker till ett större antal personer eller företag. Detta gäller även i fråga om varor — oavsett värdet — som utan vederlag utlämnas som prov till vissa avnämare, t ex livsmedelstillverkarens utdelning av nya produkter till restauranger eller storkök eller läkemedelsföretags utdelning till läkare av gratisprover på läkemedel och preparat som företaget tillhandahåller.

Driver utdelaren verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet och avser gratisutdelningen av varor att främja båda delarna av verksamheten, får dock ianspråktagandet av varorna anses innebära skattepliktigt uttag och medföra skattskyldighet till den del utdelningen avser den icke skattepliktiga delen av verksamheten.

Utdelning av varor av personalkostnadskaraktär till anställda, t ex enklare julgåvor o dyl, bör inte i mervärdeskattelhänseende hänföras till uttag ur verksamheten.

Är däremot fråga om andra gåvor till anställda får de anses utgivna i syfte som inte har omedelbart samband med den bedrivna verksamheten. Samma synsätt får anläggas på sk representationsgåvor som utgivits av annat skäl än att direkt inleda eller bibehålla affärsförbindelser. Har avdrag gjorts för ingående skatt som belöper på förvärv för anskaffning eller tillverkning av gåvorna skall vid uttag varornas värde beskattas. Beskattningsvärdet

utgör därvid allmänna saluvärdet med beloppet av mervärdeskatten inräknat.

Skattskyldigs uttag av varor ur verksamhet för gåvor till välgörande ändamål, t ex till ideella organisationer för av dem anordnade basarer, varulotterier o dyl, bör som regel anses skattepliktigt. Vad nu sagts bör gälla även i fråga om priser som skänks till arrangörer av tävlingar av skilda slag.

## 2) Motorgasol

Vid sammanträde den 10 januari 1969 har riksskattenämnden bedömt gasol i flaskor t o m 45 kg utgöra butiksvara och därmed enligt förordningen om mervärdeskatt skattepliktig vara.

På förekommen anledning har riksskattenämnden den 11 maj 1970 uttalat att nämnden vid sitt tidigare bedömande inte gjort skillnad mellan motorgasol och annan gasol. Även motorgasol i flaska t o m 45 kg bör således omfattas av skatteplikten.

## 3) Beskattningsvärdets bestämmande

I skrivelse till riksskattenämnden har framställts förfrågan huruvida den 20-procentiga reduceringsregeln kan anses tillämplig vid uthyrning av bogserbåt med skötare i samband med muddring för t ex ett hamnbygge i likhet med vad som är fallet med internt transporter vid ett vägbygge.

Om den 20-procentiga reduceringsregeln kan anses tillämplig ansåg frågeställaren, att arbetsområdet vid muddring även innefattar transportvägen till tippplatsen emedan tippning som regel ej kan

förläggas alltför nära muddringsplatsen. Av tekniska skäl måste dessutom en bogserbåt ha betydligt större "arbetsradie" än en lastbil.

Riksskattenämnden fann vid samman-

träde den 11 maj 1970 att de i ansökningsen omförmälda tjänsterna utgör transporttjänster på vilka de i 14 § mervärdesskatteförordningen intagna reduceringsreglerna inte äger tillämpning.

(Stockholm den 12 juni 1970)

R II: 21



## II

### *Meddelanden från*

# Riksskattenämnden



Årg 11

*Ang. mervärdesskatten*

Nr 5 1970

#### 1) Deklarationsanvisningar

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 25 juni 1970 beslutat att meddela följande anvisningar till ledning för avgivande av deklaration för mervärdesskatt vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder under tiden 1 juli—31 december 1970.

Tidigare anvisningar i ämnet meddelade av nämnden den 29 november 1968 (Rsn II 1969:13) upphör att gälla vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr o m den 1 juli 1970.

Vid redovisning för mervärdesskatt skall användas en blankett enligt fastställt formulär som samtidigt utgör deklaration och postgiroinbetalningskort. Genom länsstyrelsens försorg utsänds blanketter till sådana skattskyldiga som har att avge deklaration för mervärdesskatt, d v s till registrerade skattskyldiga. När i den följande framställningen används benämningen

”skattskyldig” förstås därmed registrerad skattskyldig.

Redovisning sker för bestämda perioder, omfattande i allmänhet två kalendermånader. Andra perioder kan också förekomma. Av det för varje skattskyldig utfärdade registreringsbeviset framgår i vilken ordning redovisningen skall ske. Sålunda finns uppgift om bl a när deklaration skall avges och skatt betalas, vilken metod för redovisningen som skall användas och från vilken tidpunkt registreringen gäller.

Mervärdesskatt belöpande på viss redovisningsperiod skall betalas genom insättning på ett för hela riket gemensamt postgirokonto för mervärdesskatt (nr 444). *Skatt anses betald den dag då inbetalningskort eller försändelse som innehåller gireringskort inkommit till postanstalt.*

Den för deklaration och inbetalning gemensamma blanketten har utformats som ett hålkort och är uppdelad i en mottagar-

R II: 31

del (deklarationsdel) och en arkivdel. Deklarationsdelen vidareändas av posten till länsstyrelserna. Arkivdelen är avsedd för postgirokontorets bokföring och redovisning till länsstyrelserna av erlagda skattebelopp.

Blankettens framsida och baksida har avbildats på sid 2.<sup>1)</sup>

Som framgår av bilderna har blanketten försetts med ett sifferexempel för att man lättare skall förstå hur den skall fyllas i. Innan de olika raderna på deklarationsdelen, betecknade 1—10, närmare förklaras, bör följande framhållas.

Deklarationsblanketten utgör i första hand en handling för *redovisning av mervärdeskatt* (rad 1—7). Betalas inte skatten i tid utgår restavgift enligt särskilda grunder. Den skattskyldige kan i sådant fall samtidigt med betalningen av skatten även betala restavgiften (rad 8 resp 9). Den totala försäljningen av varor och tjänster samt värdet av uttagen — i båda fallen med skatten ej inräknad — under redovisningsperioden anges på rad 10 med uppgift om exportförsäljningen i särskild post inom linjen.

Deklaration skall *alltid* lämnas för varje redovisningsperiod oavsett om skatt skall betalas eller ej. Inbetalas ingen skatt, t ex om ingående avdragsgill skatt för viss period överstiger utgående skatt för samma period, skall deklaration inlämnas eller insändas till länsstyrelsen i slutet frankerat kuvert.

Vilken redovisningsperiod som avses, anges överst på deklarationen i därför avsett utrymme.

Deklarationen skall undertecknas på heder och samvete. Detta sker på framsidan av inbetalningskortet såsom framgår av

bilden på sid 2<sup>1)</sup>. Endast den som enligt aktiebolagsregister, handels- eller föreningsregister äger teckna firman kan avge behörig deklaration för juridisk person. I övriga fall undertecknas deklarationen av den skattskyldige, d v s av näringsidkaren eller i fråga om enkla bolag o d av den delägare vars andel i verksamheten deklarationen avser.

Redovisning för mervärdeskatt sker antingen enligt kontantmetoden eller enligt bokföringsmässiga grunder. Innebörden av dessa redovisningssätt se nedan. Vilken av dessa metoder, som skall användas, framgår av registreringsbeviset. Det är att märka att den gällande metoden skall användas vid redovisning av både utgående mervärdeskatt och ingående mervärdeskatt. Vad som menas med utgående resp ingående skatt framgår av särskilda avsnitt nedan.

*Kontantmetoden* innebär att skattskyldighet inträder när vederlag inflyter kontant eller i form av vara eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Även kontantbelopp eller i förekommande fall vara (motsvarande), som erläggs eller lämnas i förskott eller a conto för beställd skattepliktig vara, byggnad eller tjänst, skall upptas till beskattning när de tas emot av den skattskyldige eller på annat sätt kommer honom till godo.

Till vederlag att redovisa räknas inte bara när vara lämnas som betalning utan även när tjänst tillhandahålls som ersättning. Med kontant likvid (vederlag) i mervärdeskatteseende likställs när presentkort eller annan liknande anvisning mottas som likvid för vara eller tjänst. När presentkortet eller anvisningen försäljs, utgör detta inte någon omsättning som medför skattskyldighet i mervärdeskatteseende. I summa utgående skatt skall vi-

<sup>1</sup> Se sid 35 i detta meddelande.

dare inräknas den skatt som belöper på influtna kundfordringar, växellikvider, avbetalningar, förskottsbetalningar, i avtalat pris ingående räntor o dyl samt på värdet av skattepliktiga uttag, t ex för eget eller anställdas behov. Det är att märka att utgående skatt på egna uttag av vara *även* skall anges inom linjen i därför avsett utrymme. Värdet av uttag av vara hänförs alltid till den period varunder uttaget skett.

Överlämnande av växelaccept eller annat skuldebrev utgör inte likvid för vara eller tjänst och medför således inte att skattskyldighet inträder för säljaren eller att köparen erhåller rätt till avdrag.

Har i samband med avtal visst pris överenskommit och har en eller flera växlar eller annat skuldebrev utställt, utgörs det avtalade priset dels av det sammanlagda beloppet av desamma och dels av annat vederlag som därutöver erlagts (t ex kontant). Detta gäller även om lägre belopp kan ha angetts i köpeavtal, faktura eller liknande handling.

I det avtalade priset skall som tidigare nämnts inräknas alla räntor och andra avgifter som säljare och köpare kommit överens om vid avtalets ingående. Detta gäller även om räntan inte är till beloppet fastställd utan baseras på endast en ränteklausul och amorteringstid. Vad nu sagts gäller oberoende av tillämpad redovisningsmetod och oavsett om den skattskyldige diskonterar växeln eller ej. Avdrag för diskonto får inte göras.

Om den skattskyldige tillämpar kontantmetoden inträder skattskyldigheten när växel diskonteras, omsätts eller löses. Diskonteras växel skall den skattepliktiga omsättningen och därpå belöpande mervärdesskatt framräknas i enlighet med vad nedan sägs om skattskyldig som tillämpar

redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Vid omsättning av icke diskonterad växel skall som skattepliktig omsättning upptagas belopp som motsvarar vad som kan anses avbetalat av det avtalade priset. Vid inlösen av sådan växel skall som skattepliktig omsättning upptagas det avtalade priset.

*Bokföringsmässiga grunder innebär* att skattskyldig — utöver vad som influtit vid kontantförsäljning — har att inräkna uppkommen fordran i sin skattepliktiga omsättning. Vid tillämpning av denna metod inträder skattskyldigheten i fråga om kontantförsäljningar när vederlag inflyter och i fråga om fordran när denna uppkommer. Förskott eller a contobelopp medför således inte i och för sig någon skattskyldighet.

Vid växeltransaktioner har den skattskyldige att framräkna de räntor — i förekommande fall mot bakgrunden av avtalsdagens ränteläge — som skall anses ingå i det avtalade priset och redovisa härpå belöpande mervärdesskatt. Av fakturan skall framgå skatten på hela det avtalade priset.

*Gemensamt för båda redovisningsmetoderna*, när det gäller växeltransaktioner, är att om säljaren själv behåller växlarna skatt inte skall redovisas med större belopp än vad som belöper på det pris köparen erlagt. Därvid skall dock i förekommande fall iakttas bestämmelserna i 15 § mervärdesskatteförordningen om utfärdande av kreditnota.

Vad ovan sagts i fråga om bestämning av beskattningsvärde och beräkning av skattepliktig omsättning vid diskontering av växel skall äga motsvarande tillämpning vid s k *lombardering* av växlar, *diskontering av kontrakt* samt i fråga om lik-

vider som inflyter från s k *kontoringsförsäljningar*.

Omsättningsränta som utgår utanför avtalet skall inte inräknas i den skattepliktiga omsättningen. Som exempel på sådan omsättningsränta kan nämnas det fall att köparen på växelns förfallodag inte förmår lösa växeln. Om säljaren då medger omsättning som inte tidigare avtalats och därvid betingar sig ränta, skall denna inte inräknas i den skattepliktiga omsättningen.

Det bör framhållas i detta sammanhang att avdrag inte får göras för *kassarabatter* i form av s k villkorliga rabatter som utgår vid betalning inom viss tid. Detta medför att till utgående skatt som belöper på likvid skall läggas även den utgående skatt som belöper på sådan rabatt.

Lämnas *återbäring, bonus eller annan rabatt*, som inte utgör s k villkorlig rabatt (kassarabatt), i efterhand och avser förmånen skattepliktig omsättning för vilken utgående skatt tidigare redovisats, får belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på förmånen dras av från den eljest utgående skatten för den period varunder den på angivet sätt utgetts.

*Exempel:*

Utgående skatt för september—oktober .....	10 000 kr
Utgående skatt på kontant utgiven återbäring under samma tid avseende skattepliktiga försäljningar för vilka utgående skatt tidigare redovisats	<u>-3 000 „</u>
Utgående skatt att ange på rad 1 för september—oktober ....	7 000 kr

Sammanställning som utvisar denna uträkning skall bevaras.

Vidare bör framhållas att om *förlust på*

*fordran* uppkommer, för vilken den skattskyldige tidigare redovisat utgående skatt, får ett mot denna skatt svarande belopp dras av i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Inflyter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter tas upp i redovisningen.

Vad i föregående stycke sagts gäller endast skattskyldig som redovisar mervärdesskatt enligt bokföringsmässiga grunder.

*Exempel:* (skattesats 10 procent)

Utgående skatt redovisad för juli—augusti .....	20 000 kr
I detta belopp ingår skatt på viss kreditleverans med .....	1 000 „
Förlust på fordran för leveransen föreligger i september	

Utgående skatt på omsättning under september—oktober ..	30 000 „
Avgår den skatt som tidigare redovisats för nämnda kreditleverans, eftersom förlust föreligger på denna fordran ..	<u>-1 000 „</u>

Utgående skatt att ange på rad 1 för september—oktober	29 000 kr
--	-----------

Med *utgående skatt* förstås den mervärdesskatt, som belöper på den skattskyldiges skattepliktiga omsättning inom landet.

Beroende på vad den skattepliktiga omsättningen hänför sig till i det enskilda fallet beräknas den utgående skatten på ettdera av följande sätt, nämligen

1. på ett beskattningsvärde som utgörs av ett oreducerat vederlag inräknat skatt (oreducerade beskattningsvärden). Vid uttag av vara utgörs beskattningsvärdet av saluvärdet inräknat skatt. På rad 1 anges utgående skatt beräknad på oreducerade beskattningsvärden efter den lägre skattesatsen (10 procent) och på rad 1 a redovisas utgående förhöjd mer-



perioden ävensom mervärdeskatt som tullverket påfört honom (eller varuhavaren för hans räkning) vid import av varor för verksamheten under perioden.

Var och en som är skyldig att deklarerat skall i skäligen omfattning sörja för att underlag finns för fullgörande av deklARATIONSSKYLDIGHETEN, för kontroll av deklARATIONEN och för fastställelse av skatt. Detta underlag (räkenskaper, anteckningar, verifikation, sammanställningar eller motsvarande) skall bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser. Om skyldighet i vissa fall att föra räkenskaper är särskilt stadgat (i bokföringslagen, aktiebolagslagen etc).

De numrerade avsnitt som följer här nedan hänför sig till motsvarande numrerade rader i deklARATIONSBLANKETTEN. Under varje avsnitt behandlas var för sig redovisning enligt kontantmetoden och enligt bokföringsmässiga grunder.

Samtliga totalbelopp som anges i deklARATIONEN avrundas nedåt till hela kronor.

#### Rad 1

Den totala summan av utgående skatt efter den lägre skattesatsen (10 procent) på oreducerade beskattningsvärden under den angivna redovisningsperioden anges i kronkolumnen. Inom linjen anges den del av den totala utgående skatten som belöper på egna uttag. (Se deklARATIONSEXEMPLET på sid 2)<sup>1)</sup>.

Används *kontantmetoden* skall på rad 1 anges summan av den utgående skatt som under redovisningsperioden influtit kontant i förekommande fall med tillägg för skatt som belöper på s k villkorliga rabatter (se sid 2 spalt 1 nederst)<sup>2)</sup> eller i na-

<sup>1)</sup> Se sid 35 i detta meddelande.

<sup>2)</sup> Se sid 34 spalt 1, mitten, i detta meddelande.

tura (vara eller tjänst) i samband med likvid för omsatta skattepliktiga varor och tjänster.

Används *bokföringsmässiga grunder* som redovisningsmetod skall på rad 1 anges inte bara summan av den utgående skatt som belöper på vad som influtit från kontantförsäljning eller motsvarande (jfr kontantmetoden och behandlingen av s k villkorliga rabatter) under perioden utan även summan av den utgående skatt som belöper på fakturerad kreditförsäljning och motsvarande. I övrigt gäller i tillämpliga delar vad ovan angetts i avsnittet om kontantmetoden vid ifyllandet av rad 1.

#### Rad 1 a

På denna rad redovisas utgående skatt beräknad på oreducerade beskattningsvärden efter den högre skattesats (14 procent) som utgår vid omsättning (försäljning och uttag) av vissa varor från och med den 9 februari 1970 enligt förordningen den 6 februari 1970, nr 4, om höjd mervärdeskatt på vissa varor. På den prickade raden anges längst till vänster "14 %".

Inom linjen (på den prickade raden) anges — utöver "14 %" — inom parentes den utgående skatt som belöper på egna uttag, försedd med texten: (varav skatt på egna uttag . . . . kr). Jfr rad 1 och blankettexemplet p åsid 2<sup>1)</sup>.

Uppkommer förlust på fordran eller lämnas återbäring eller annan tidigare nämnd förmån, för vilken utgående skatt tidigare redovisats efter den lägre skattesatsen, får ett belopp motsvarande den skatt, beräknad efter den lägre skattesatsen, som belöper på förlusten eller förmånen dras av från den eljest utgående skatt som redovisas på denna rad, om fråga är om sådana varor som vid omsättning

från och med den 9 februari 1970 skulle ha beskattats efter den högre skattesatsen.

*Exempel:*

Utgående skatt efter skattesatsen 14 % vid omsättning av personbilar under september—oktober . . . . . 14 000 kr  
Utgående tidigare redovisad skatt efter skattesatsen 10 % som belöpt på kreditförsäljning avseende personbil under december 1969, på vilken fordran förlust nu uppkommit —1 000 „  
Utgående skatt att ange på rad 1 a för september—oktober. . 13 000 kr

I övrigt gäller i tillämpliga delar vad ovan angetts beträffande rad 1.

*Rad 2*

Utgående skatt på beskattningsvärden reducerade till 60 procent.

*Rad 3*

Utgående skatt på beskattningsvärden reducerade till 20 procent.

I princip skall samma tillvägagångssätt användas vid ifyllande av dessa båda rader som av rad 1. Man har sålunda även här att beakta vilken redovisningsmetod som gäller. I fråga om rad 2 skall skatt på egna uttag av varor *även* anges inom linjen i därför avsett utrymme. Vad som skiljer utgående skatt angiven på rad 2 och 3 från sådan skatt på rad 1 är att i de båda förra fallen har skatten uträknats på reducerade beskattningsvärden (60 resp 20 procent). I en verksamhet, som tillämpar kontantmetoden och den 60-procentiga reduceringsregeln och som har mervärdeskatten inräknad i priserna, får man fram den utgående skatten genom att räkna fram 6 procent av summan av influtna likvider — med tillägg i förekommande

fall för sk villkorliga rabatter — för perioden.

*Exempel:*

Den skattepliktiga omsättningen med skatten inräknad uppgår till 106 383 kronor. Skattesatsen är 10 procent. Den utgående skatten, som skall införas på rad 2, utgör 6 382 kronor ( $106\,383 \times 0,06 = 6\,382,98$ ).

På motsvarande sätt förfars vid uträkning under enahanda förutsättningar när den 20-procentiga reduceringsregeln används. Den skattepliktiga omsättningen multipliceras med 0,02 eller 2 procent.

*Rad 4*

Belopp införda i kronkolumnen på raderna 1, 1 a, 2 och 3 läggs ihop och summan införs på rad 4.

*Rad 5*

På denna rad liksom på rad 6 anges summan av de ingående skatter för vilka avdragsrätt föreligger (avdragsgilla ingående skatter). De båda totalbeloppen anges, som syns av blanketten, var för sig i den vänstra kronkolumnen och summan av dem i den högra kolumnen på rad 6.

På *rad 5* redovisas endast sådan avdragsgill ingående skatt som belöper på den redovisningsperiod som deklarationen omfattar. Skatten skall vara hänförlig till den verksamhet som redovisas i deklarationen.

Avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling om inte säljaren enligt särskilt stadgande är undantagen från skyldighet att på sådan handling ange skattens belopp. Det undantag som här åsyftas, är att skattens belopp inte behöver anges på frankerings-

märke eller liknande handling. I dessa fall äger den skattskyldige köparen rätt att själv uträkna den för honom ingående skatten genom att multiplicera märkets valör med 0,1 vid en skattesats av 10 procent och anse det därvid erhållna beloppet som ingående skatt.

*Exempel:*

Frankeringsmärkets valör är 5 kronor. Skattesats 10 procent. Mervärdesskatten utgör då  $5 \times 0,1 = 0,50$  kr.

*Det är att märka att i andra fall än det nu angivna måste avdraget alltid vara styrkt av en skattedebitering på faktura eller motsvarande handling.*

När avdrag för ingående skatt får göras sammanhänger med om den skattskyldige använder kontantmetoden eller bokföringsmässiga grunder vid redovisning för mervärdesskatt. Samma redovisningsätt skall genomgående gälla för utgående skatt och ingående skatt.

Tillämpas *kontantmetoden* får avdrag ske för ingående skatt i den takt som skatten betalas. Detta innebär följande.

Betalas slutbelopp i faktura eller motsvarande handling med påförd uppgift om den ingående skattens belopp helt på en gång får skatten, om den i övrigt är avdragsgill, dras av som ingående skatt för den redovisningsperiod under vilken betalningen skett.

Betalas fakturabeloppet i föregående stycke genom avbetalningar innebär detta att av det debiterade skattebeloppet skall så stor del anses vara betald som motsvarar avbetalningens andel av hela fakturabeloppet.

*Exempel:*

Hela fakturabeloppet inräknat  
skatt (skattesats 10 procent) 11 111:10

I fakturabeloppet ingående skatt (separat angivet på fakturan) ..... 1 111:10  
Avbetalning sker vid fem tillfällen med lika stora belopp 2 222:22  
Vid varje avbetalningstillfälle utgör den avdragsgilla ingående skatten ..... 222:22

Det är inte tillåtet att anse att den första avbetalningen — i exemplet kr 2 222:22 — omfattar i första hand *all* ingående skatt, kronor 1 111:10, och att vad därefter återstår utgör avbetalning på fakturapriset före skatt.

Tillämpas *bokföringsmässiga grunder* inträder avdragsrätten som regel när faktura eller motsvarande handling erhålls.

I verksamhet som till en del omfattas av och till annan del inte omfattas av mervärdesskatteförordningens bestämmelser uppdelas ingående skatt på förvärv som inte helt kan hänföras till den ena eller andra delen av verksamheten på en avdragsgill och en icke avdragsgill del, exempelvis i proportion till skattepliktig och icke skattepliktig omsättning i verksamheten.

*Exempel:*

Ingående skatt på ett gemensamt förvärv uppgår till 10 000 kronor. Den skattepliktiga delen utgör 8/10 av hela omsättningen och den icke skattepliktiga delen 2/10. Avdrag görs för ingående skatt (avdragsgill del) med 8 000 kronor (8/10 av 10 000). Resterande ingående skatt, 2 000 kronor, får inte dras av (icke avdragsgill del).

Ett viktigt undantag från principen om uppdelning av ingående skatt på sätt nyss nämnts utgör det fall, då skattskyldighet föreligger för endast *mindre del av verksamhet*. Rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv föreligger i detta fall endast

ifråga om sådan skatt som påförts förvärv som *helt* avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Detta skall anses vara fallet om omsättningen i den verksamhet som omfattas av skattskyldigheten normalt inte överstiger 5 procent av verksamhetens totala omsättning.

#### Rad 6

På denna rad redovisas andra avdragsgilla ingående skatter än dem som anges på rad 5. Som exempel på sådana andra skatter, som här kan dras av, kan nämnas då ingående skatt för viss redovisningsperiod överstiger utgående skatt för samma period, (överskjutande ingående skatt) och återbetalning därav ej sker. En sammanställning av fall då belopp kan dras av på rad 6 under förutsättning att de i övrigt är avdragsgilla, följer här nedan

- a) överskjutande ingående skatt från tidigare redovisningsperiod(er) och avseende den skattskyldiges här redovisade verksamhet
- b) överskjutande ingående skatt från samma eller tidigare redovisningsperiod(er) avseende andra verksamheter som den skattskyldige bedriver och för vilka han lämnar deklaration för mervärdesskatt
- c) avdrag, som anses som avdrag för ingående skatt enligt punkt 2 sjunde stycket av övergångsbestämmelserna enligt lydelse i förordningen den 29 november 1968 (nr 580) angående ändring i förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdesskatt.

I fråga om inverkan på avdragsrätten vid redovisning enligt kontantmetoden eller enligt bokföringsmässiga grunder hänvisas till vad ovan framhållits under rad 5.

#### Rad 7

Här anges det restbelopp (positivt eller negativt) som erhålls när beloppet på rad 4 minskas med summan av belopp infört på rad 5 och i förekommande fall på rad 6.

Blir beloppet positivt (skatt att betala) införs beloppet även på rad 9, om skatten betalas i rätt tid.

Blir beloppet negativt (skatt att återfå eller avräkna) beror det som regel på beloppets storlek om det skall kontant återbetalas eller avräknas. Deklarationen insänds direkt till länsstyrelsen (mervärdesskattekontoret).

#### Rad 8

Betalas inte skatten i rätt tid och ordning utgår restavgift. Denna uppgår till 4 öre för varje hel krona av den skatt som inte betalats, dock till minst 10 kronor. Öretal som uppkommer vid denna beräkning jämnas till närmast högre hela kronantal. Skattskyldig kan med ledning härav själv tillföra restavgiften på rad 8.

#### Ett par exempel:

1. Skattebelopp som inte betalats i rätt tid uppgår till . . . . . 103 kr  
Restavgift att tillföras på rad 8 ( $0,04 \times 103 = 4,12$ ) . . . . . 10 kr
2. Skattebelopp som inte betalats i rätt tid uppgår till . . . . . 1 103 kr  
Restavgift att tillföras på rad 8 ( $0,04 \times 1 103 = 44,12$ ) . . . . . 45 kr

#### Rad 9

På denna rad införs det positiva beloppet på rad 7 i förekommande fall ökat med beloppet på rad 8. Som framgår av ledtexten (belopp att inbetala) utgör totalbeloppet den skatt (med restavgift) som skall betalas in på konto 444. Därför införes beloppet även på blankettens omstående sida i därför avsett utrymme.

### Rad 10

På raden anges total skattepliktig och icke skattepliktig försäljning av varor och tjänster samt värdet av egna uttag av skattepliktiga och icke skattepliktiga varor som skett under perioden. Mervärdeskatten skall ej inräknas. Som en särskild post inom linjen anges vad som av den totala försäljningen belöper på export.

Med total försäljning i detta sammanhang förstås exempelvis summan av in-  
flutna likvider — med tillägg av sk villkorliga rabatter som utgår vid betalning inom viss tid — och summan av fakturerade försäljningar och liknande under den tilländalupna redovisningsperioden. Detta gäller oberoende av vilken redovisningsmetod som tillämpas i mervärdeskattehan-  
seende. Det är med andra ord fråga om uppgifter som utan större omgång kan hämtas från försäljnings- eller motsvarande konto i räkenskaperna med beaktande av returerna o dyl.

### 2) Export

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 17 juni 1970 beslutat att som *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) i fråga om *omsättning av vara eller tjänst genom utförelse (export)*, att gälla vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr o m den 1 juli 1970.

Anvisningen, som träder i stället för av riksskattenämnden den 30 december 1968 (RSN II 1969:47) och den 4 november 1969 (RSN II 1969:151) meddelade anvisningar i ämnet, är föranledd av att 2 § MF och anvisningarna till 2 § MF samt 11 § 3 MF och anvisningarna till 11 §

MF erhållit ändrad lydelse fr o m den 1 juli 1970 (proposition 1970:123, bevillningsutskottets betänkande 1970:39, SFS 1970:183).

### Författningstext

#### 1 § MF

Mervärdeskatt erlägges enligt bestämmelserna i denna förordning till staten vid omsättning inom landet och vid införelse samt, när Konungen förordnar därom, vid utförelse.

#### Anvisningarna till 1 § MF

-----

Mervärdeskatt utgår icke vid export om Konungen ej särskilt förordnat att skatt skall erläggas. Se vidare punkt 4 av anvisningarna till 2 §.

#### 2 § MF

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

- 1) skattepliktig vara, byggnad eller tjänst,
- 2) vara som anges i 8 § 1—5, tjänst som anges i 10 § och avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 1, 3, 4 eller 5 i vad sistnämnda punkt avser annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning.

Skattskyldig är vidare den som i yrkesmässig verksamhet omsätter sådan vara eller tjänst som anges i första stycket genom utförelse (export).

#### Anvisningarna till 2 § MF

-----

2. Med omsättning av vara, byggnad eller tjänst förstås enligt denna förordning att vara eller byggnad säljes och att tjänst utföres eller förmedlas (tillhandahålles) mot vederlag. Med försäljning likställs byte.

4. Som export räknas bl a omsättning av vara eller tjänst på fartyg och luftfartyg i utrikestrafik samt omsättning som innebär försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst till eller för bruk på sådant fartyg eller luftfartyg. Som ex-

port räknas även varuförsäljning inom landet, när direkt utförsel av varan för köparens räkning skall ombesörjas av speditör eller fraktförare som anlitas av säljaren eller köparen. Motsvarande gäller i fråga om varuförsäljning inom landet till utländsk företagare som hämtar varan här i landet för direkt utförsel med eget transportmedel, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet. Vidare räknas exempelvis arkitektarbete som avser anläggning utom landet till export.

### 11 § MF

Från skatteplikt undantages

1) tjänst enligt 10 § 1 som avser vara, vilken införes till landet endast för tjänstprestationen i fråga för att därefter åter utföras ur landet av den som ombesörjt prestationen,

3) transport av vara till eller från utlandet, transport i samband med renhållning samt transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med införseln eller utförseln,

### Anvisningarna till 11 § MF

Undantaget under 3 för transporter till eller från utlandet gäller direkta sådana transporter. Sker särskild transport av export- eller importgods helt inom landet, föreligger skattepliktig transporttjänst.

Undantaget under 3 för tjänst för utländsk uppdragsgivares räkning gäller endast när tjänsten har avseende på verksamhet som uppdragsgivaren bedriver och som skulle ha medfört skattskyldighet till mervärdesskatt, om den bedrivits här i landet.

### Riksskattenämnden

Av författningstexten framgår, att skatt i princip inte skall erläggas vid export. Skattskyldighet inträder dock för den som

yrkesmässigt omsätter vara eller tjänst genom export. Samtidigt föreligger en generell avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som belöper på förvärv av vara eller tjänst för verksamheten. Härigenom blir inte exporten belastad med mervärdesskatt.

Genom en kungörelse den 20 november 1968 (nr 591) om erläggande av mervärdesskatt i vissa fall vid utförsel har den principiella skattefriheten vid export inskränkts. Den berör dock endast ett begränsat område, nämligen vid utförsel i samband med försäljning ombord på fartyg i egentlig närtrafik med Danmark, Finland och Norge. Kungörelsen behandlas inte närmare i denna anvisning. Hur denna bör tillämpas har av riksskattenämnden behandlats i en särskild anvisning den 24 januari 1969 (RSN II 1969: 82).

I fråga om export, som är att hänföra till omsättning av vara och tjänst i utrikes trafik, får riksskattenämnden hänvisa till nämndens den 20 december 1968 (RSN II 1969:56) meddelade anvisning angående tillbehör och utrustning till fartyg.

Vad i nämnda anvisning sägs om fartyg i utrikes trafik gäller jämväl i tillämpliga delar luftfartyg i utrikes trafik.

Vid tillämpning av MF:s regler om export bör frihamn likställas med utrikes ort, dock inte i fråga om tillhandahållande av varor avsedda att användas i frihamn eller tillhandahållande av tjänster i frihamn eller för frihamn och där förekommande verksamheter. Beträffande transport av vara till frihamn, se nedan.

I det följande behandlas först export av vara och därefter export av tjänst.

### Export av vara

Försäljning vid vilken varan avlämnas utom landet — t ex fritt (franco) utländsk

ort — anses alltid som exportförsäljning.

Vidare räknas som export varuförsäljning inom landet när varan i anslutning till transaktionen skall direkt utföras ur riket av speditör eller fraktförare som anlitas av säljaren eller köparen. På samma sätt behandlas försäljning till utländsk företagare som hämtar varan här i landet med eget transportmedel. Som förutsättning gäller därvid att varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet.

Försäljning vid vilken varan avlämnas inom landet bör anses som exportförsäljning även om köparen är företagare här i landet under förutsättning att köparen utan att omhänderta varan redan vidare-sålt eller omedelbart vidare-säljer den under sådana förhållanden som här avses.

Säljaren skall i samtliga fall på ett betryggande sätt kunna visa att utförelse skett, exempelvis genom speditorsintyg, styrmanskvitto eller på därmed jämförligt sätt.

I fall då svensk säljare levererar varor utomlands med egna fordon förekommer inte speditorsintyg eller styrmanskvitto som avses i närmast föregående stycke. Som bevis om att exportförsäljning föreligger bör i stället godtas att säljaren i sina räkenskaper har faktura utställd på köpare i utlandet samt kopia av utgående varuanmälan avseende de försålda varorna.

I det fall då utländsk företagare köper varor i Sverige och för dem ur landet med eget fordon gäller som förutsättning för skattefrihet att sådan bevisning föreligger, som avses i närmast föregående stycke. Även bestyrkt kopia av inkommande varuanmälan eller motsvarande handling avlämnad till utländsk tullmyndighet bör kunna godtas som bevis om att varan utförts ur landet. Därutöver krävs att sälja-

ren i sina räkenskaper har skriftlig försäkran från köparen att de inköpta varorna omedelbart efter inköpet skall föras ur landet och i utlandet användas i verksamhet som där bedrivs av köparen. Med utländsk företagare förstås här svensk eller utländsk företagare som driver verksamhet utom riket.

Leverans till utrikesdepartementets kurerexpedition bör anses som export. Som förutsättning för skattefrihet bör därvid gälla att säljaren erhåller ett under tjänsteansvar utfärdat kvitto av innebörd att varan mottagits för vidare befordran utomlands.

I sammanhanget må härutöver framhållas att försäljning i Sverige till främmande makters beskickningar i Sverige och dessas personal härstädes inte kan anses som export.

Försäljning av skattepliktiga varor till utländska turister och andra som mera tillfälligt uppehåller sig inom riket kan inte likställas med exportförsäljning även om varorna utförs ur riket av köparna för användning utom riket. Motsvarande gäller i fråga om tjänstestationer, t ex reparation av vara som utländsk turist inlämnat för lagning och själv avhämtar. Om emellertid varorna i stället för att överlämnas till köparen här i riket levereras för köparens räkning direkt för mottagande utom riket föreligger exportförsäljning. Säljaren skall i sådant fall kunna styrka att export ägt rum, t ex genom postkvitto, fraktsedel eller på ovan angivna sätt.

Beträffande mervärdeskatt på kostnader för transport av exportgods hänvisas till författningstexten (11 § 3 MF med tillhörande anvisningar). Transport till eller i frihamn bör betraktas som transport inom landet. Såvitt gäller av speditör till-

handahållna tjänster avseende import- och exportgods har riksskattenämnden den 3 juni 1970 meddelat särskild anvisning. (Se nästa spalt.)

#### *Export av tjänst*

Av författningstext och förarbeten framgår att även tjänst kan exporteras. Som exempel härpå anges arkitektarbete som avser anläggning utom landet. Andra exempel på export av tjänst är annonsuppdrag som företag här i landet åtagit sig att utföra i utländsk tidning eller när reklam-tjänst utförs i annat land av företag här i landet.

I detta sammanhang bör nämnas att genom särskilt stadgande (11 § 1 MF) har från skatteplikt undantagits när vara införs till landet för reparation, ändring, rengöring eller annan liknande tjänst för att därefter ånyo utföras av den som ombesörjt tjänsten. Tillhandahållande av sådan tjänst har därmed likställts med export av tjänst. Tillhandahålles tjänst åt någon som därefter själv för ut varan ur landet föreligger dock skatteplikt.

Den skattskyldige skall i samtliga fall kunna styrka att fråga är om export av tjänst. Detta kan lämpligen ske genom företeende av avtal, speditiointyg o dyl.  
*Avdrag för ingående mervärdeskatt*

Mervärdeskatt skall inte erläggas till staten för omsättning av exporterade varor och tjänster. Som ovan framhållits föreligger trots detta skattskyldighet för den som yrkesmässigt omsätter vara eller tjänst genom export. Det skall här framhållas att denna skattskyldighet endast avser sådana varor och tjänster som omfattas av skatteplikten eller är undantagna från skatteplikt enligt 8 § 1—5 eller 11 § 1, 3, 4 och 5 MF. Sådan skattskyldig åligger

att anmäla sig till vederbörande länsstyrelse för registrering och i vederbörlig ordning avge deklaration till länsstyrelsen.

Den skattskyldige äger rätt att i sin skatteredovisning som avgående post upptaga — förutom ingående mervärdeskatt, som hänförs till förvärv eller införsel för annan verksamhet som medför skattskyldighet — även sådan ingående mervärdeskatt som belöper på exportverksamheten.

### 3) Transport och spedition

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 3 juni 1970 beslutat att som *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) såvitt gäller *transport- och speditiionsverksamhet* att gälla vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder från och med den 1 juli 1970.<sup>1)</sup>

Anvisningen, som träder i stället för en av riksskattenämnden den 27 september 1968 (RSN II 1969:31) meddelad anvisning, är föranledd av att 11 § MF och anvisningarna till nämnda paragraf erhållit ändrad lydelse fr o m den 1 juli 1970 (proposition 1970:123, bevillningsutskottets betänkande 1970:39 och SFS 1970:183).

#### *Författningstext*

##### *10 § MF*

Tjänst är skattepliktig, om ej annat följer av 11 §, när tjänsten avser

— — — — —  
6) transport av vara eller förmedling av sådan tjänst,  
— — — — —

<sup>1)</sup> Jfr Kungl Maj:ts beslut den 17 juni 1970 att gälla fr o m den 1 juli 1970 för medlemmar i Sveriges speditörförbund (sid 46).

### 11 § MF

Från skatteplikt undtages

3) transport av vara till eller från utlandet, transport i samband med renhållning samt transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med införseln eller utförseln.

### Anvisningarna till 11 § MF

Undantaget under 3 förtjänst för utländsk uppdragsgivares räkning gäller endast när tjänsten har avseende på verksamhet som uppdragsgivaren bedriver och som skulle ha medfört skattskyldighet till mervärdesskatt, om den bedrivits här i landet.

### Riksskattenämnden

Speditör är vid tillämpningen av MF den som i yrkesmässig verksamhet mot gottgörelse, för annans räkning men i eget namn, ombesörjer varuförsändelser och i samband därmed stående åtgärder, utför förtullningsuppdrag, omlastning, lagring och försäkring av gods samt vidtar därmed sammanhängande åtgöranden.

Speditören skall alltså inte själv utföra transporten utan vara verksam i dess initial- respektive terminalskede. Ofta åtar han sig dock även bifunktioner, såsom fristående lagringsuppdrag och lokaltransporter. Det förekommer att speditör skaffar sig egna bilar eller uppdrar åt annan att genomföra transporten för hans räkning.

Som framgår av det tidigare sagda träffas avtal mellan speditören och uppdragsgivaren av innebörd att den förstnämnde mot gottgörelse skall svara för att gods

transporteras från en ort till en annan. Av speditör utförda prestationer får som regel anses hänförliga till i 10 § 6 omförmälda skattepliktiga tjänster.

### Inrikes transport

Transport av vara helt inom landet utgör enligt mervärdesskatteförordningen skattepliktig tjänsteprestation. I avtal om sådan transport kan ingå kostnader och arvoden av olika slag avseende tjänster som i och för sig kan vara av såväl skattepliktig som skattefri natur. Som exempel kan nämnas terminalkostnader i samband med förtullning eller omlastning, arvoden för biträde med in- eller utförtullning (klarening), avisering, dragarpengar m m. Dyliga kostnadselement bör anses som en del av transportkostnaden och bör beskattas som utgörande ett led i transporten, oavsett om kostnaderna debiteras öppet eller ej.

Ersättning för förskotterade tullar, skatter och andra avgifter utgör inte skattepliktig omsättning i speditörs verksamhet. Detsamma gäller varuefterkrav.

Avtal som enbart avser varutransport mellan ort inom landet och svensk frihamn anses som transport helt inom landet. Se dock avsnittet ”Uppdrag för utländsk uppdragsgivare”.

### Direkttransport till eller från utlandet

Avtal som innefattar att speditör åtager sig att enligt ett av honom utställt genomgående fraktdokument eller motsvarande handling svara för att gods transporteras från inrikes till utrikes ort eller tvärtom bör anses som sådan direkttransport av vara till eller från utlandet som enligt 11 § MF är undantagen från skatteplikt. Detta bör gälla även i de fall speditören för uppdragets fullgörande anlitar olika

transportmedel eller fraktförare för delsträckor inom landet. Avgörande för bedömningen huruvida skattefri transport föreligger bör vara det mellan speditören och uppdragsgivaren träffade avtalet. Även i uppdrag av nu ifrågavarande art förekommer tjänster av samma slag som nämnts i avsnittet om inrikes transport. I överensstämmelse med vad som uttalats i nämnda avsnitt bör dessa tjänster i den mån de inryms i transportavtalet anses som ett led i den från skatteplikt undantagna transporten.

#### *Lagringsverksamhet*

Det förekommer att speditör och fraktförare driver viss lagringsverksamhet. I samband med ett transportuppdrags utförande inträffar ofta att gods magasineras under kortare tid i samband med omlastning, in- eller utförtullning och liknande. Sådan lagring bör betraktas som ett led i transporten. Skattskyldigheten härför bör vara beroende av skatteplikten för det transportuppdrag inom vilket lagringen utgör en del.

I andra fall åter förekommer det att speditör eller transportföretag i sina magasin upplåter lagringsutrymme för längre eller kortare tid. Sådan lagringsverksamhet är av icke skattepliktig natur. I samband med dylik lagring förekommer viss godshantering såsom in- och uttag, omflyttningar m m. Dessa tjänstprestationer bör anses som skattepliktiga transporttjänster som föranleder skattskyldighet.

#### *Uppdrag för utländsk uppdragsgivare*

Innebörden av 11 § 3 MF och anvisningarna till detta författningsrum i dess lydelse fr o m den 1 juli 1970 är att om en speditör eller fraktförare på uppdrag av

en utländsk uppdragsgivare i samband med pågående varuimport eller varuexport ombesörjer inrikes varutransport eller annan eljest skattepliktig tjänst inom landet, sådan tjänst likväl är undantagen från skatteplikt. En förutsättning är dock att uppdraget har avseende på av uppdragsgivaren bedriven verksamhet som är av sådan art att, om verksamheten bedrivits här i landet, den skulle ha medfört skattskyldighet enligt MF. Uppdrag för annan utländsk persons räkning, t ex privatperson eller handelsagent, medför som tidigare skattskyldighet.

#### *Klareringsuppdrag*

Med klarering avses här ombesörjande av tull-, införsel- och utförselformaliteter för transportmedel eller gods. Uppdrag som *enbart* omfattar klarering i samband med gränsövergång utgör inte skattepliktig tjänst enligt förordningen om mervärdesskatt. Klareringsarvode bör därför i sådant fall inte beskattas. Betalning av hamnavgifter och dragarpengar är vid dylikt uppdrag att anse som utlägg för uppdragsgivarens räkning. Mervärdesskatt som må debiteras av hamn eller dragarlag bör inte anses som ingående skatt i verksamheten; ersättning som uppbärs från uppdragsgivare för dylika utlägg utgör inte skattepliktig omsättning för speditören.

#### *Avdragsrätten*

I enlighet med det anförda föreligger skattskyldighet för speditören för all transportverksamhet. Därav följer rätt till avlyftning av ingående mervärdesskatt hänförlig till sådan verksamhet. Egentlig lagringsverksamhet eller utförande av ovan nämnda klareringsuppdrag är av icke skattepliktig natur och medför ej heller skattskyldighet. Rätt till avdrag föreligger

därför inte för ingående skatt avseende sådan del av verksamheten.

Kan siffermässig uppdelning mellan de olika verksamhetsgrenarna inte göras får avdraget beräknas efter skälig grund varvid omsättningens storlek i de olika grenarna torde kunna tjäna till vägledning.

Av speditör för uppdragsgivares räkning förskotterad mervärdeskatt utgör inte ingående skatt i speditörens verksamhet. Speditör äger därför inte rätt till avdrag för sådan skatt.

Vad i det föregående sagts om speditör äger motsvarande tillämpning på fraktförare.

#### 4) Frivilligt inträde

Genom beslut den 17 juni 1970 har Kungl Maj:t med stöd av 2 § tredje stycket förordningen om mervärdeskatt förordnat, att den, som bedriver yrkesmässig speditörsverksamhet och är medlem i Sveriges speditörförbund, från och med den 1 juli 1970 tills vidare skall vara skattskyldig enligt nämnda förordning icke endast för verksamhet som medför skattskyldighet enligt 2 § första eller andra stycket eller enligt 58 § förordningen utan även för verksamhet som innebär *dels* att ombesörja införsel till landet av skattepliktig vara för uppdragsgivares räkning, när skattskyldighet enligt 58 § förordningen åvilar speditören i egenskap av varuhavare, *dels* att magasinera eller på annat sätt förvara varor som avses i 2 § första stycket förordningen åt annan skattskyldig till mervärdeskatt. Vid tillämpningen av detta förordnande skall tjänst som nu nämnts anses som skattepliktig. Vidare skall som utgående skatt enligt 5 § andra stycket för-

ordningen om mervärdeskatt anses, förutom skatt som är att hänföra till vederlag för härigenom skattepliktig magasinering eller annan förvaring av vara, sådant uppdragsgivare debiterat belopp som svarar mot den skatt som speditören i egenskap av varuhavare har att erlagga till tullmyndigheten i samband med införsel till landet. Till följd härav skall skatt som speditör i egenskap av varuhavare har att erlagga vid införseln anses som sådan ingående skatt i speditörsverksamheten som medför rätt till avdrag i redovisning för mervärdeskatt enligt 17 § förordningen.

#### 5) Reklam och annonsering

Riksskattenämnden har den 20 december 1968 meddelat anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna (RSN II 1969:66) angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) såvitt gäller *reklam och annonsering*.

I nämnda anvisning har under punkterna E och F behandlats reklamtjänster för *utländska uppdragsgivare och förordningens tillämpning i fråga om handelsagenter m fl*. Sedan MF numera ändrats genom förordningen den 27 maj 1970 (SFS 1970:183, proposition 1970:123, bevillningsutskottets betänkande 1970:39) och ändringarna delvis avser de frågor, som behandlats i nyssnämnda punkter, har nämnden vid sammanträde den 3 juni 1970 beslutat att med upphävande i denna del av den tidigare meddelade anvisningen göra följande uttalande till ledning för beskattningsmyndigheterna att gälla vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder från och med den 1 juli 1970.

## E. UTLÄNDSKA UPPDRAGSGIVARE

### *Författningstext*

#### 2 § MF

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

- 1) skattepliktig vara, byggnad eller tjänst,
- 2) vara som anges i 8 § 1—5, tjänst som anges i 10 § och avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 1, 3, 4 eller 5 i vad sistnämnda punkt avser annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning.

#### 8 § MF

Från skatteplikt undantages

- 1) fartyg för yrkesmässigt fiske, bogserbåt, livräddningskryssare, annat fartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran med nettodräktighet av minst 20 register-ton, luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran samt del, tillhör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg, när varan säljes till fartygets eller luftfartygets ägare eller införes till landet för dennes räkning,
- 2) krigsmateriel som är underkastad utförelsförbud och del till sådan krigsmateriel, när varan säljes till staten för militärt bruk eller för detta ändamål införes till landet för statens räkning,
- 3) läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljes till sjukhus eller införes till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,
- 4) elektrisk kraft, värme samt gas, flygfotogen och annat bränsle för uppvärmning eller energialstring dock icke ved, torv, T-sprit eller annan fotogen än flygfotogen,
- 5) allmän nyhetstidning,

#### 10 § MF

Tjänst är skattepliktig, om ej annat följer av 11 §, när tjänsten avser

- 1) skattepliktig vara och innefattar tillverkning på beställning, uthyrning, serve-

ring, formgivning, montering, reparation, kontroll, analys, underhåll, ändring eller rengöring,

#### 11 § MF

Från skatteplikt undantages

- 1) tjänst enligt 10 § 1 som avser vara, vilken införes till landet endast för tjänstprestationen i fråga för att därefter åter utföras ur landet av den som ombesörjt prestationen,
- 3) transport av vara till eller från utlandet, transport i samband med renhållning samt transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med införseln eller utförseln,
- 4) bärgning av fartyg eller luftfartyg som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 1 och transport i anslutning till sådan bärgning,
- 5) införing av annons i tryckalster som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 6 eller 7 samt annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning med avseende på vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket,

#### *Riksskattenämnden*

Undantag från skatteplikt för annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning föreligger inte endast då reklamen avser skattepliktig vara eller tjänst utan även då den avser vissa varor eller tjänster som är undantagna från skatteplikt, nämligen sådana vilkas tillhandahållande, utan att föranleda skyldighet att erlägga mervärdesskatt, likväl skulle ha medfört skattskyldighet om den utländske uppdragsgivarens verksamhet i stället bedrivits i Sverige. Exempel: Reklamuppdrag i Sverige för utländskt varv.

För annan annonsering eller reklam för

utländsk uppdragsgivares räkning, t ex annonsering för annat än vara eller tjänst, föreligger dock skattskyldighet.

Med utländsk uppdragsgivare förstås inte bara utländsk annonsör och motsvarande utan också utländsk förmedlare av annons eller reklam, t ex utländsk reklambyrå. Jämför även vad som uttalas nedan under "F. Handelsagenter och andra förekommande mellanled".

Företagare i Sverige som inom landet utför reklamtjänst eller förmedlar annonsinföring för vara eller tjänst som ovan nämnts för utländsk uppdragsgivares räkning skall alltså inte redovisa någon mervärdesskatt på ersättningen för sådant uppdrag. Enligt 2 § första stycket 2 MF föreligger emellertid skattskyldighet för denna verksamhet och därmed också i princip rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den svenske företagarens förvärv för verksamheten.

Däremot föreligger skatteplikt för sådan reklamtjänst som utförs här i landet på den svenska reklamföretagarens uppdrag — reklamtjänst, annonsinföring eller liknande — eftersom detta inte sker för utländsk uppdragsgivares räkning.

Är reklamtjänst icke skattepliktig är icke heller förmedling av sådan tjänst skattepliktig.

#### F. HANDELSAGENTER OCH ANDRA FÖREKOMMANDE MELLANLED

Det förekommer att handelsagent eller motsvarande här i landet för utländsk säljare eller motsvarande beordrar annonsinföring i svensk publikation eller annan reklamtjänst inom landet för den utländske säljarens räkning och att ersättning till agenten utgår i form av provision eller

liknande. Med hänsyn till att agenten normalt inte är skattskyldig för mervärdesskatt i Sverige för sin förmedlingsverksamhet bör han inte vara skattskyldig för den ersättning han uppbär för sin prestation. Om agenten däremot uppträder som självständigt mellanled vid reklamtjänstens utförande, vilket kan utmärkas av att han i eget namn lämnar reklam- eller annonsuppdraget till reklamföretaget eller tidningen och får faktura utställd i eget namn, bör han anses skattskyldig för mervärdesskatt för förmedlingen. Den bör dock, om reklamen omfattas av bestämmelsen i 11 § 5 MF (se avsnittet Utländska uppdragsgivare), vara skattefri. För det svenska företag som utför reklamtjänsten eller annonsinföringen måste en bedömning göras av uppdragsgivarens ställning. Även i detta fall bör bedömningen göras med ledning av beställningen och faktureringen. Sker beställning i agentens eget namn och skall faktura utställas på agenten är denne att anse som uppdragsgivare. Skatteplikt föreligger alltså för den tjänst som utförs för agentens räkning. Om däremot agenten uppträder som ombud eller motsvarande för det utländska företaget och om faktura skall ställas direkt på detta företag kan jämlikt 11 § 5 MF tjänsten vara skattefri.

Handelsagent eller motsvarande som självständigt utför eller förmedlar reklamtjänst av något slag kommer alltså att debiteras mervärdesskatt av det svenska reklamföretaget. Samtidigt utför agenten en reklamtjänst för utländsk uppdragsgivares räkning. Detta medför att skattskyldighet jämlikt 2 § första stycket 2 MF föreligger och att följaktligen även rätt till avdrag för ingående skatt i princip föreligger, varför återbetalning av skatt kan förekomma.

## 6) Leveransrotköp

En till riksskattenämnden inkommen förfrågan angående skattskyldighet för ett den 8 november 1968 upprättat kontrakt om skogsförsäljning och avverkningsuppdrag har efter föredragning i nämnden den 25 juni 1970 besvarats enligt följande.

Hur den av Er väckta frågan skall besvaras blir beroende på innehållet i det avtal som träffats mellan Er och köparen. Helt allmänt kan dock uttalas följande om avverkningsuppdrag och s k leveransrotköp.

I de fall säljaren på köparen överlåter den skog som utstämplats eller på annat sätt utmärkts är detta att anse som ett avtal om upplåtelse av avverkningsrätt. Avverkningsrätt utgör enligt anvisningarna till 7 § mervärdeskatteförordningen skattepliktig vara. Tidpunkten för tillhandahållandet får anses överensstämma med den då köparen enligt avtalet äger att begagna sig av avverkningsrätten. Har denna inträffat före årsskiftet 1968/69 synes som regel tillhandahållandet inte beröras av bestämmelserna i förordningen om mervärdeskatt.

Av det svar sökanden erhållit på sin framställda fråga framgår att riksskattenämnden funnit att kontrakt om s k leveransrotköp — under de förutsättningar som angetts i svaret — i mervärdeskatt-hänseende får anses utgöra avtal om upplåtelse av avverkningsrätt.

Beskattningsvärdet för säljaren utgöres av det vederlag han erhållit enligt avtalet. Som regel torde detta vederlag utgöras av det s k rotnettot, dvs skillnaden mellan värdet på det avverkade och inmätta virket och köparens kostnader för avverkningen.

Av köparen utförd avverkning av den av honom förvärvade skogen är — likaledes under de förutsättningar som ovan angetts — inte i mervärdeskatt-hänseende att

anse som en säljaren tillhandahållen skattepliktig prestation. Mervärdeskatt som utgått på kostnader för avverkningsuppdragets fullgörande utgör avdragsgill ingående skatt i köparens yrkesmässiga verksamhet.

## 7) Beskattningsvärdets bestämmande m m

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 25 juni 1970 beslutat att som *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) såvitt gäller *beskattningsvärdets bestämmande och skattskyldighetens inträde m m vid omsättning av vara och tjänst inom landet* att gälla vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder från och med den 1 juli 1970.

Anvisningen, som ersätter nämndens anvisningar den 29 november 1968 (RSN II 1969:21), den 10 december 1968 (RSN II 1969:26) och den 16 september 1969 (RSN II 1969:146), är föranledd av att 6 § MF samt 15 § MF och anvisningarna till sistnämnda paragraf erhållit ändrad lydelse genom förordningarna den 27 maj 1970 (SFS 1970:166 och 183, propositionerna 1970:70 och 123 samt bevillningsutskottets betänkanden 1970:39 och 40).

### BESKATTNINGSVÄRDETS

### BESTÄMMANDE

#### *Författningstext*

#### *Anvisningarna till 2 § MF*

2. Med omsättning av vara, byggnad eller tjänst förstås enligt denna förordning att vara eller byggnad säljes och att tjänst utföres eller förmedlas (tillhandahålles) mot vederlag. Med försäljning likställes byte.

#### *14 § MF*

Beskattningsvärdet utgör

1) vid omsättning av byggnad eller monteringsfärdigt hus samt vid servering eller

rumsuthyrning 60 procent av vederlaget inräknat skatt och, vid uttag, 60 procent av saluvärdet inräknat skatt,  
2) vid annan omsättning vederlaget inräknat skatt och, vid uttag, saluvärdet inräknat skatt.

Bestämmelserna i första stycket 1 gäller även beträffande byggnads- eller anläggningsentreprenad och annan tjänst som avser fastighet. För tjänst som avser yttre vatten eller avloppsledning, väg, gata, bro, spåraneläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled och för tjänst enligt 10 § 5 är dock procenttalet endast 20.

#### *Anvisningarna till 14 § MF*

I beskattningsvärdet ingår i förekommande fall även annan statlig skatt eller avgift än mervärdeskatt.

Med vederlag avses vid omsättning mot kontant betalning den erhållna likviden minskad med rabatt som direkt avgår från likviden och vid annan omsättning det pris som överenskommit vid avtalets ingående enligt då utfärdad faktura eller annan handling. I vederlaget skall inräknas avbetalningstillägg, finansieringstillägg, ränta och annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet. Utställles i samband med avtalet växel eller annat skuldebrev för betalningen, utgöres det avtalade priset av belopp enligt sådan handling med tillägg av kontant likvid som därutöver erlagts. Detta gäller även om lägre pris anges i faktura eller liknande handling.

Vid beräkning av beskattningsvärde eller skattepliktig omsättning får avdrag icke göras för s k villkorlig rabatt som utgår vid betalning inom viss tid. Ej heller får avdrag göras för diskonto vid diskontering av kundväxel.

Vid omsättning som innebär att ny eller renoverad bilmotor lämnas till bestämt pris mot att en renoveringsbar bilmotor av samma slag tages i byte utan särskild värdering, skall i beskattningsvärdet icke inräknas något värde för den inbytt motorn. Vad nu sagts gäller även vid annan jämförlig omsättning.

Varas saluvärde bestämes enligt ortens

pris enligt samma grunder som föreskrives i kommunalskattelagen.

Utgår gemensamt vederlag för såväl skattepliktig som icke skattepliktig omsättning bestämes beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

#### *Riksskattenämnden*

##### *1. Allmänt*

Enligt huvudregeln utgör beskattningsvärdet vid försäljning av vara eller tillhandahållande av tjänst vederlaget med mervärdeskattens belopp inräknat och vid uttag av vara dennas saluvärde inräknat skatt. Varas saluvärde bestäms enligt ortens pris enligt samma grunder som föreskrivs i kommunalskattelagen. I vissa andra fall utgör beskattningsvärdet 60 procent resp. 20 procent av vederlaget. Riksskattenämnden har behandlat dessa fall i särskilda anvisningar.

I beskattningsvärdet skall inräknas även andra förekommande statliga skatter eller avgifter såsom tull, särskild omsättningskatt på motorfordon och övriga s k punkt-skatter. I beskattningsvärdet skall dessutom ingå övriga förekommande kostnadselement. Hit hör bl a fraktkostnader, försäkringspremier, efterkravsavgifter, inkassoavgifter, fakturerings- och expeditionsavgifter, resekostnader, resetidsersättningar och traktamentsersättningar till anlitad arbetskraft.

Vid *kontant betalning*, dvs då vederlag lämnas vid varans eller tjänstens tillhandahållande såsom fallet är t ex vid försäljning över disk i detaljhandel, är beskattningsvärdet den erhållna likviden (med mervärdeskattens belopp inräknat) minskad med den rabatt som direkt kan avgå från likviden.

Vid *annan omsättning* (försäljning på

kredit) utgör beskattningsvärdet det avtalade priset med mervärdeskattens belopp inräknat sådant priset anges i faktura eller annan handling. I priset skall — förutom tidigare nämnda kostnader — i förekommande fall inräknas avbetalningstillägg, finansieringstillägg, räntor och andra pristillägg som man kommit överens om vid avtalets ingående. Har säljare i faktura eller annan handling vid avtalets ingående betingat sig ränta eller annan ersättning vid betalning efter utgången av överenskommen tid skall sådan ersättning ingå i det avtalade priset. Om beloppet inte är känt vid avtalets ingående skall detsamma jämte skatt faktureras i samband med att betalning krävs.

Vid beskattningsvärdets bestämmande får avdrag inte göras för villkorlig rabatt som utgår vid betalning inom viss tid (s k kassarabatt). I beskattningsvärdet skall däremot inte ingå kvantitetsrabatter, bonus och andra liknande avdrag som enligt faktura eller liknande handling avgår från likviden.

## 2. *Bytetransaktioner*

Byte av skattepliktig vara mot annan vara eller tjänst eller tillhandahållande av skattepliktig tjänst mot annan tjänst eller vara utgör i princip skattepliktig omsättning, där vederlaget utgörs av annan vara eller av tjänst och som medför skyldighet att redovisa utgående skatt. Som exempel kan nämnas lantbrukares byte av djur mot spannmål. Sker transaktionen inom ramen för verksamheter som medför skattskyldighet skall skatt utgå för bådadas prestation med rätt att — i förekommande fall — avdra ingående mervärdeskatt för den erhållna tjänsten eller varan.

Vissa fall av varubyten bör dock inte bedömas som skattepliktig omsättning. Dit

räknas byte som innebär endast en ändring av tidigare träffat avtal, exempelvis julklappsbyten och bokbyten. Inte heller föreligger skilda omsättningar då utbyte sker av inköpt vara på grund av exempelvis fel eller brist i den tidigare levererade varan under förutsättning att den senare levererade varan är av samma slag (typ, märke, årsmodell etc) som den utbytta och under förutsättning att längre tid inte förflutit mellan försäljningen och bytet. Om köparen har att utge ersättning för varans nyttjande, skall denna ersättning inräknas i säljarens skattepliktiga omsättning.

Om bytet sker av annan anledning eller om större prisskillnad föreligger mellan de bytta varorna bör skilda omsättningar anses föreligga, varvid den inbytta varans värde skall räknas som dellikvid för den nya varan.

Vid försäljning av vara där annan vara mottas som dellikvid utgör beskattningsvärdet dels vad som kommer säljaren till godo i form av kontanter, dels även den inbytta varans värde sådant det överenskommit vid avtalets ingående.

Det sagda innebär att om man i faktura eller motsvarande handling åsatt den inbytta varan ett värde har man vid beskattningsvärdets bestämmande att utgå från att åsatt värde motsvarar det verkliga värdet. Har säljaren åsatt varan ett värde som överstiger det verkliga värdet kan inte godtagas att han i skatteredovisningen gör avdrag för skillnadsbeloppet i form av ”bytesdifferens” eller ”bytesförlust”.

Har inbytesvaran inte åsatts värde i avtalet får man utgå från att den mottagits till marknadsvärde om annat inte framgår av omständigheterna i det enskilda fallet.

Beträffande de fall då ny eller renoverad bilmotor lämnas till bestämt pris mot att en renoveringsbar bilmotor av samma

slag tages i byte utan särskild värdering bör i sammanhanget endast anmärkas att transaktionen i mervärdeskattehänseende närmast är att likställa med reparation samt att stadgandet är tillämpligt även vid andra likartade transaktioner.

### 3. Växeltransaktioner och liknande

Överlämnande av växelaccept eller annat skuldebrev utgör inte likvid för vara eller tjänst och medför således inte i och för sig att skattskyldighet inträder för säljaren eller att köparen erhåller rätt till avdrag. Tidpunkten för skattskyldighetens resp avdragsrättens inträde är i enlighet med vad som uttalas i ett senare avsnitt beroende av den redovisningsmetod för mervärdeskatt som säljare resp köpare tillämpar.

Har i samband med ingånget avtal en eller flera växlar eller skuldebrev utställt, utgörs det avtalade priset dels av det sammanlagda beloppet av desamma och dels av annat vederlag som därutöver erlagts (t ex kontant). Detta gäller även om lägre belopp kan ha angivits i köpeavtal, faktura eller liknande handling.

I överensstämmelse med vad som tidigare uttalats skall därutöver i det avtalade priset inräknas alla räntor och andra avgifter som säljare och köpare kommit överens om vid avtalets ingående. Detta gäller även om räntan inte är till beloppet fastställd utan baseras på endast en ränteklausul och amorteringstid. Vad nu sagts gäller oberoende av tillämpad redovisningsmetod och oavsett om den skattskyldige diskonterar växeln eller ej. Avdrag för diskonto får inte göras.

Om den skattskyldige tillämpar *kontantmetoden* skall vid diskontering av växel den skattepliktiga omsättningen och därå belöpande mervärdeskatt framräknas i en-

lighet med vad nedan sägs om skattskyldig som tillämpar bokföringsmässig redovisning. Vid omsättning av icke diskonterad växel utgör den skattepliktiga omsättningen, på vilken skatt skall redovisas, det belopp som motsvarar vad som kan anses avbetalat av det avtalade priset. Vid inlösen av sådan växel skall som skattepliktig omsättning upptagas det avtalade priset.

Redovisar den skattskyldige mervärdeskatt enligt *bokföringsmässiga grunder* inträder skattskyldigheten när fordran uppkommer. Den skattskyldige har att framräkna de räntor — i förekommande fall mot bakgrunden av avtalsdagens ränteläge — som skall anses ingå i det avtalade priset och redovisa härå belöpande mervärdeskatt. Av faktura skall framgå skatten på hela det avtalade priset.

Om säljaren själv behåller växlarna skall, oberoende av redovisningsmetod, skatt inte redovisas med större belopp än vad som belöper på det pris köparen erlagt. Därvid skall dock i förekommande fall iakttas bestämmelserna i 15 § MF om utfärdande av kreditnota.

Vad ovan sagts i fråga om bestämning av beskattningsvärde och beräkning av skattepliktig omsättning vid diskontering av växel skall äga motsvarande tillämpning vid s k lombardering av växlar, diskontering av kontrakt samt i fråga om likvider som inflyter från s k kontoringsförsäljningar.

Omsättningsränta som utgår utanför avtalet skall inte inräknas i den skattepliktiga omsättningen. Som exempel på sådan omsättningsränta kan nämnas det fall att köparen på växels förfallodag inte förmår lösa växeln. Om säljaren då medger omsättning som inte tidigare avtalats och därvid betingar sig ränta, skall denna inte inräknas i den skattepliktiga omsättningen.

## BONUS, RABATTER, ÅTERBÄRING SAMT FÖRLUST PÅ FORDRAN

### *Författningstext*

*15 § MF (tredje, fjärde och femte styckena)*

Uppkommer förlust på fordran, för vilken den skattskyldige redovisat utgående skatt, får ett mot denna skatt svarande belopp avdragas i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Inflyter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter upptagas i redovisningen.

Lämnas återbäring, bonus eller annan rabatt, som icke utgör s. k. villkorlig rabatt, i efterhand och avser förmånen skattepliktig omsättning, för vilken utgående skatt redovisats, får belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på den utgivna förmånen avdragas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående skatt. Utges förmånen till skattskyldig skall avdraget grundas på kreditnota eller motsvarande handling. Av handlingen skall framgå minskningen av både vederlag och skatt.

Handling som avses i fjärde stycket skall ligga till grund även för avdrag för annan kundkreditering som avser skattepliktig omsättning.

### *Anvisningarna till 15 § MF*

Kreditnota som avses i fjärde och femte styckena och som medför rätt till minskning av utgående skatt försäljaren, medför motsvarande minskning av ingående skatt för köparen.

### *Riksskattenämnden*

Som framgår av det tidigare sagda får skattskyldig i sin skatteredovisning inte göra avdrag för skatt, som hänför sig till s k kassarabatt, dvs villkorlig rabatt som utgår vid betalning inom viss tid. Detta gäller oberoende av tillämpad redovisningsmetod.

Har annan rabatt, bonus eller återbäring utgivits i efterhand får däremot den skatt-

skyldige i sin skatteredovisning göra avdrag för den skatt som belöper på sådan rabatt etc. efter den skattesats som gällde vid den tidpunkt då skatt erlades för den försäljning till vilken rabatten etc. är hänförlig.

Detta innebär att om den försäljning på vilken rabatten etc. grundas har beskattats efter skattesatsen 10 procent, även avdraget skall göras efter denna skattesats oberoende av om skattesatsändring inträffat under mellantiden.

Det nu sagda gäller även förlust på fordran.

Avdrag för skatt belöpande på bonus, rabatt eller återbäring, som utgivits i efterhand, får göras i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning för mervärdesskatt. Om den skattskyldige tillämpar kontantmetoden får avdraget sålunda göras för den redovisningsperiod då förmånen utbetalas eller på annat sätt tillgodoförs mottagaren. Tillämpas bokföringsmässig redovisning får avdraget göras för den redovisningsperiod då förmånen redovisas som skuld i räkenskaperna.

Beträffande förlust på fordran, som inräknats i skattepliktig omsättning, får avdrag göras för den på förlusten belöpande skatten i redovisningen för den period då förlusten uppkommit, dvs det skall vara fråga om faktiska eller som faktiska bedömda kundförluster. Schablonmässiga skatteavdrag för osäkra fordringar får inte göras.

Har bonus, rabatt eller återbäring utgivits till skattskyldig, skall avdraget grundas på kreditnota eller motsvarande handling. Av sådan handling skall framgå bl a minskningen av såväl vederlag som skatt.

Om rabatt, bonus, återbäring eller kundförlust avser omsättning på vilken någon

av reduceringsreglerna varit tillämplig, får skatteavdrag inte göras med större belopp än som motsvarar den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på krediteringen resp. kundförlusten.

## SKATTEPLIKTIG OMSÄTTNING OCH REDOVISNINGSSKYLDIGHET

### *Författningstext*

#### 6 § MF

Redovisningsskyldighet föreligger icke för kalenderår under vilket den skattepliktiga omsättningen ej överstigit 10 000 kronor eller, i fråga om kalenderår under vilket skattepliktig verksamhet påbörjats eller upphört, ett häremot svarande belopp för den tid verksamheten bedrivits. För verksamhet som upphört under samma kalenderår som den påbörjats eller nästföljande kalenderår föreligger icke redovisningsskyldighet om den skattepliktiga omsättningen ej överstigit 10 000 kronor under den tid verksamheten bedrivits. Redovisningsskyldighet föreligger dock alltid vid omsättning som avses i 2 § första stycket 2 eller andra stycket.

När särskilda skäl föreligger kan länsstyrelsen medge att skattskyldig till vidare skall vara redovisningsskyldig, trots att hans verksamhet är av den mindre omfattning som sägs i första stycket.

#### 2 § MF

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

1) skattepliktig vara, byggnad eller tjänst,

2) vara som anges i 8 § 1—5, tjänst som anges i 10 § och avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 1, 3, 4 eller 5 i vad sistnämnda punkt avser annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning.

Skattskyldig är vidare den som i yrkesmässig verksamhet omsätter sådan vara eller tjänst som anges i första stycket genom utförelse (export).

När särskilda skäl föreligger, kan länsstyrelsen besluta att den som påbörjat

verksamhet tills vidare skall vara skattskyldig redan innan skattskyldighet enligt första eller andra stycket föreligger.

#### 19 § MF

Skattskyldig som icke är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket skall anmäla sig för registrering hos länsstyrelsen i det län, där den verksamhet drives som anmälan avser.

#### 22 § MF

Skattskyldig som icke är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket skall utan anmaning lämna uppgift (deklaration) för mervärdeskatt för varje verksamhet för vilken han blivit särskilt registrerad. Deklaration lämnas för varje redovisningsperiod under vilken verksamheten bedrivs. Redovisningsperiod omfattar två kalendermånader. Redovisningsperioder är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.

#### *Riksskattenämnden*

Som tidigare nämnts är beskattningsvärdet vid försäljning normalt lika med vederlaget inräknat skatt och vid uttag av vara lika med saluvärdet enligt ortens pris med skattens belopp inräknat. I vissa fall utgör beskattningsvärdet 60 procent resp. 20 procent av vederlaget inräknat skatt. Den skattepliktiga omsättningen, på vilken skatt skall redovisas, utgör summan av beskattningsvärdena.

Skattskyldig, vilkens skattepliktiga omsättning för kalenderår inte överstiger 10 000 kronor, är enligt 6 § första stycket MF inte redovisningsskyldig. Sådan skattskyldig är vidare inte skyldig att enligt 19 § MF anmäla sig för registrering. Inte heller är han deklarationsskyldig enligt 22 § MF.

Skattskyldig som från början inte an-

setts redovisningsskyldig och i följd därav inte blivit registrerad har emellertid att fortlöpande söka bedöma sin framtida skattepliktiga omsättning och, så snart han finner att densamma för kalenderåret kommer att överstiga 10 000 kronor, anmäla sig för registrering. Det bör här framhållas att även skattskyldig som inte blivit registrerad, senare kan bli föremål för beskattningsåtgärder. Om länsstyrelsen sålunda i efterhand finner att den skattepliktiga omsättningen för kalenderåret överstigit 10 000 kronor kan registreringsanmälan och deklaration infordras. Länsstyrelsen kan även genom fastställelsebeslut fastställa den skatt som belöper på kalenderåret.

Härutöver må tilläggas att, även om mervärdeskattförordningen inte innehåller något direkt stadgande härom, det bör förutsättas att skattskyldig så länge han är registrerad som redovisningsskyldig hos länsstyrelsen och oberoende av den skattepliktiga omsättningens storlek avger deklaration för mervärdeskatt i den ordning länsstyrelsen bestämt.

Även skattskyldig som är registrerad bör fortlöpande bedöma sin framtida skattepliktiga omsättning vid sjunkande tendens. Finner han därvid att omsättningen varaktigt kommer att understiga 10 000 kronor bör han underrätta länsstyrelsen här om. Visar det sig, sedan skatt erlagts för de olika redovisningsperioderna under kalenderåret, att den samlade skattepliktiga omsättningen inte överstigit 10 000 kronor har länsstyrelsen att i form av fastställelsebeslut undanröja tidigare beskattningsåtgärder för året och antingen återbetala för mycket inbetald skatt eller — om tidigare deklarationer visat ingående skatt som överstigit den utgående skatten — fastställa krav på inbetalning av vad länssty-

relsen tidigare under året felaktigt kan ha utbetalat.

Beträffande verksamhet som påbörjats eller avslutats under kalenderåret skall frågan om redovisningsskyldighet bedömas utifrån den tid som verksamheten bedrivits. Har t ex verksamhet bedrivits endast *halva* kalenderåret föreligger redovisningsskyldighet då den skattepliktiga omsättningen överstigit 5 000 kronor.

Här bör erinras *dels* om stadgandet i 2 § fjärde stycket MF enligt vilket länsstyrelsen kan besluta om skattskyldighet för den vars verksamhet ännu inte medför skattskyldighet enligt de allmänna reglerna, vilket kan förekomma i ett uppbyggnads- eller omstruktureringsskede, och *dels* bestämmelsen i 6 § andra stycket MF som ger länsstyrelsen möjlighet att medge den vars skattepliktiga omsättning av någon anledning inte överstiger 10 000 kronor att likväl vara redovisningsskyldig. I dessa fall föreligger redovisningsskyldighet oavsett omsättningens storlek.

#### SKATTSKYLDIGHETENS INTRÄDE VID OLIKA REDOVISNINGSMETODER

##### *Författningstext*

##### 4 § MF

Skattskyldighet inträder när vederlag inflyter kontant eller i form av varor eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo och när uttag sker.

Länsstyrelsen kan efter ansökan besluta att skattskyldig vid redovisning för mervärdeskatt skall inräkna uppkomna fordringar i omsättningen.

##### *Riksskattenämnden*

Redovisning av mervärdeskatt kan ske enligt två metoder: kontantmetod och bokföringsmässiga grunder.

*Kontantmetoden* innebär att skattskyldighet inträder när vederlag inflyter kontant eller i form av varor eller på annat

sätt kommer den skattskyldige till godo. Även kontantbelopp eller i förekommande fall varor (motsvarande), som erläggs eller lämnas i förskott eller a conto för beställd skattepliktig vara, byggnad eller tjänst, skall upptas till beskattning när de tas emot av den skattskyldige eller på annat sätt kommer honom till godo.

*Bokföringsmässiga grunder* innebär, att skattskyldig — utöver vad som inlutar vid kontantförsäljning — har att inräkna uppkommen fordran i sin skattepliktiga omsättning. Vid tillämpning av denna metod inträder skattskyldigheten i fråga om kontantförsäljningar när vederlag inflyter och i fråga om fordran när denna uppkommer.

Som huvudregel bör gälla att fordran anses ha uppkommit när vara levererats eller tjänst tillhandahållits. Fordran verifieras normalt med faktura eller motsvarande handling och redovisas ofta i räkenskaperna (bokföres) per den dag den uppkommit. Viss eftersläpning av faktureringen brukar dock förekomma. Härvid bör följande gälla i fråga om redovisning av skatt.

Har faktura skrivits ut vid en senare tidpunkt än den då leverans (motsvarande) skett men i räkenskaperna redovisats under den redovisningsperiod leveransen (motsvarande) skett, inräknas fordran (fakturabeloppet) i den skattepliktiga omsättningen för denna period och skatt redovisas enligt den för perioden gällande skattesatsen.

*Exempel:* (Redovisningsperioden omfattar två månader)

Leverans av skattepliktig vara sker den 25 februari.

Faktura skrivs ut den 10 mars men

redovisas i räkenskaperna per den 25 eller sista februari.

Utgående skatt belöpande på denna leverans redovisas för perioden januari—februari.

Har däremot faktura både skrivits ut och redovisats i räkenskaperna vid en senare tidpunkt än den då leverans (motsvarande) skett, inräknas fordran (fakturabeloppet) i den skattepliktiga omsättningen för den period, då fakturan, med iakttagande av god bokföringssed, bokförts i räkenskaperna. Härav följer att skatt skall redovisas enligt den för denna period gällande skattesatsen.

*Exempel:* (Redovisningsperioden omfattar två månader)

Leverans av skattepliktig vara sker den 20 april.

Faktura skrivs ut den 15 maj och redovisas i räkenskaperna per denna dag.

Utgående skatt belöpande på denna leverans inräknas i redovisningen för perioden maj—juni.

Vid ändringar i MF, exempelvis vid skattesatsändring, bör verkan av vad nu sagts särskilt beaktas.

Det bör framhållas att förskott eller a contobelopp medför ingen skattskyldighet vid redovisning enligt bokföringsmässiga grunder.

## 8) Skattskyldighetens inträde i visst fall

Som svar på en framställning från Svenska Byggnadsentreprenörföreningen angående tillämplig skattesats vid redovisning för mervärdeskatt avseende entreprenearbeten vilka slutbesiktigats före årsskiftet 1970/1971 men vilka faktureras och vinstberäknas efter årsskiftet har riksskatte-nämnden vid sammanträde den 25 juni 1970 beslutat göra följande uttalande.

Frågan om tillämplig skattesats för entreprenadarbeten vilka utförts före den 1 januari 1971 men vilka faktureras och vinstberäknas efter den 31 december 1970 avgörs av den skattesats som är gällande vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Vad gäller skattskyldiga företagare inom byggnadsbranschen som tillämpar kontantmetoden vid redovisning för mervärdeskatt hänvisar riksskattenämnden till sitt den 25 juni 1970 gjorda uttalande i anvisning angående beskattningsvärdets bestämmande m m. Av vad där uttalats framgår att för sådana skattskyldiga inträder skattskyldigheten då vederlag inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Alla betalningar — oavsett om fråga är om förskott, a contobelopp eller likvid för fullgjord prestation — som sker före årsskiftet kommer följaktligen att beskattas enligt den nu gällande skattesatsen medan betalningar efter årsskiftet beskattas efter den beslutade högre skattesatsen. Tidpunkten för leveransen saknar i och för sig betydelse.

I sin ovan åberopade anvisning har riksskattenämnden vidare gjort uttalande angående den bokföringsmässiga redovisningsmetoden och tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid omsättning av vara eller tjänst. Vad där uttalats är tillämpligt även inom byggnadsbranschen.

Med hänsyn till de särskilda förhållanden som råder beträffande vissa områden inom branschen synes det dock erforderligt med en kompletterande förklaring gällande företagare för vilka de av riksskattenämnden den 30 november 1965 meddelade anvisningarna om ändrade regler rörande värdesättning vid inkomsttaxeringen av byggnadsföretagens lager m m äger tillämpning. För sådana skatt-

skyldiga bör gälla att vid bokföringsmässig redovisning för mervärdeskatt skattskyldigheten får anses inträda då fordran för utförda och slutbesiktigade entreprenadarbeten preciseras i utställd slutfaktura.

#### **9) Beskattningsvärdets bestämmande vid försäljning av vara i förening med inmontering av varan i fastighet**

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 25 juni 1970 beslutat att som *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) i fråga om *beskattningsvärdets bestämmande vid försäljning av vara i förening med inmontering av varan i fastighet m m* att gälla vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder från och med den 1 juli 1970.

Anvisningen, som träder i stället för av riksskattenämnden den 17 juni 1969 (RSN II 1969:118) meddelad anvisning i ämnet, är föranledd av att sjätte stycket av anvisningarna till 14 § MF erhållit ändrad lydelse från den 1 juli 1970 (proposition 1970:123, bevillningsutskottets betänkande 1970:39, SFS 1970:183).

#### *Författningstext*

#### *Anvisningarna till 7 § MF*

Fastighet enligt 4 § kommunalskattelagen utgör icke vara. Vara som inmonterats i fastighet räknas som tillbehör till fastigheten. Inmonteringen anses som arbetsprestation avseende fastighet. Detta gäller oavsett om arbetet utförs åt fastighetens ägare eller annan, exempelvis hyresgäst.

Fast maskin och annat inventarium som hör till byggnad och som enligt punkt 5 av anvisningarna till 10 § kommunalskattelagen åsättes särskilt maskinvärde (s. k. fast maskin) anses alltid som vara enligt denna

förordning. Å andra sidan räknas alltid ledning för överföring av elektrisk kraft, värme, gas, vatten eller annan produkt, för teleförbindelse eller för jämförligt ändamål som fastighet när ledningen icke ingår i fast maskin, som är att anse som vara, eller i annat inventarium. Som fastighet anses även exempelvis linbana för person- eller godsbefordran.

#### 14 § MF

Beskattningsvärdet utgör

1) vid omsättning av byggnad eller monteringsfärdigt hus samt vid servering eller rumsuthyrning 60 procent av vederlaget inräknat skatt och, vid uttag, 60 procent av saluvärdet inräknat skatt,

2) vid annan omsättning vederlaget inräknat skatt och, vid uttag, saluvärdet inräknat skatt.

Bestämmelserna i första stycket 1 gäller även beträffande byggnads- eller anläggningsentreprenad och annan tjänst som avser fastighet. För tjänst som avser yttre vatten- eller avloppsledning, väg, gata, bro, spåranläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled och för tjänst enligt 10 § 5 är dock procenttalet endast 20.

#### *Sjätte stycket av anvisningarna till 14 § MF*

Vid sådan försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet som ej utgör byggnads- eller anläggningsentreprenad och ej ingår såsom ett led i sådan entreprenad, exempelvis försäljning i förening med inmontering av enbart spis eller kylskåp, utgöres beskattningsvärdet av hela vederlaget. Uttages särskild ersättning för inmonteringen, bestämmes beskattningsvärdet för denna del av vederlaget enligt vad som gäller för tjänst som avser fastighet.

#### *Riksskattenämnden*

##### *1. Allmänt*

I MF görs åtskillnad mellan försäljning av vara och tillhandahållande av tjänst.

Någon närmare definition av begreppet tjänst ges inte. Bestämmelserna är emellertid så konstruerade att varor som tillhandahålls i samband med tjänstprestationen som regel behandlas på samma sätt som denna. Samma regler som gäller för tjänst som avser fastighet är också tillämpliga för byggnads- eller anläggningsentreprenad. Är reduceringsreglerna i 14 § MF tillämpliga på tjänstprestationen omfattar de också de varor som ingår som ett led i tjänstprestationens utförande. Å andra sidan blir inte vad som i första hand ter sig som ett tillhandahållande av vara att anse som en tjänstprestation enbart av det skälet att sådana tjänster som inmontering och dylikt vidtas i samband med leveransen. I dylikt fall innebär anvisningarna till 14 § i sin ändrade lydelse att hela transaktionen skall bedömas som en varuförsäljning. Om särskild ersättning tas ut för inmonteringen bestämmes dock beskattningsvärdet för denna prestation enligt de regler som gäller för tjänst som avser fastighet.

#### *2. Byggnads- och anläggningsentreprenader m m på vilka bestämmelserna i sjätte stycket av anvisningarna till 14 § MF inte äger tillämpning*

Liksom vid omsättning av byggnad i vissa fall gäller reduceringsregeln i 14 § MF vid byggnads- och anläggningsentreprenad som avser fastighet. Hit hör ny-, till- eller ombyggnadsarbeten liksom egentliga reparations- eller underhållsarbeten av fastighet. Detta gäller oberoende av kostnaderna för i entreprenaden ingående egentligt byggmaterial, byggelement och andra varor och oavsett om den skattskyldiges åtagande är att anse som totalentreprenad eller delentreprenad. Tillhandahålls i samband med entreprenaden skat-

tepliktiga varor som inte blir att anse som fastighet är tillhandahållandet i denna del att anse som varuförsäljning på vilken reduceringsreglerna inte är tillämpliga.

Entreprenör som med prefabricerade element utför t ex installation av golv- och bjälklag eller uppför väggkonstruktioner kan vid bestämmandet av beskattningsvärdet för utförd prestation tillämpa de i 14 § MF intagna reduceringsreglerna. Vad nu sagts bör gälla även i fråga om egentliga entreprenadarbeten som utförs av byggnadssnickare, byggnadsplåtslagare, takläggare, glasmästare, målare, parkettläggare och motsvarande företagare.

Uttalandet i föregående stycke bör även gälla i fråga om entreprenadåtaganden och tjänster som uteslutande har avseende på ledningar för överföring av elektrisk kraft, värme, gas, vatten eller annan produkt, för teleförbindelse eller för jämförligt ändamål. Om entreprenadåtagande, som avser nyanläggning eller genomgripande ombyggnad av elektriska installationer av fast egendoms natur även innefattar till installationerna hörande utrustningsdetaljer såsom elspisar, radiatorer, kyl- och frysskåp m m, bör i 14 § MF intagna reduceringsregler i förekommande fall anses vara generellt tillämpliga på hela uppdraget.

Om skattskyldig levererar och inmonterar i befintlig installation av fast egendoms natur del eller annat tillbehör, nödvändigt för hela anläggningens funktion, t ex till en fastighets värmeanläggning hörande oljeeldningsaggregat, pumpaggregat och expansionskärl ävensom delar till sådana tillbehör, får han anses i mervärdeskattehänseende ha tillhandahållit en tjänsteprestation för vilken reduceringsreglerna är tillämpliga. Vad nu sagts bör gälla såväl vid nyanläggning som repara-

tion och oberoende av om fråga är om särskilt uppdrag eller del av eget större entreprenadåtagande.

3. *Inmontering i samband med försäljning av vara som efter inmonteringen blir att anse som fastighetstillbehör*

Enligt den hittillsvarande lydelsen av anvisningarna till 14 § MF har man haft att med hjälp av en särskild regel, den s k 80—20 %-regeln, göra en gränsdragning i mervärdeskattehänseende mellan varuförsäljning å ena sidan och tjänsteprestation på fastighet å andra sidan. I praktiken har bestämmelserna emellertid ansetts medföra konkurrenssnedvridande effekter. Säljare av hushållskapitalvaror som inte åtar sig inmontering av vara i fastighet har ansetts kunna missgynnas av bestämmelserna i konkurrensen med installatör som tillhandahåller sådana varor och jämväl installerar dem i fastighet.

Problemet har tagits upp i propositionen 1970:123, där departementschefen (sid. 24) uttalat bl a följande:

En rimlig lösning kan enligt min mening uppnås genom att ta fasta på vad slags transaktioner 80—20 %-regeln tar sikte på. Den är avsedd att gälla för transaktioner som har karaktär av varuförsäljning men där det även ingår en skattepliktig tjänsteprestation. En från konkurrenssynpunkt riktig beskattning borde därför vara att beskatta varuvärdet som en varuförsäljning och inmonteringen som tillhandahållande av en reduceringsberättigad tjänst på fastighet. Om en sådan regel dessutom begränsas till att gälla transaktioner som avser försäljning av enstaka eller ett fåtal varor av visst slag i förening med varornas inmontering i fastighet bör det vara möjligt för den centrala beskattningsmyndigheten att avgränsa regelns tillämpningsområde mot vad som är att anse som entreprenader och för vilka regeln saknar intresse. — — — —

Bevillningsutskottet har i avgivet betänkande som sin mening uttalat att vid försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet transaktionens karaktär bör tillmätas större betydelse än dess omfattning. -

De nya bestämmelserna i anvisningarna till 14 § MF får anses närmast ha avseende på sådana fall där skattskyldig — utan samband med eget egentligt entreprenadåtagande som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet eller reparations- och underhållsarbeten av fastigheten som sådan — vid försäljning av sådana varor, som kan betecknas som färdigställda utrustningsdetaljer till fastighet, jämväl ombesörjer inmonteringen av varorna i fastigheten. De varor som här avses säljs även som regel av företagare utanför den egentliga byggnads- och installationsbranschen under butiksmässiga former. I förarbetena till den gjorda författningsändringen har de nu ifrågakvarande varorna betecknats som hushållskapitalvaror.

Skattskyldig som tillhandahåller sådana varor äger inte göra någon reducering av vederlag, som belöper på tillhandahållna varor, även om tillhandahållandet är förordat med inmontering i fastighet av varorna men inmonteringsarbetet endast avser att ansluta varorna till i fastigheten befintliga eller samtidigt utförda installationer av fast egendoms natur. Detta bör gälla även om inmonteringen av varan kan kräva omfattande arbeten på fastigheten, exempelvis ledningsdragning som inte har annat ändamål än att förse den installerade varan med elkraft, gas eller vatten från annan installation i fastigheten eller att ansluta varan till avloppsinstallation i fastigheten.

En fullständig uppräknig av de varor, för vilka vid tillhandahållande i förening

med inmontering i fastighet de nu ifrågakvarande bestämmelserna i anvisningarna till 14 § MF skall gälla, låter sig knappast göra. Uppenbart är dock att bestämmelserna i första hand tar sikte på maskiner, apparater och dylikt som efter inmontering i mervärdeskattehänseende blir att anse som tillbehör till fastighet, men vilka likväl huvudsakligen anskaffats för att fylla en egen, självständig funktion. Riksskatte-nämnden har för sin del funnit bestämmelserna tillämpliga vid försäljning i förening med inmontering av nedan uppräknade och med dem jämförbara varor.

El- och gasspisar jämte ugnar och grillar  
Frys-, kyl- och svalskåp

Spisfläktar

El-element, oljekaminer samt andra liknande enklare anordningar för uppvärmning

Diskmaskiner

Tvättmaskiner

Centrifuger

Torkskåp

Tvättorkar, torkfläktar

Torktumlare, torkautomater

Tvättbassar

Manglar

Elektrisk armatur

TV-antennar

Heltäckande mattor

Linoleummattor

4. *Installation i samband med försäljning av maskiner och andra inventarier vilka efter installationen inte blir att anse som fastighetstillbehör*

Av anvisningarna till 7 § MF framgår att fast maskin som vid fastighetstaxering åsättes särskilt maskinvärde alltid räknas som vara. Det torde även kunna förekomma att maskiner och andra inventarier som anskaffats för industriellt eller mot-

svarande bruk för sin funktion kan kräva omfattande inmontering eller förankring utan att de för den skull skall åsättas särskilt maskinvärde. Inventarier utgör i mervärdeskattelhänseende vara. Montering eller annan tjänst avseende sådana maskiner och dylikt är därför att anse som tjänst avseende skattepliktig vara medan arbeten som i samband med installationen utförs på fastighet i vilken maskinen installeras får betraktas som tjänsteprestation avseende fastighet. Detta bör gälla även i fråga om installation av vara av inventariekaraktär som anskaffats för annat än industriellt och motsvarande ändamål, exempelvis i sjukhus för den vårdande verksamheten eller i skolor för den undervisande verksamheten.

Vad riksskattenämnden nu uttalat gäller även beträffande svagströmsinstallationer av skilda slag, såsom snabbtelefoner, personsökare, centralradioanläggningar m m. Sådana anläggningar torde i mervärdeskattelhänseende regelmässigt få hänföras till anläggningstillgångar av lös egendoms natur (vara).

I enlighet härmed och med analogivis tillämpning av anvisningarna till 14 § MF i dess lydelse fr o m den 1 juli 1970 synes leverans i förening med installation av svagströmsanläggningar i fastighet i första hand böra bedömas som en varuförsäljning på vilken reduceringsreglerna i 14 § MF inte äger tillämpning. Dylika anläggningar kan dock ofta anslutas till i fastighet fast anbragta ledningar. Hinder synes inte böra möta att som regel anse dylika fasta ledningar i sig själva utgöra fastighet i mervärdeskattelhänseende.

Skattskyldig som tillhandahåller anläggningar som avses i föregående stycke kan därför, om kostnaderna på betryggande grunder särdebiteras, dela upp tillhanda-

hållandet i två prestationer, *dels* en varuförsäljning varmed förstås tillhandahållande av apparatur med ledningsförbindelser till närmaste uttag i väggkontakt, jack, dosa eller annan fast anbragt anslutning, *dels* en tjänsteprestation som avser gjorda fastighetsarbeten, varmed förstås rör- och ledningsdragnings inklusive tillhandahållen installationsmateriel.

I beskattningsvärdet för varuförsäljningen bör förutom värde på material som ingår i tillhandahållen apparatur och ej fast anbragta ledningsförbindelser även inräknas värdet av på platsen utförda monteringsarbeten av apparaturen och dennas anslutning till det fasta ledningsnätet.

Vid reparation och service av nu avsedda anläggningar bör utgångspunkten vara att fråga är om tjänst som avser ett inventarium, d v s vara. För sådan tjänst är reduceringsreglerna ej tillämpliga. Om arbetena till icke obetydlig del avser fast anbragta ledningar och om ersättningen för dessa arbeten kan på betryggande grunder särdebiteras, må dock prestationen i denna del behandlas som tjänst avseende fastighet. För dylik tjänst är reduceringsreglerna enligt 14 § MF tillämpliga.

#### 10) Försäljning av inventarier m m

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 17 juni 1970 beslutat att såsom *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) vid *försäljning eller uttag av inventarier och andra varor som anskaffats för annat ändamål än för försäljning* att gälla vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr o m den 1 juli 1970.

Anvisningen, som från och med nämnda tidpunkt ersätter nämndens anvisning

den 18 mars 1969 (RSN II 1969:105), är föranledd av att anvisningarna till 14 § MF erhållit ändrad lydelse genom förordningen den 27 maj 1970 (SFS 1970:183, proposition 1970:123 och bevillningsutskottets betänkande 1970:39).

#### *Författningstext*

#### *2 § MF*

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

1) skattepliktig vara, byggnad eller tjänst,

#### *Anvisningarna till 2 § MF*

1. Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370). Som yrkesmässig verksamhet räknas även realisation av levande och döda inventarier i jordbruksfastighet, även om intäkten därav icke är skattepliktig enligt kommunalskattelagen. Som yrkesmässig räknas vidare verksamhet som innefattar icke enbart enstaka försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst, även om verksamheten icke medför skattskyldighet enligt kommunalskattelagen.

2. Med omsättning av vara, byggnad eller tjänst förstås enligt denna förordning att vara eller byggnad säljes och att tjänst utföres eller förmedlas (tillhandahålles) mot vederlag. Med försäljning likställs byte.

#### *8 § MF*

Från skatteplikt undantages

10) varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet, när överlåtelse sker i samband med överlåtelse av verksamhet eller del därav, fusion eller liknande förfarande,

#### *Anvisningarna till 14 § MF*

Vid skattepliktig omsättning av inventarium eller annan tillgång som tillhör verksamhet utgöres beskattningsvärdet alltid av vederlaget eller saluvärdet eller, i fråga om monteringsfärdigt hus, 60 procent av vederlaget eller saluvärdet.

#### *18 § MF*

Föreligger skattskyldighet för endast mindre del av verksamhet, har den skattskyldige rätt att avdraga endast sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

#### *Förarbeten*

I proposition 1970:123 uttalar föredragande departementschefen bl a följande (sid 25):

Ytterligare en fråga bör behandlas i detta sammanhang. Den avser det fall, då inventarier eller andra lösa anläggningstillgångar säljes av skattskyldig med verksamhet som är skattepliktig endast till viss del. För anskaffningar till sådan verksamhet gäller, att avdragsrätt för ingående skatt är begränsad till vad som är att hänföra till den skattepliktiga delen av verksamheten. En uppdelning av den ingående skatten skall därvid göras enligt skälig grund. Frågan om beskattning vid försäljning av sådan anläggningstillgång har behandlats av riksskattenämnden. Enligt av nämnden meddelad anvisning bör då som beskattningsvärde gälla endast så stor del av vederlaget som svarar mot tidigare åtnjuten avdragsrätt. Återstående del av vederlaget skall alltså anses som vederlag för icke yrkesmässig försäljning på grund av att avdragsrätt inte förelegat vid anskaffningstillfället i denna del. Även om jag har förståelse för nämndens betraktelsesätt anser jag både materiella och praktiska skäl tala för att skattskyldigs försäljningar av inventarier och liknande till-

gångar alltid bör beskattas till fulla värdet, oberoende av om fullt eller endast partiellt avdrag för ingående skatt åtnjutits vid anskaffningen. Jag förordar att bestämmelserna härom tas in i anvisningarna till 14 §.

#### *Riksskattenämnden*

I överensstämmelse med departementschefens nu återgivna uttalande bör bestämmelserna om skattskyldighet för avyttring av inventarier i yrkesmässig verksamhet anses ha avseende endast på sådan försäljning där inventarierna ingått i verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdeskatt och där rätt till avdrag för ingående skatt helt eller delvis förelegat eller skulle ha förelegat vid anskaffningstillfället. Beskattningsvärdet utgöres — oberoende av om avdrag åtnjutits helt eller endast till viss del — av hela vederlaget.

Mot bakgrunden av det nu sagda bör skattskyldighet för mervärdeskatt *inte* anses föreligga i följande fall av inventarieförsäljning:

a) då försäljning sker från verksamhet som inte omfattas av mervärdeskatten (tex läkares, tandläkares eller advokats inventarieförsäljning),

b) försäljning som avses i 8 § 10 MF, dvs överlåtelse vid samma tillfälle och till samma köpare av inventarierna eller annan tillgång som hör till verksamheten i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande förfarande,

c) försäljning av inventarier i sådan verksamhet där endast den mindre delen (5 procent eller därunder) medför skattskyldighet, dock under förutsättning att det försålda inventariet inte uteslutande

använts i den del av verksamheten som medfört skattskyldighet och därmed rätt till avdrag för ingående skatt förelegat vid anskaffningen.

I detta sammanhang bör emellertid framhållas att skattskyldighet kan föreligga även för eljest skattefri inventarieförsäljning, nämligen om denna sker genom särskild försäljningsorganisation inom företaget eller motsvarande och på sådant sätt att försäljningen närmast framstår som en vid sidan av den egentliga verksamheten självständig försäljningsrörelse. Självständigheten kan i sådant fall utmärkas av att försäljningen bedrivs i särskilda lokaler, under butiksmässiga former eller på annat sätt som medför att den framstår som en från den övriga verksamheten skild verksamhet. Hela vederlaget skall därvid beskattas. Vidare bör anmärkas att avdrag för ingående skatt på dessa inventarier inte kan medges trots att försäljningen beskattas; däremot får avdrag göras för skatt på andra förvärv av varor och tjänster avsedda eller erforderliga för försäljningsverksamheten som sådan eftersom denna måste bedömas som yrkesmässig. Till sådana avdragsgilla kostnader hänföres exempelvis utgifter för butiksinredning, kassaapparat m m.

Har ett inventarium, som använts i verksamhet vilken i mervärdeskattehänseende utgör särskild förvärvskälla, överförs till annan särskilt registrerad verksamhet föreligger formellt inte någon försäljning utan ett uttag. Transaktionen skall dock bedömas enligt de regler som gäller för försäljning. Frågan om rätt till avdrag för ingående skatt i den verksamhet till vilken inventariet överförs, får bedömas enligt de allmänna reglerna i MF.

### 11) Yrkesmässig verksamhet

I skrivelse till riksskattenämnden hade A anhållit om besked angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt såvitt gäller försäljning av hundvalpar.

Sedan ärendet föredragits inför nämnden erhöll frågeställaren följande svar.

Enligt förordningen om mervärdeskatt är den skattskyldig som i yrkesmässig verksamhet inom landet omsätter bl a skattepliktig vara eller tjänst.

Levande djur utgör enligt nämnda förordning skattepliktig vara. Försäljning av valpar är i princip att hänföra till skattepliktig omsättning.

I annat sammanhang har riksskattenämnden uttalat att av hingsthållare uppburna språngavgifter utgör ersättning för skattepliktig tjänst. I överensstämmelse härmed bör de parningsavgifter hundäga-

re uppbär också utgöra skattepliktig omsättning.

Såvitt slutligen gäller frågan huruvida yrkesmässighet föreligger stadgas att verksamhet är yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen. Som yrkesmässig anses även verksamhet som innefattar inte endast enstaka försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst även om verksamheten inte medför skattskyldighet enligt kommunalskattelagen.

Frågan om ev. skattskyldighet för nu ifrågavarande verksamhet måste bedömas från fall till fall. Riksskattenämnden har emellertid ansett att den som har en à två sällskapshundar och säljer valpar och/eller låter hund användas för parning mot ersättning inte som regel kan anses bedriva ur mervärdeskattesynpunkt yrkesmässig försäljning eller avel.

(Stockholm den 10 augusti 1970.)

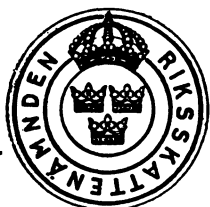
Genom ett beklagligt misstag har häftena 3 och 4 av denna meddelandeserie blivit felpaginerade vilket orsakat dels omkastning i sidnumreringen och dels att sidnummer 22—26 inte finns med. Vi ber Er uppmärksamma detta enär såväl anvisningar som register hänvisar till årtal och sida.

R II: 64

## II

### *Meddelanden från*

# Riksskattenämnden



Årg 11

*Ang. mervärdeskatten*

Nr 6 1970

---

#### 1) Frivilligt inträde

A. Genom beslut den 14 augusti 1970 har Kungl Maj:t med stöd av 2 § tredje stycket förordningen (1968:430) om mervärdeskatt förordnat att Scandinavian Airlines System från och med den 1 juli 1970 tills vidare skall vara skattskyldig för verksamhet som avser passagerarebefordran med luftfartyg i utrikes trafik med eller utan anknötning till Sverige. Skattskyldighet skall därvid anses föreligga enligt 2 § andra stycket förordningen.

B. Genom beslut den 14 augusti 1970 har Kungl Maj:t med stöd av 2 § tredje stycket förordningen (1968:430) om mervärdeskatt förordnat att den, som bedriver yr-

kesmässig sjöfart (rederiverksamhet) här i landet och som är medlem i Sveriges redareförening, från och med den 1 juli 1970 tills vidare skall vara skattskyldig för verksamhet som avser passagerarebefordran med fartyg i utrikes linje- eller kryssningstrafik med eller utan anknötning till Sverige. Skattskyldighet skall därvid anses föreligga enligt 2 § andra stycket förordningen.

#### 2) Skatteplikt för visningsrätt

I en till riksskattenämnden inkommen ansökan om förhandsbesked hade AB Svensk Filmindustri<sup>1</sup> anfört i huvudsak följande:

<sup>1</sup> Namnet publicerat efter vederbörligt medgivande.

Beträffande stadgandet i MF 11 § 6 att "visning av kinematografisk film" är undantagen från skatteplikt, hävdas i kanslisvaret, att detta skulle gälla "vad den som ombesörjer visningen erhåller härför", dock ej filmhyror. Vi hemställer, att denna tolkning upptages till förnyad prövning, och vi vill därvid hänvisa till sid 105 i "Mervärdesskatten" av Hans Fridolin och Dag Helmers :

"Enligt punkten 6) gäller undantag från skatteplikt för visning av kinematografisk film. Härav följer att de s k filmhyror, som utgår vid visning av film på biograferna, inte representerar någon skattepliktig omsättning för den som hyr ut sådan film. Detta gäller även visning av andra filmer än s k spelfilmer. Uttages särskild ersättning för offentlig visning av reklamfilm eller annan i och för sig skattepliktig film utgör denna ersättning inget vederlag för skattepliktigt tillhandahållande och skatt skall således inte redovisas härför. Skattefrihet föreligger både om den som upplåter filmen för visning betingar sig särskild ersättning härför och om den som visar filmen kräver viss ersättning härför av upplåtaren av filmen."

Stadgandet i MF 7 § 4 att "rätt till fotografisk bild eller till sådan kinematografisk film, som avser reklam, information eller undervisning" utgör skattepliktig vara anses av oss – i motsats till vad som hävdas i kanslisvaret – gälla endast vid avyttring av en hel, odelbar immateriell rätt, såsom sker t ex när en beställningsfilmproducent överlåter filmrätt till sin kund. Vi anser oss ha fullt stöd för denna tolkning i departementschefens yttrande å sid 112 i propositionen :

"Med generellt undantag från skatteplikt för nöjesområdet bör följa, att upplåtelse av visningsrätt till kinematografisk film i princip anses som inte skattepliktig transaktion. Skatt skall då inte utgå på de s k filmhyror, som erlaggs av biograferna och andra som visar film. Detta bör gälla oavsett filmens art. Dock anser jag i likhet med utredningen, att skatt skall utgå på reklamfilm och jämförliga filmer, när så-

dan film tillhandahålls beställaren. Skatt på sådana filmer bör utgå även om tillhandahållandet formellt har karaktär av upplåtelse av visningsrätten till den beställda filmen."

Vi kan i detta sammanhang inte underlåta att konstatera, att vi finner det anmärkningsvärt, när departementschefen här ovan talar om "beställnings- och jämförliga filmer" och förordningen sedan förtydligar detta till "film, som avser reklam, information och undervisning". Oss synes det mycket beklagligt, att skolfilmer på detta sätt placerats i en "strykklass" skattemässigt sett. Vi vill framhålla, att skolfilmer finansieras helt av vederbörande skolfilmproducenter och att det i dessa fall inte finns några utomstående beställare.

Riksskattenämnden meddelade den 12 januari 1970 följande förhandsbesked :

Genom stadgande i 7 § fjärde stycket förordningen om mervärdesskatt har rätt till kinematografisk film förklarats utgöra skattepliktig vara då filmen avser reklam, information eller undervisning. Riksskattenämnden finner att visningsrätt utgör sådan rätt som avses i nämnda stadgande.

Riksskattenämnden förklarar att sökanden är skattskyldig enligt förordningen om mervärdesskatt för yrkesmässig upplåtelse av visningsrätt till kinematografisk film som avser reklam, information eller undervisning.

Sedan sökandebolaget anfört besvär över förhandsbeskedet meddelade regeringsrätten den 23 juni 1970 följande utslag :

Såsom riksskattenämnden angivit utgör rätt till kinematografisk film skattepliktig vara enligt förordningen om mervärdesskatt, då filmen avser reklam, information eller undervisning.

Upplåtelse av visningsrätt till sådan film kan – under förutsättning att den icke i själva verket innebär överlåtelse av rätten

till filmen – icke anses utgöra sådan omsättning av vara, som grundar skattskyldighet enligt nämnda förordning. Jämlikt grunderna för 10 och 11 §§ samma förordning kan dylik upplåtelse ej heller hänföras till skattepliktig omsättning av tjänst.

Vid nu angivna förhållanden förklarar Kungl. Maj:t, med ändring av riksskatte-nämndens förhandsbesked, att bolagets upplåtelser av visningsrätt till filmer, som avser information och undervisning, under angivna förutsättning icke utgör till mervärdeskatt skattepliktig omsättning.

### 3) Yrkesmässig verksamhet

I en till riksskattenämnden inkommen skrift hade Kvismaredalens vattenavledningsföretag av år 1967<sup>1</sup> anhållit om förhandsbesked i följande hänseenden.

1. Blir företaget skattskyldigt för mervärdeskatt och får egen avlyftningsrätt för den ingående mervärdeskatten?

2. Om företaget ej blir självständigt skatteobjekt, kan då berörda markägare påföras företagens ingående mervärdeskatt i samband med uttaxeringen på delägarna och denna därigenom göras avlyftbar för dem. Företagets mervärdeskatt förutsättes bli fakturerad på respektive markägare i proportion till andelen i företaget.

3. Kan markägarna på detta sätt erhålla avlyftning för mervärdeskatten även för den del av vederlaget som finansieras genom stats- och kommunala bidrag?

4. Företaget gäller kanalrensning, invallning och ersättning av öppna diken med täckdiken. Vilken skattesats blir här tillämplig? Samtliga arbeten förutsättes bli utförda av entreprenör.

Om företagens karaktär och tekniska utförande hade upplysts följande:

<sup>1</sup> Namnet publicerat efter vederbörligt medgivande.

### Företagets totalkostnad, finansiering m m

Beräknad totalkostnad för företaget	00 milj. kr
Därav statsbidrag 00 %	00 „ „
Därav komm.bidrag 00 %	00 „ „
Markägarnas nettokostnad	00 „ „
	<u>S:a 00 milj. kr</u>

### Företagets utförande tidsmässigt

Enligt beräkningarna kan företaget påbörjas i början av år 1969 och slutföras under år 1971.

### Företagets finansiering

1. Upptagande av lån i företagens namn vid företagens start . . . . . 00 kr
2. 1/3 av stats- och kommunalt bidrag under åren 1969—70 . . . . . 00 „
3. Kontinuerlig utbetalning av resterande stats- och kommunalbidrag under åren 1969—1971 . . . . . 00 „
4. Slutlig uttaxering under år 1972 c:a 00 „

S:a 00 kr

Sökanden hade vidare anfört, bl a, följande:

Verkställda utredningar ge vid handen att områdena Kvismaredalen, Mosjöbotten och V:a Mosjön bör bli föremål för ytterligare torrläggningståtgärder.

Frågan om statlig stöd till ifrågasatta åtgärder var år 1962 föremål för Riksdagens prövning.

Riksdagen beslöt – i enlighet med prop 196/1962 – att statligt stöd i form av bidrag skulle kunna utgå med 50 % av kostnaderna för åtgärderna i huvudavloppen inom ovannämnda tre områden, inkl. föreslagna invallningar inom Mosjöbotten.

Vid överläggningar den 17.10.1963 träffades avtal med representanter för kommunerna inom Teljeåns nederbördsområde om de principer och förutsättningar som skall gälla betr. kommunalt deltagande i kostnader förenade med utförandet av de åtgärder till vilka, enligt det förestående, i princip skall kunna utgå statligt stöd.

Det kommunala stödet skulle uppgå till belopp motsvarande halva statsbidraget. Resterande 25 % av kostnaderna för här ifrågasatta åtgärder skall tagas av markägarna och fördelas mellan dem efter de därför framtagna andelstalen.

Upplysningsvis kan meddelas:

1. Kvismaredalens vattenavledningsföretag år 1967 utgör en samfällighet tillkommen i samband med laga syneförrättning enl 10 kap vattenlagen och avslutad den 1.3.1968.

6. Betr. företagets finansiering:

a) Företagets styrelse är bemyndigad att i företagets namn upptaga ett lån intill ett belopp om 00:— kronor. Återbetalningsansvaret åvilar i princip deltagarna i företaget.

b) I nära anslutning till tidpunkten för arbetenas igångsättande kan beräknas utbetalning av c:a  $\frac{1}{3}$  av det aktuella statsbidraget.

c) Enligt överenskommelse med kommunerna skall det kommunala stödet utbetalas i takt med statsbidraget och under enahanda bestämmelser.

7. Sedan företaget fullbordats och verkliga kostnaden blivit fastställd skall genom företagsstyrelsens försorg upprättas debiteringslängd å slutlig uttaxering. Denna uttaxering brukar regelmässigt inträffa året efter det arbetena med företagets utförande blivit godkända.

Riksskattenämnden meddelade den 10 februari 1970 följande förhandsbesked:

Riksskattenämnden finner att företaget är självständig juridisk person och att företaget utför tjänster åt delägarna. Tjänsterna är skattepliktiga enligt 10 § 4 förordningen om mervärdeskatt.

Riksskattenämnden förklarar att företaget är skattskyldigt enligt förordningen om mervärdeskatt för sin verksamhet samt att den utgående mervärdeskatten skall beräknas med utgångspunkt från de belopp som uttaxeras på delägarna.

Riksskattenämnden förklarar vidare att företaget äger rätt till avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 17 § förordningen om mervärdeskatt utan inskränkning på grund av uppburna bidrag av allmänna medel.

Till den del ansökningen inte härigenom besvarats finner riksskattenämnden förhandsbesked inte böra meddelas och avvisar ansökningen i dessa delar.

Sedan allmänna ombudet hos länsstyrelsen i Örebro län anfört besvär över förhandsbeskedet meddelade regeringsrätten den 24 juni 1970 följande utslag:

Kvismaredalens vattenavledningsföretag av år 1967 är bildat för vattenavledning enligt vattenlagen. Ett genomförande av den uppgift, för vilken tvångssamfälligheten tillkommit, kan icke anses innebära att företaget därigenom i yrkesmässig verksamhet omsätter vara, byggnad eller tjänst.

På grund härav förklarar Kungl. Maj:t, med ändring av överklagade förhandsbeskedet, att företaget icke är skattskyldigt enligt förordningen om mervärdeskatt.

De av företaget i ansökningen med 2. och 3. betecknade frågorna avser delägarernas skattskyldighet. Förhandsbesked i dessa frågor kan icke meddelas på ansökan av företaget.

#### 4) Distribution m m av skattefria tryckalster

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 26 augusti 1970 beslutat att som *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) såvitt gäller *distribution m m av vissa från skatteplikt undantagna tryckalster*.

*Författningstext*

8 § MF

Från skatteplikt undantages

6) medlemsblad, periodisk publikation som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhets-

främjande, politiskt, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda vanföra eller arbetshindrade medlemmar — — —,

7) personaltidning, program och katalog, när varan tillhandahålles utgivare som icke är skattskyldig och när varan säljes eller utlämnas av sådan utgivare eller införes till landet för sådan utgivares räkning,

#### 10 § MF

Tjänst är skattepliktig, om ej annat följer av 11 §, när tjänsten avser

6) transport av vara eller förmedling av sådan tjänst,

#### 17 § MF

Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6 eller 7.

#### Förarbeten

*Proposition 1968: 137 (sid 33–34)*

#### Departementschefen

Utgivare av medlemsblad eller andra i 8 § 6 angivna publikationer är ej skattskyldig och har därför inte avdragsrätt för ingående skatt. Undantaget från skatteplikt gäller endast den åt utgivaren tillhandahållna upplagan och hans förfogande över denna. Som bestämmelserna utformats skulle emellertid tryckeriet som ombesörjer framställningen och kanske även distributionen av publikationen inte ha avdragsrätt för ingående skatt på material och annat för sitt arbete, eftersom detta ej avser skattepliktig vara. Publikationen

skulle därför, som utskottet påpekat, få en skattebelastning som inte föreligger i varuskattehänseende. Jag föreslår därför att 17 § kompletteras med bestämmelser, som undanröjer en skattebelastning på leveranserna av upplagan från tryckeri. De nya bestämmelserna bör gälla även leverans av personaltidning, program och katalog, som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 8 § 7.

#### Riksskattenämnden

Publikationer angivna i 8 § 6 och 7 är undantagna från skatteplikt. Utgivningen medför inte skattskyldighet för utgivaren. Tryckeri och bokbinderi kan skattefritt leverera den tryckta upplagan till utgivaren och har enligt 17 § MF rätt till avdrag för ingående skatt hänförlig till framställning av upplagan.

Fråga har uppkommit huruvida mervärdeskatt skall utgå på distributions- och andra skattepliktiga tjänster, som ingår som ett led i ett tryckeris åtagande att tillhandahålla skattefri publikation.

I det skattefria tillhandahållandet bör anses ingå tryckeriets distribution av trycksaken till utgivaren. Andra i samband med leveransen tillhandahållna varor och tjänster, såsom tidskriftspåsar, hållande och aktualiserande av adressregister, utsändning till prenumeranter m fl samt utlägg för porto bör däremot anses som särskilda åtaganden som medför skatteplikt. Därvid bör dock beaktas att de portokostnader tryckeriet i sådant fall kan komma att vidkännas bör betraktas som utlägg för utgivarens räkning. Ersättning härför bör inte anses som skattepliktig omsättning i mervärdeskattehänseende för tryckeriet.

(Stockholm den 22 september 1970.)



## II

### *Meddelanden från*

# Riksskattenämnden



Årg 11

Ang. mervärdeskatten

Nr 7 1970

#### 1) Frivilligt inträde

Hos Kungl Maj:t hade nedan angivna flygföretag hemställt, att Kungl Maj:t måtte förordna om skattskyldighet enligt förordningen (1968:430) om mervärdeskatt för företagen för deras passagerarbefordran med luftfartyg i internationell trafik.

Air France  
Deutsche Lufthansa AG  
Austrian Airlines  
KLM Royal Dutch Airlines  
Iberia Air Lines of Spain  
Pan American World Airways  
British European Airways  
Swiss Air Transport Company Limited  
Sabena Belgian World Airlines  
Sterling Airways Aktiebolag  
Air Canada

Genom beslut den 9 oktober 1970 har Kungl Maj:t, med stöd av 2 § tredje styck-

ket förordningen (1968:430) om mervärdeskatt, förordnat att vart och ett av ovan angivna flygföretag räknat från och med den 1 juli 1970 tills vidare skall vara skattskyldigt till mervärdeskatt för verksamhet som avser passagerarbefordran med luftfartyg i utrikes trafik med eller utan anknytning till Sverige. Skattskyldighet skall därvid anses föreligga enligt 2 § andra stycket förordningen.

#### 2) Biltvättanläggningar

På förekommen anledning har riksskattenämnden i skrivelse till länsstyrelserna den 20 oktober 1970 meddelat följande angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) såvitt gäller biltvättanläggningar.

Tvättning av bilar är en tjänsteprestation för vilken skatteplikt föreligger enligt MF. Detta gäller även tvätt i automatiska biltvättanläggningar och oberoende av om

R II: 71

dessa handhas av anställd personal eller av kunden.

Upplåtelse av tvättplats (spolplatta, servicebox o dyl) där kunden själv får tvätta sin bil bör däremot anses som skattefri upplåtelse av lokal med därtill hörande hjälpmedel. Detta gäller även för de fall där avgiften tas ut genom myntautomat ansluten till vattenledning. Det kan i sådana fall även förekomma att kunden utan särskild avgift tillhandahålls exempelvis tvättmedel eller som lån får nyttja vissa varor såsom hink, svamp, vridmaskin o dyl. Sådant tillhandahållande bör inte föranleda till annan bedömning av upplåtelsen.

Om däremot anläggningens innehavare mot särskild avgift tillhandahåller tvättmedel, vax och annat, vilket är fallet i s k Eurocleananläggningar och motsvarande, bör skatt utgå för denna del av vederlaget.

Uthyrning mot särskild avgift av verktyg och andra hjälpmedel föranleder skattskyldighet enligt de allmänna grunderna för MF. Detta gäller även om upplåtelsen i övrigt enligt vad som tidigare sagts kan vara skattefri.

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger inte i de fall där verksamheten enligt ovan icke medför skattskyldighet, d v s vid upplåtelse av tvättplats på spolplatta eller i servicebox eller servicehall. I övriga fall föreligger avdragsrätt enligt de allmänna grunderna.

### 3) Skatteplikt för transporter

I skrivelse till riksskattenämnden hade A anhållit om besked huruvida mervärdesskatt skulle utgå i följande fall.

1. En utländsk orkester skall ha konsert i Stockholm. Orkestern kommer med båt till Göteborg, där man lämnat in sina in-

strument på svensk fraktsedel för expressgodsbefordran Göteborg C–Stockholm C. Orkestern står som avsändare i fraktsedeln och betalar frakten i Göteborg.

Är transporten mervärdesskattepliktig?

2.1 Utländska rederiet Ocean Container Line Ltd, Hentzau, har transporterat en vara med slutlig bestämmelseort Stockholm från New York till Göteborg. Rederiet lämnar in varan som fraktgods på inländsk fraktsedel för transport Göteborg N–Stockholm N.

Bör rederiet debiteras mervärdesskatt på denna transport?

2.2 Samma transport som i fallet 2.1 men rederiet är Ocean Container Line Svenska AB, Stockholm.

Bör rederiet debiteras mervärdesskatt?

2.3 Samma transport som i fallet 2.1. I stället för att det utländska rederiet står som avsändare i fraktsedeln, uppträder den göteborgska skeppsmäklarfirman Star som rederiets ombud och står som avsändare i fraktsedeln.

Bör skeppsmäkleriet debiteras mervärdesskatt?

3. Det danska åkeriet Madsen & Søn har i en last från Köpenhamn till Örebro också med sig en låda på 300 kg till en mottagare i Gävle. I stället för att köra bilen till Gävle bara för denna lådas skull, lämnar åkeriets chaufför in lådan som fraktgods på stationen i Örebro. Bör Madsen & Søn, som står som avsändare i fraktsedeln, debiteras mervärdesskatt för transporten Örebro–Gävle?

4.1 En exportfirma i Örebro inlämnar hos oss på inländsk fraktsedel en godssändning, adresserad till M/S Ostsee, Stockholm, f v b Müller & Co, Lübeck. M/S Ostsee är fraktbetalare.

Bör mervärdesskatt debiteras?

4.2 Samma sändning är i stället adresserad till en speditorsfirma i Stockholm, som också är fraktbetalare. I fraktsedeln finns angivet, att sändningen ska vidare-sändas till Lübeck.

Bör mervärdesskatt debiteras?

Efter föredragning av ärendet inför riksskattenämnden erhöll sökanden följande svar.

1. Enligt 11 § 3 mervärdeskatteförordningen föreligger undantag från skatteplikt för bl a transport till och från utlandet samt transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med införseln eller utförseln.

Enligt anvisningarna till nämnda paragraf gäller undantaget för tjänst för utländsk uppdragsgivares räkning endast när tjänsten har avseende på verksamhet som uppdragsgivaren bedriver och som skulle ha medfört skattskyldighet till mervärdeskatt, om den bedrivits här i landet.

Eftersom den verksamhet som den utländska orkestern bedriver inte skulle ha medfört skattskyldighet i Sverige föreligger inte undantag från skatteplikt för Er hantering av varorna.

2.1 I detta fall har Ni utfört en sådan i och för sig skattepliktig tjänst åt utländsk uppdragsgivare att undantag från skatteplikt föreligger enligt 11 § 3 mervärdeskatteförordningen.

2.2 Ocean Container Line Svenska AB, Stockholm, är ett svenskt företag. Transporten utförs alltså inte åt utländsk uppdragsgivare. Skattskyldighet åvilar Er.

2.3 Inte heller i detta fall föreligger tjänst för utländsk uppdragsgivares räkning. Eftersom Star gentemot Er står som avsändare i fraktsedeln bör detta företag — även om man ytterst handlar för det utländska rederiets räkning — anses som uppdragsgivare. Skatt skall alltså utgå.

3. Se svaret vid 2.1.

4.1 I detta fall är visserligen fråga om

hantering av exportgods. Er uppdragsgivare är emellertid den svenska exportfirman, varför skatt skall utgå. Detta gäller även om det utländska fartyget ligger i svensk frihamn.

4.2 Oberoende av om den svenske speditören har ett genomgående fraktdokument eller ej är den omfrågade transporten en ren inrikesfrakt för vilken mervärdeskatt skall utgå.

#### 4) Export av tjänst

I skrivelse till riksskattenämnden hade aktiebolaget B anfört följande.

Vi anhåller om nämndens utlåtande huruvida vi skall debitera mervärdeskatt på vårt systerbolag C, Köpenhamn, för utförda datatjänster.

De datatjänster det rör sig om är viss lager- och beställningsrutin, som vi båda bolag låter ett dataföretag i Sverige utföra åt oss. Vi låter köra efter samma program och vid samma tidpunkter för att på så sätt få ner kostnaderna. De listor som produceras för det danska bolaget levereras av dataföretaget direkt till Köpenhamn.

Dataföretaget debiterar sina datatjänster på oss med kostnaderna specificerade för dels vårt bolag, dels det danska bolaget och lägger också på mervärdeskatt. Vi skall sedan vidaredebitera kostnaderna för de danska körningarna på det danska bolaget utan något vinstpålägg.

Sedan ärendet föredragits inför riksskattenämnden erhöll sökanden följande svar.

Enligt lämnade upplysningar utför det av Er anlitade företaget automatisk databehandling av material som i stansat skick mottas från C. Efter slutförd databehandling återställs materialet jämte framställda produkter direkt till C i Köpenhamn. Datatjänsten bör vid sådant förhållande enligt punkt 4 av anvisningarna till 2 § förordningen om mervärdeskatt vara att anse som export. Mervärdeskatt skall följakt-

ligen inte utgå för datatjänster som det av Er anlitate dataföretaget på nu angivet sätt tillhandahåller Ert danska systerbolag.

#### 5) Omsättning inom landet

I skrivelse till riksskattenämnden hade D anfört följande.

Härmed får jag anhålla om Riksskattenämndens uttalande i följande spörsmål.

En person hyr en bil av en biluthyrningsfirma i Göteborg. Bilen skall användas för resa i Europa under en månads tid.

I vilken mån föreligger skattskyldighet till mervärdeskatt för biluthyrningsföretaget om

1. bilen tillhandahålles och återlämnas i Danmark (Fredrikshamn) varvid bilen över huvud taget inte disponeras inom landet.

2. bilen tillhandahålles och återlämnas i Göteborg, varvid bilen köres inom landet endast från bilfirmans lokaler till kajplatsen för färjan till Fredrikshamn och åter.

3. bilen körs inom Sverige tur och retur Göteborg–Hälsingborg men i övrigt utomlands.

Sedan ärendet föredragits inför riksskattenämnden underrättades sökanden att tillhandahållande av uthyrningsbil utom landet — oberoende av den tillämnade användningen — är att anse som icke skattepliktig tjänst. Tillhandahållande av sådan bil i Sverige anses som skattepliktig omsättning inom landet, för vilken skattskyldighet föreligger även om bilen avses skola köras utomlands.

#### 6) Skatteplikt för annonskostnader

I skrivelse till riksskattenämnden hade Sveriges Köpmannaförbund anfört följande.

Vid samannonsering — t ex en detaljists annonsering av sin leverantörs märkesvara

— träffas ofta en överenskommelse mellan detaljist och hans leverantör om uppdelning sig emellan av kostnaden för annonsering.

Detta ordnas så att leverantören betalar antingen visst fastställt belopp eller halva införandekostnaden för annonsen.

De tidningar i vilka annonsering införts debiterar regelmässigt detaljisten för hela annonskostnaden inkl produktionskostnaden och debiterar därvid mervärdeskatt på hela fakturabeloppet.

Detaljisten debiterar därefter vanligen leverantören med det överenskomna beloppet respektive halva den av tidningen debiterade annonskostnaden exkl mervärdeskatt.

På fakturan anges ”Er andel i annonsering”.

Detaljisten debiterar således icke någon mervärdeskatt på det reklambidrag som enl överenskommelse lämnas av leverantören.

Vi anhåller om riksskattenämndens besked huruvida detta förfaringssätt är att anse som korrekt enl mervärdeskatteförordningen.

Sedan ärendet föredragits inför riksskattenämnden erhöll förbundet följande svar.

Av detaljist mottaget reklambidrag från leverantör bör inte vara att anse som vederlag för tillhandahållande av i mervärdeskattehänseende skattepliktig tjänst utan som bidrag till täckande av kostnader för egen annonsering.

Det av Er i skrivelsen beskrivna förfaringssättet i vad gäller detaljisternas fakturering av reklambidrag överensstämmer därför med nämndens uppfattning.

#### 7) Avdrag för ingående skatt i visst fall

I skrivelse till riksskattenämnden hade Motorbranschens Riksförbund anfört följande.

Det förekommer understundom att en mervärdeskatteskyldig bilhandlare innan

han träffar avtal om inbyte av en begagnad personbil på egen bekostnad låter utföra en konditionstest å bilen. Denna tjänsteprestation är skattepliktig och frågan är huruvida den angivna kostnaden är avdragsgill i bilhandlarens mervärdeskatteklareringsdeklaration. I exemplet förutsätts sålunda att den aktuella testen utföres innan affärstransaktionen uppgjorts och sålunda innan den aktuella inbytesbilen blivit bilhandlarens egendom och som sådan blivit omsättningstillgång i rörelsen.

Sedan ärendet föredragits inför riksskattenämnden erhöll förbundet följande svar.

Om begagnad bil, då den testas för bilhandlares räkning, ännu inte utgör omsättningstillgång i dennes verksamhet, torde rätt till avdrag få anses föreligga för ingående skatt som är hänförlig till denna testkostnad.

### 8) Utländska företagare

I skrivelse till riksskattenämnden hade Sveriges Skeppsklarerare- och Skeppsmäklareförening anfört följande.

The Baltic and International Maritime Conference (BIMCO), Köpenhamn, som är en stor internationell sammanslutning av redare har efter anvisning av Sveriges Redareförening vänt sig till oss i följande sak.

Ett antal utländska rederier har tagit kontakt med BIMCO, när deras fartyg, som sysselsatts i svensk kusttrafik, blivit debiterade för "moms" för bl a hamnavgifter, färskvatten m m utan att det varit möjligt för dem att få restitution. De utländska rederierna har därför själva fått bära denna "moms". Då detta knappast torde överensstämma med grunderna för

mervärdeskatteförordningen, vill BIMCO veta, hur de utländska rederierna skall förfara för att icke bli drabbade av mervärdeskatt i svensk kusttrafik.

Såvitt vi förstår föreligger inget problem, om de utländska rederierna har svenska dotterbolag, som bedriver nämnda verksamhet i eget namn. Sådana dotterbolag torde dock förekomma i ett relativt fåtal fall. I andra fall uppkommer då frågan, hur rederierna och deras agenter skall förfara.

För att kunna ge BIMCO besked och våra medlemmar vederhäftiga anvisningar hemställer vi om Riksskattenämndens uttalande.

Sedan ärendet föredragits inför riksskattenämnden erhöll föreningen följande svar.

För fartyg, sysselsatta i svensk kusttrafik, varmed här avses fraktfart enbart mellan svenska hamnar, kan inte med stöd av anvisningarna till 2 § förordningen om mervärdeskatt eller de särskilda stadgandena i kungörelsen den 29 november 1968 (nr 616) om skattskyldighet till mervärdeskatt för viss hamnverksamhet varor och tjänster förvärfas skattefritt.

I den mån med sådana fartyg inte endast tillfälligt transporteras varor mellan svenska hamnar synes dock i mervärdeskattehänseende yrkesmässig verksamhet föreligga. Rederierna bör då registreras som skattskyldiga i det län där verksamheten huvudsakligen bedrivs. Saknas fast driftställe bör registrering ske hos länsstyrelsen i Stockholms län. Rederierna kan då i deklaration för mervärdeskatt göra avdrag för ingående skatt belöpande på skattepliktiga förvärv för verksamheten.

(Stockholm den 9 november 1970)

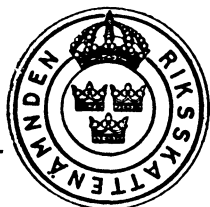
R II: 75



## II

### Meddelanden från

# Riksskattenämnden



Årg 11

Ang. mervärdeskatten

Nr 8 1970

#### 1) Förhöjd mervärdeskatt

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 16 november 1970 beslutat att *som anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande i fråga om tillämpningen av förordningen den 30 oktober 1970, nr 569, om ändring i förordningen (1970: 4) om höjd mervärdeskatt på vissa varor att gälla vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder från och med den 1 november till och med den 31 december 1970.

Förordningen (i det följande betecknad MF 15) innebär att mervärdeskatt från och med den 1 november 1970 skall beräknas efter en skattesats om 15 procent av beskattningsvärdet vid skattepliktig omsättning eller införsel av följande varor, nämligen

1. personbil och med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri utrustad lastbil med tjänstevikt ej över 1.800 kilogram

- med undantag av fordon som är avsett att användas i yrkesmässig trafik,
2. motorcykel, snöskoter samt campingvagn eller s k husvagn,
3. fartyg och fartygsmotor med undantag av fartyg eller motor till fartyg som är avsett att användas i yrkesmässig trafik,
4. televisionsmottagare, även i kombination med radiomottagare, skivspelare eller liknande, med undantag av s k monitor och annan mottagare för bild- och ljudöverföring per tråd,
5. diskmaskin, frysskåp och frysbox, kylskåp och svalskåp, elektrisk tvättmaskin och torkcentrifug samt elektrisk spis med ugn,
6. rusdryck, med undantag av starköl, vid annan omsättning än i samband med förtäring (utskänkning).

Beslutet innebär en höjning av skattesatsen från 14 procent för de varor, som finnes angivna i punkterna 1-4 ovan och från 10 procent för varorna under punkterna 5 och 6. Beslutet innebär samtidigt

R II: 77

för berörda varor en tidigareläggning till den 1 november 1970 av den skattesatshöjning till 15 procent av mervärdeskatten i allmänhet, som enligt tidigare beslut skall tillämpas från den 1 januari 1971.

#### *Riksskattenämnden*

1. MF 15 gäller endast varor som är skattepliktiga enligt MF. Fartyg som enligt 8 § 1 MF är undantagna från skatteplikt samt begagnade personbilar och begagnade motorcyklar vilka är undantagna från skatteplikt enligt 8 § 11 MF skall alltså inte beläggas med mervärdeskatt enligt MF 15. Detsamma gäller begagnade snöskoter, som införts i bilregister som personbil eller motorcykel. Begagnade varor i övrigt, t ex skattepliktiga fartyg och televisionsmottagare, behandlas däremot vid yrkesmässig försäljning som motsvarande nya varor.

2. MF 15 gäller endast omsättning och införsel av särskilt angivna varor. Detta innebär att skattepliktiga tjänstprestationer (t ex reparation m m) med avseende på angivna varor intill utgången av år 1970 skall beskattas enligt MF:s skattesats (10 procent).

Skattskyldig, som åtagit sig att på beställning av kund tillverka skattepliktiga vara med användande av material som tillhandahålls av tillverkaren, bör inte anses utföra en tjänstprestation för kundens räkning. Transaktionen får i stället anses som försäljning av vara. Detta gäller t ex båttillverkare eller båtbyggare som åtagit sig att med eget material bygga och tillhandahålla fartyg åt kund enligt dennes anvisningar. Se även punkt 4 nedan.

3. Beträffande fartyg kan följande framhållas.

Vid omsättning av fartyg som är skattepliktigt och som är avsett att användas i

yrkesmässig trafik gäller MF:s skattesats (10 procent). Beträffande begreppet yrkesmässig trafik se nedan under punkt 5.

I mervärdeskattelhänseende bör fartygsbegreppet anses innefatta varor som är hänförliga till tulltaxenummer 89.01–89.04. Detta innebär att – förutom handelsfartyg, passagerarfartyg, fiskefartyg m fl (jfr 8 § 1 MF med anvisningar) – även bl a följande varor är att anse som fartyg enligt MF och MF 15:

segelbåtar  
motorbåtar  
roddbåtar  
kanoter  
pedaldrivna båtar  
uppblåsbara båtar  
hopfällbara eller isärtagbara båtar  
fyrskropp  
flodsprutor  
mudderverk  
pontonkranar  
flytdockor

Som fartyg räknas även icke färdigbyggda fartyg, skrov härunder inbegripna, samt fartyg i byggsatser.

4. Beträffande delar, tillbehör och utrustning till fartyg kan följande framhållas.

Fartygsmotorer som inte är undantagna från skatteplikt enligt 8 § 1 MF eller är tillbehör till skattepliktiga fartyg för yrkesmässig trafik beläggs med mervärdeskatt enligt MF 15. Till motorerna bör räknas erforderliga reglage.

Separat omsättning av delar i övrigt eller av tillbehör och utrustning beläggs däremot med mervärdeskatt enligt MF (skattesats 10 procent).

Vid omsättning av fartyg bör följande beaktas.

Utrustning som anskaffats av säljaren

och av denne tillförts fartyget bör vid tillämpning av MF 15 beskattas på samma sätt som fartyget.

Med utrustning i närmast föregående stycke bör avses utrustning som är fast ansluten till fartyget eller som är nödvändig för fartygets brukande, t ex kojor, sittbrunn, garderober, skåp, hyllor, värmesystem, mantåg, vinschar, segel, köl, mast, roder, bom till segelbåt, åror till roddbåt eller paddel till kanot.

5. Med *yrkesmässig trafik* enligt punkt 1 och 3 i MF 15 bör avses trafik, i vilken transportmedel jämte förare (besättning) mot ersättning tillhandahålls allmänheten för person- eller godsbefordran.

6. *Televisionsmottagare* faller – med de undantag som anges i författningen – under de nya bestämmelserna. Detta gäller hela vederlaget för transaktionen även om televisionsmottagaren är kombinerad med radiomottagare, skivspelare, bandspelare eller dylikt. Däremot skall sist nämnda kategorier apparater beskattas intill utgången av år 1970 enligt MF:s skattesats (10 procent) när de inte är kombinerade med televisionsmottagare.

7. Avtal om *hyra av lös egendom*, t ex televisionsmottagare, kan innehålla bestämmelser av innebörd att hyresmannen äger rätt att med äganderätt överta varan, antingen då visst hyresbelopp inbetalats eller dessförinnan mot erläggande av varans ursprungliga försäljningspris minskat med erlagda hyresbelopp. Föreligger sådant avtal beträffande televisionsmottagare bör hyresbeloppen beskattas enligt MF:s regler, så länge äganderätten inte övergått på hyresmannen. Övergår äganderätten på denne tillämpas den högre skattesatsen på sätt framgår nedan under punkt 10 E.

8. Såvitt gäller de *varor som anges i för-*

*ordningens punkt 5 (diskmaskin, tvättmaskin, kylskåp etc)* omfattar bestämmelserna all försäljning av dylika varor, oberoende av den tillämnade användningen. Förordningen äger således tillämpning inte endast på privatkonsumtion av dessa varor utan även på förvärv som görs av exempelvis statliga och kommunala myndigheter och inrättningar samt restauranger och industrier.

Vidare äger förordningen tillämpning på elektriskt drivna tvättmaskiner även om uppvärmning sker på annat sätt, exempelvis med ånga.

9. Beträffande *rusdrycker* bör här endast anmärkas att skattehöjningen intill utgången av år 1970 inte omfattar starköl och inte heller utskänkning, dvs servering.

#### 10. *Skattskyldighetens inträde*

A. Skattskyldig redovisar mervärdeskatt enligt *kontantmetoden*.

Sådan skattskyldig skall i fråga om omsättning av vara som anges i MF 15 redovisa mervärdeskatt med 15 procent av kontanta betalningar och motsvarande som kommer honom till godo den 1 november 1970 eller senare, oavsett när avtal träffats eller när varan tillhandahållits köparen.

Den högre skattesatsen tillämpas i förekommande fall även på belopp som avser avbetalningstillägg, räntor och liknande vid kreditaffärer.

B. Skattskyldig redovisar mervärdeskatt enligt *bokföringsmässiga grunder*.

Sådan skattskyldig skall i fråga om omsättning av varor som anges i MF 15 redovisa skatt med 15 procent – inte bara vid kontantförsäljning i samband med leverans av vara – även när fordran uppkommit den 1 november 1970 eller senare på grund av leverans av sådan vara.

Som huvudregel bör gälla att fordran anses ha uppkommit när vara levererats. Fordran verifieras normalt med faktura eller motsvarande handling och redovisas ofta i räkenskaperna (bokföres) per den dag den uppkommit.

Skattskyldig som sålt i MF 15 under punkter 1–4 angivna varor på kredit och levererat dem under tiden 9 februari 1970 –31 oktober 1970 skall redovisa skatt efter skattesatsen 14 procent. Har leverans av sådana varor skett före den 9 februari 1970 är dock skattesatsen endast 10 procent. Denna procentsats gäller även vid leverans av varor som anges i punkterna 5–6, om leveransen skett före den 1 november 1970. Sker leverans av vara angiven i punkterna 1–6 den 1 november eller senare skall den högre mervärdeskatten redovisas på hela det avtalade priset även om köparen lämnat full betalning eller förskott på betalningen före den 1 november 1970.

#### *C. Vara som skall inmonteras i fastighet*

Riksskattenämnden har i anvisning den 25 juni 1970 (Rsn II 1970:57) angående beskattningsvärdets bestämmande vid försäljning av vara i förening med inmontering av varan i fastighet m m gjort följande uttalande.

De nya bestämmelserna i anvisningarna till 14 § MF får anses närmast ha avseende på sådana fall där skattskyldig – utan samband med eget egentligt entreprenad-åtagande som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet eller reparations- och underhållsarbeten av fastigheten som sådan – vid försäljning av sådana varor, som kan betecknas som färdigställda utrustningsdetaljer till fastighet, jämväl ombesörjer inmonteringen av varorna i fastigheten. De varor som här avses säljs även som regel av företagare utanför den egentliga byggnads- och installationsbranschen under butiksmässiga former. I förarbetena till den

gjorda författningsändringen har de nu ifrågavarande varorna betecknats som hushållskapitalvaror.

Skattskyldig som tillhandahåller sådana varor äger inte göra någon reducering av vederlag, som belöper på tillhandahållna varor, även om tillhandahållandet är för-enat med inmontering i fastighet av varorna men inmonteringsarbetet endast avser att ansluta varorna till i fastigheten befintliga eller samtidigt utförda installationer av fast egendoms natur. Detta bör gälla även om inmonteringen av varan kan kräva omfattande arbeten på fastigheten, exempelvis ledningsdragning som inte har annat ändamål än att förse den installerade varan med elkraft, gas eller vatten från annan installation i fastigheten eller att ansluta varan till avloppsinstallation i fastigheten.

Det nu återgivna uttalandet äger i detta sammanhang endast tillämpning på de i punkten 5 i förordningen angivna varorna, dvs diskmaskin, frysskåp, kylskåp etc.

Mot bakgrunden av det nu sagda bör den högre skattesatsen tillämpas i fall där någon – utan att åtagandet utgör ny-, till- eller ombyggnadsentreprenad eller reparations- och underhållsarbeten avseende fastighet – åtagit sig leverans och inmontering av de i punkt 5 angivna varorna. Skatt belöpande på sådan leverans skall redovisas senast den 5 december 1970. Utgör leveransen däremot ett entreprenad-åtagande bör den i 14 § MF intagna reduceringsregeln (60-procentsregeln) äga tillämpning. Skatt utgår i sådant fall med 10 procent av 60 procent av vederlag vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder före den 1 januari 1971.

#### *D. Fraktkostnader och liknande kostnader*

I anvisning den 25 juni 1970 (Rsn II 1970:49) har riksskattenämnden gjort följande uttalande.

Enligt huvudregeln utgör beskattnings-

värdet vid försäljning av vara eller tillhandahållande av tjänst vederlaget med mervärdeskattens belopp inräknat och vid uttag av vara dennas saluvärde inräknat skatt. Varas saluvärde bestäms enligt ortens pris enligt samma grunder som föreskrivs i kommunalskattelagen. I vissa andra fall utgör beskattningsvärdet 60 procent resp 20 procent av vederlaget. — — —

I beskattningsvärdet skall inräknas även andra förekommande statliga skatter eller avgifter såsom tull, särskild omsättningskatt på motorfordon och övriga sk punktskatter. I beskattningsvärdet skall dessutom ingå övriga förekommande kostnadselement. Hit hör bl a fraktkostnader, försäkringspremier, efterkravsavgifter, inkasoavgifter, fakturerings- och expeditiionsavgifter, resekostnader, resetidssättningar och traktamentsersättningar till anlitad arbetskraft.

Ingår nu angivna kostnadselement i beskattningsvärdet för en vara på vilken MF 15 äger tillämpning skall skatt efter 15 procent utgå på hela vederlaget. Det kan således inte godtagas att varuvärdet beskattas efter 15 procent medan exempelvis fraktkostnader beskattas efter 10 procent.

Om en varuleverans efter den 31 oktober 1970 omfattar såväl varor vilka beskattas efter 15 procent som varor vilka beskattas efter 10 procent och fraktkostnaden eller annan i detta avsnitt avsedd kostnad skall ingå i beskattningsvärdet för den gjorda leveransen bör denna kostnad fördelas och beskattas efter skälig grund.

#### E. Gemensamma bestämmelser

I punkt 7 ovan berörs vissa hyresavtal som innehåller bestämmelser om köpevillkor i händelse av äganderättens övergång på hyresmannen. Gäller avtalet varor som anges i MF 15 och övergår äganderätten enligt avtalet på hyresmannen den 1 november 1970 eller senare bör följande tillämpas.

Den högre skatten bör om uthyraren tillämpar kontantmässig redovisning för mervärdeskatt träffa endast de kontanta likvider och motsvarande som kommer uthyraren tillgodo i samband med eller efter det att hyresmannen utnyttjat sin rätt enligt avtalet att överta varan, dock tidigast den 1 november 1970.

Har uthyraren bokföringsmässig redovisning för mervärdeskatt bör den högre skatten träffa alla belopp som förfaller till betalning i samband med eller efter det att hyresmannen utnyttjat sin rätt enligt avtalet att överta varan, dock tidigast den 1 november 1970.

-----  
Riksskattenämndens anvisning den 24 februari 1970 (Rsn II 1970:11) har upphört att gälla den 1 november 1970.

Enligt förordningen den 27 maj 1970 (nr 166) höjes skattesatsen för alla skattepliktiga varor och tjänster till 15 procent vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr o m den 1 januari 1971. Denna anvisning upphör därför att gälla nämnda dag.

## 2) Avdragsrätten vid höjd mervärdeskatt

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 16 november 1970 beslutat att som *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) *ifråga om avdragsrätt för ingående mervärdeskatt i samband med den höjning av skattesatsen till 15 procent som träder i kraft den 1 januari 1971, m m.*

Genom förordningen den 27 maj 1970, nr 166, om ändring i förordningen (1968:430) om mervärdeskatt utgår skatten vid omsättning för vilken skattskyldighet in-

träder från och med den 1 januari 1971 med 15 procent av beskattningsvärdet på alla skattepliktiga varor och tjänster. Detta procenttal motsvarar vid skattepåslag på priset före skatt 17,65 procent vid reducerat beskattningsvärde, 9,89 procent vid beskattningsvärde reducerat till 60 procent och 3,09 procent vid beskattningsvärde reducerat till 20 procent.

Övergångsbestämmelser har inte meddelats.

Redovisning för mervärdesskatt (utgående och ingående skatt) kan ske enligt två metoder: kontantmetod och bokföringsmässiga grunder. Innebörden av dessa båda metoder ävensom tidpunkten för skattskyldighetens inträde har redovisats i nämndens anvisning den 25 juni 1970 (Rsn II 1970:49) om beskattningsvärdets bestämmande och skattskyldighetens inträde m m vid omsättning av vara och tjänst inom landet.

I fråga om skattskyldigs rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt gäller följande.

#### *Författningsbestämmelser*

##### *17 § MF (första stycket)*

Skattskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6 eller 7. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då betalning erlagts. Har medgivande enligt 4 § andra stycket lämnats föreligger avdragsrätt för period då betalning erlagts eller skuld dessförinnan uppkommit.

##### *Anvisningarna till 17 § MF (första stycket)*

Avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling

om icke säljaren enligt 16 § tredje stycket är undantagen från skyldighet att på sådan handling ange skattens belopp.

##### *16 § MF*

Skattskyldig skall, om ej annat följer av andra stycket, utfärda faktura eller därmed jämförlig handling för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av handlingen skall framgå vederlaget, skattens belopp och övrigt som har betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt enligt 17 §. Bestämmelserna i detta stycke gäller även den som enligt 6 § första stycket är undantagen från redovisningsskyldighet.

Första stycket gäller icke för detaljhandel eller därmed jämförlig verksamhet och ej heller omsättning, för vilken avräkning mellan köpare och säljare sker enligt avräkningsnota som upprättas av köparen.

På frangeringsmärke eller liknande kvitto behöver skattens belopp icke anges.

##### *Anvisningarna till 16 § MF*

Faktura eller motsvarande handling skall utöver beskattningsvärde och skattebelopp innehålla uppgift om utställarens och mottagarens namn och adress eller annan för identifieringen godtagbar angivelse, transaktionens art samt platsen för varas mottagande.

##### *Riksskattenämnden*

I anvisning den 25 juni 1970 (Rsn II 1970:31) till ledning för avgivande av deklaration för mervärdesskatt har riksskattenämnden i fråga om när avdrag för ingående skatt får göras bl a uttalat att detta sammanhänger med om den skattskyldige använder kontantmetoden eller bokföringsmässiga grunder vid redovisning för mervärdesskatt. Samma redovisningsätt skall genomgående gälla för utgående skatt och ingående skatt.

Med vilket belopp avdrag vid skatte-satsändringen den 1 januari 1971 får ske för avdragsgill ingående skatt i deklaration för redovisningsperiod, som utlöper den 31 december 1970, bestäms av det skattebe-

lopp som säljaren angivit på faktura eller motsvarande handling. Sker avräkning efter årsskiftet 1970/71 mellan köpare och säljare enligt avräkningsnota som upprättats av köparen och som gäller nämnda redovisningsperiod, är det den skatt som därvid anges som utgående skatt för säljaren som bestämmer storleken av den skatt som får dras av som ingående skatt hos köparen. Här förutsätts att den på faktura, avräkningsnota eller motsvarande handling upptagna utgående mervärdeskatten beräknats och angivits enligt gällande bestämmelser samt att skatten är avdragsgill hos köparen.

Vid tillämpning härav bör följande iakttagas.

1. För skattskyldig köpare som redovisar skatt enligt *kontantmetoden* får avdrag för avdragsgill ingående skatt ske i deklaration för period då faktura (motsv) med påförd skatt betalas. Sker betalning av fakturan i olika omgångar (avbetalningar o dyl) får så stor del av den i fakturan debiterade skatten dras av som motsvarar avbetalningens andel av hela fakturabeloppet under perioden i fråga.

2. För skattskyldig köpare som redovisar skatt enligt *bokföringsmässiga grunder* får avdrag ske för avdragsgill ingående skatt i deklaration för period när betalning erlagts eller skuld dessförinnan uppkommit. Som huvudregel bör gälla att skuld anses ha uppkommit samtidigt som säljarens fordran uppkommit, dvs när säljaren levererat vara eller tillhandahållit tjänst. Skulden verifieras normalt med inköpsfaktura eller motsvarande handling och redovisas ofta i räkenskaperna (bokförs) per den dag den uppkommit.

#### *Exempel till punkt 1 och 2*

I faktura från skattskyldig säljare, som redovisar skatt enligt kontantmetoden, av-

seende leverans av vara (pris före skatt 1.000 kr) under december månad 1970 har angetts att vid betalning före årsskiftet 1970/71 utgör skatten 111: 10 kr men vid betalning efter årsskiftet 176: 50 kr.

För köpare med redovisning av skatt enligt kontantmetoden får avdrag ske för avdragsgill ingående skatt med 111: 10 kr om betalning sker före nämnda årsskifte och med 176: 50 kr om betalning sker senare (jfr vad tidigare sagts om avbetalningar).

För köpare med redovisning av skatt enligt bokföringsmässiga grunder får avdrag för avdragsgill ingående skatt ske när faktura med påfört skattebelopp betalas eller skuld dessförinnan uppkommer. I exemplet antas fakturan ha mottagits före årsskiftet men betalning sker senare. Avdrag för ingående skatt får då ske med 176: 50 kr för redovisningsperiod som utlöper den 31 december 1970.

Eftersom viss eftersläpning av faktureringen kan förekomma från säljarens sida, kan verifieringen av skulden hos köparen också komma att ske senare. Därvid bör följande gälla.

Har leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst skett före årsskiftet 1970/71 och har inköpsfaktura (motsv), som mottagits efter årsskiftet, redovisats i räkenskaperna hos köparen som skuld för den redovisningsperiod förvärvet (motsv) skett, får denne dra av den på inköpet belöpande ingående avdragsgilla skatten i sin redovisning för denna period.

#### *Exempel*

Om obetald faktura (pris före skatt 1.000 kr; mervärdeskatt 176: 50 kr) avseende decemberleverans 1970 från säljare med redovisning av skatt enligt kontantmetoden mottas först efter årsskiftet 1970/71 men dock så tidigt att transaktionen hos köparen (redovisning av skatt enligt bokföringsmässiga grunder) bokförs under redovisningsperiod som utlöper den 31 december 1970, får avdrag för ingåen-

de avdragsgill skatt för denna period ske hos köparen med 176: 50 kr.

-----  
Riksskattenämnden har i anvisning den 18 mars 1969 (Rsn II 1969:102) angående skattskyldighet enligt MF vid försäljning på auktion bl a uttalat att av praktiska skäl de bestämmelser får tillämpas om beskattningsvärdets bestämmande, skattebelopp m m som gällt vid auktionstillfället. Vidare har nämnden uttalat i anvisningen att vid ändring av gällande bestämmelser om beskattningsvärdets bestämmande, skattesats m m bör, om inte annat stadgas, de bestämmelser tillämpas som gällt vid auktionstillfället.

Riksskattenämnden avser inte att nu ändra nämnda anvisning i berörda avseende.

### 3) Prenumerationsavgifter

Riksskattenämnden har på förekommen anledning beslutat göra följande uttalande angående tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid prenumeration på skattepliktig periodisk publikation. Uttalandet bör särskilt beaktas vid tillämpningen av förordningen, 1970:166, om ändring i förordningen om mervärdeskatt, varigenom skattesatsen höjts från 10 till 15 procent vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr o m den 1 januari 1971.

Erläggandet av prenumerationsavgift för periodiska tidningar och tidskrifter bör i mervärdeskatt hänseende likställas med betalning av tillhandahållna vara. Till följd därav bör skattskyldigheten inträda då sådan avgift kommer den skattskyldige (utgivaren liksom i förekommande fall skattskyldigt ombud) till handa eller för skattskyldig, som redovisar mervärdeskatt enligt bokföringsmässiga grunder, per den

dag och redovisningsperiod dessförinnan då faktura eller motsvarande handling utfärdas och fordran bokförs.

### 4) Avdrag vid viss import

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 16 november 1970 beslutat att göra följande uttalande såvitt angår skattskyldig beställares eller uppdragsgivares rätt till *avdrag för mervärdeskatt som utgått i samband med införsel i vissa fall*.

Fråga har uppkommit om svensk skattskyldig beställare äger rätt till avdrag såsom för ingående skatt *dels* för mervärdeskatt som utgått vid utländsk här i landet ej skattskyldig säljares införsel av delar till vara som säljaren efter montering eller annan liknande åtgärd avlämnar till köparen, *dels* för mervärdeskatt som utgått vid utländsk ej skattskyldig uppdragstagares införsel av varor som han tillhandahåller beställaren som ett led i tillhandahållande av skattepliktig tjänsteprestation, exempelvis reservdelar vid maskinreparation eller material till byggnads- eller anläggningsentreprenad.

Riksskattenämnden finner jämlikt grunderna för de allmänna principerna om skattskyldigs rätt till avdrag för mervärdeskatt som belöper på förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet och med beaktande av bestämmelserna i tredje stycket av anvisningarna till 17 § förordningen om mervärdeskatt att rätt till sådant avdrag får anses föreligga för skatt som utgått vid utländsk ej skattskyldig leverantörs eller uppdragstagares införsel av varor för ändamål som angetts i föregående stycke.

Av skäl som nu anförts bör även svensk skattskyldig beställare eller uppdragsgivare vara berättigad att avdraga mervärdeskatt

som av honom erlagts vid införsel av varor som utländsk ej skattskyldig leverantör eller uppdragstagare skall tillföra omsättnings- eller anläggningstillgång i verksamhet som för beställaren eller uppdragsgivaren medför skattskyldighet för mervärdeskatt.

Som villkor för skattskyldig beställares eller uppdragsgivares rätt till avdrag för skatt skall i samtliga fall gälla

*att* varorna före införseln är bestämda för viss omsättnings- eller anläggningstillgång,

*att* avtal före införseln är slutet om leverans av vara eller tillhandahållande av tjänsteprestation som den utländske här i landet ej skattskyldige leverantören eller uppdragstagaren skall fullgöra samt

*att* avdraget skall av den skattskyldige kunna styrkas med tullsedel eller kopia av tullsedel varav skattens belopp framgår.

##### 5) Avdrag för ingående skatt i visst fall

I skrivelse till riksskattenämnden hade aktiebolaget A anfört följande.

Inom ramen för det omfattande investeringsprogram som för närvarande håller på att genomföras vid aktiebolaget A, har viss komplicerad teknisk produktionsutrustning upphandlats i utlandet. Delkomponenter till sådana anläggningar kan i vissa fall vara mycket svårhanterbara ur transportsynpunkt, varför de utländska huvudleverantörerna i sin tur beställer dessa från svenska tillverkare.

De svenska underleverantörerna levererar godset direkt till den svenske beställaren, men fakturerar leveransen på sin utländske uppdragsgivare. Då godset aldrig lämnar Sverige, kan underleverantören inte betrakta transaktionen som en exportaffär, varför han måste debitera svensk mervärdeskatt i sin faktura till den utländske uppdragsgivaren.

Den utländske huvudleverantören har ingen möjlighet att lyfta av den svenska mervärdeskatten i sitt hemland, varför han vidaredebiterar densamma på sin svenske uppdragsgivare. Den sålunda debiterade mervärdeskatten tycks inte vara författningensligt avlyftningsbar i Sverige och påverkar alltså direkt investeringsutgiftens storlek.

Hade upphandlingen av godset skett i Sverige och/eller hade fysisk leverans skett från utlandet hade den debiterade mervärdeskatten blivit avlyftningsbar för mottagaren.

En direkt fakturering från svensk underleverantör på aktiebolaget A torde normalt ställa sig mycket olämpligt bl a med hänsyn till säljarens garantiförpliktelser gentemot köparen.

Vi anhåller därför om ett utlåtande från Er huruvida svensk mervärdeskatt som debiteras via utländsk huvudentreprenör är avlyftningsbar eller ej.

Sedan ärendet föredragits inför riksskattenämnden erhöll sökandebolaget följande svar.

I de fall skattskyldig underentreprenör inom landet tillhandahåller utländsk ej skattskyldig huvudentreprenör skattepliktig vara, byggnad eller tjänst föreligger skattskyldighet för underentreprenören. Om huvudentreprenören inte är registrerad i Sverige som skattskyldig för mervärdeskatt för här bedriven yrkesmässig verksamhet saknar denne avdragsrätt. Någon rätt till avdrag för den svenske beställaren föreligger inte för mervärdeskatt som utgått vid den utländske huvudentreprenörens förvärv av skattepliktig vara, byggnad eller tjänst.

I nu förevarande fall återstår dock möjligheten att den utländske huvudentreprenören – om den av honom i Sverige bedrivna verksamheten kan anses som yrkesmässig i mervärdeskattehänseende – registreras som skattskyldig.

R II : 85

## 6) Heltäckande mattor

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 16 november 1970 beslutat att som tillägg till sin den 25 juni 1970 meddelade anvisning angående tillämpningen av förordningen om mervärdeskatt (MF) i fråga om beskattningsvärdets bestämmande vid försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet m m göra följande uttalande såvitt angår *försäljning i förening med inläggning av heltäcknings- och linoleummattor*.

### *Författningstext*

*Sjätte stycket av anvisningarna till 14 § MF*

-----  
Vid sådan försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet som ej utgör byggnads- eller anläggningsentreprenad och ej ingår såsom ett led i sådan entreprenad, exempelvis försäljning i förening med inmontering av enbart spis eller kylskåp, utgöres beskattningsvärdet av hela vederlaget. Uttages särskild ersättning för inmonteringen, bestämmes beskattningsvärdet för denna del av vederlaget enligt vad som gäller för tjänst som avser fastighet.

### *Riksskattenämnden*

Riksskattenämnden har i sin ovan åberopade anvisning bl a hänfört heltäcknings- och linoleummattor till den varugrupp på vilken vid försäljning i förening med inläggning (inmontering) återgivna bestämmelser i MF skall äga tillämpning.

I förarbetena till vidtagen ändring av sjätte stycket av anvisningarna till 14 § MF har de varor som åsyftas betecknats som hushållskapitalvaror. Riksskattenämnden har för sin del uttalat att dessa varor kan beskrivas som "färdigställda utrustningsdetaljer till fastighet".

Nämndens åtgärd att hänföra heltäcknings- och linoleummattor till gruppen

hushållskapitalvaror tar sikte på sådana mattförsäljningar där köparens förvärv av heltäckningsmattor närmast sker i syfte att möblera bostadslägenhet eller annan lokal och där säljaren på köparens begäran ombesörjer inläggningen av mattan mot särskilt vederlag. I sådana fall äger säljaren inte göra någon reducering av vederlag, som belöper på tillhandahållna varor. På samma sätt bör bedömas det fall där säljaren levererar viss matta och i försäljningserbjudandet inkluderar fri inläggning. I de angivna fallen inläggs mattorna på i och för sig fullt färdigställda golv där slitytan kan bestå av parkett, vinylplattor och liknande av olika slag eller utgöres av "skurgolv".

Ett annat synsätt bör dock anläggas i de fall man redan vid projektering av ny-, till- eller ombyggnad av fastighet eller vid reparations- eller underhållsarbeten av byggnad valt sådan golvkonstruktion att heltäcknings- eller linoleummatta kommer att utgöra det för golvets funktion nödvändiga slitlagret. Så kan vara fallet främst beträffande kontorsvåningar, restaurantlokaler men även beträffande bostadsfastigheter. Uppdraget får i dessa fall som regel en relativt stor omfattning och framstår som ett entreprenadåtagande även om prestationen i och för sig endast innebär försäljning och inläggning av nu ifrågavarande slag av mattor. Tillhandahållande och inläggning av heltäcknings- och linoleummatta på golv, som härigenom tillförs ett för golvets funktion nödvändigt och permanent slitlager, bör vara att anse som sådan byggnadsentreprenad som avses i 14 § 2 förordningen om mervärdeskatt. Beskattningsvärdet för sådant tillhandahållande utgör 60 procent av vederlaget. Skatt skall vid nuvarande skattesats (10 procent) utgå med 6,38 procent på priset

före skatt och vid skattesatsen 15 procent (fr o m den 1 januari 1971) med 9,89 procent på priset före skatt.

#### 7) Skatteplikt för byggnadsstädning

Som svar på en till riksskattenämnden inkommen förfrågan angående ev mervärdeskatt på kostnad för städning av ny- eller ombyggda lokaler efter deras färdigställande har efter föredragning av ärendet vid riksskattenämndens sammanträde den 16 november 1970 uttalats följande.

I uttalande den 27 juni 1969 angående beskattningsvärdets bestämmande vid general- och totalentreprenader har riksskattenämnden anfört bl a följande.

Tillhandahållande av särskilda tjänster för vilka skattskyldighet enligt MF inte föreligger kan inte heller anses medföra skattskyldighet även om tjänsterna utförs i samband med entreprenadåtagande som avser byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Som exempel kan nämnas ersättning för lämnat biträde i expropriationsmål eller arvode för medverkan för beställares räkning vid speciella förhandlingar såsom i ärenden angående byggnadslov, finansiering o dyl.

De i Er skrivelse omnämnda städningsarbetena som byggnadsentreprenör utför eller låter utföra inom ramen för ett tecknat entreprenadåtagande bör anses som sista ledet i ett slutfört skattepliktigt byggnadsarbete och inte som sådan särskild tjänst riksskattenämnden avsett i sitt ovan åberopade uttalande.

Vad nu sagts bör gälla oavsett om entreprenaden avser arbeten på löpande räkning eller till fast pris och oberoende av den redovisningsmetod för skatten som entreprenören tillämpar.

#### 8) Skattskyldighet under konkurs

I skrivelse till riksskattenämnden hade advokaten B anfört i huvudsak följande.

Såsom förvaltare enligt 45 § Konkurslagen uti aktiebolaget C:s vid Rådhusrätten i --- anhängiggjorda konkurs får jag härigenom anhålla om Riksskattenämndens förklaring rörande mervärdeskatteförordningens tillämpning i följande avseende. ---

Gäldenärsbolaget har redovisat mervärdeskatt enligt kontantprincipen. Detta har haft till följd att gäldenärsbolaget före konkursen icke avdragit ingående mervärdeskatt å de leverantörsfakturor, som vid konkursen voro obetalda, under det att utgående mervärdeskatt antingen erlagts av gäldenärsbolaget före konkursen, medfört utdelning i konkursen eller i den mån varorna sålts av konkursboet, erlagts av konkursboet. Sedan utdelning numera skett till oprioriterade borgenärer med 51,71 % av bevakade oprioriterade fordringar ha leverantörer erhållit kontant utdelning avseende ingående mervärdeskatt med 3.702 : - kronor.

Är konkursboet efter utdelning avseende ingående mervärdeskatt berättigat att återbekomma sådan erlagd mervärdeskatt, därest konkursgäldenären redovisat mervärdeskatt enligt kontantprincipen?

Sedan ärendet föredragits inför riksskattenämnden erhöll sökanden följande svar.

Enligt 3 § mervärdeskatteförordningen är konkursbo skattskyldigt. Detta innebär att skyldighet föreligger att erlagga utgående skatt hänförlig inte blott till under konkursen gjorda försäljningar av omsättningstillgångar, inventarier och andra rörelsen tillhöriga varor utan även till indrivning av fordringar avseende före konkursen försålda skattepliktiga varor och tjänster; det sistnämnda dock under förutsättning att skattskyldighet inte tidigare inträtt. I motsvarande mån bör konkursboet äga rätt till avdrag för ingående skatter eller återbetalning av överskjutande ingående skatter i den mån de erläggs.

Till den del återbetald mervärdeskatt i

skattepliktig verksamhet tas i anspråk för gående skatt alternativt återbetalningsbar  
betalning av mervärdeskattebelagda leve- överskjutande sådan skatt.  
rantörsfakturor uppstår ny avdragsgill in-

(Stockholm den 14 december 1970)

R II: 88

## II

# Meddelanden från Riksskattenämnden



Årg 11

Ang. mervärdeskatten

Nr 9 1970

### 1) Deklarationsanvisningar

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 16 november 1970 beslutat att meddela följande anvisningar till ledning för avgivande av deklaration för mervärdeskatt vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr o m den 1 januari 1971.

*Tidigare anvisningar i ämnet meddelade av nämnden i juni 1970 (RSN II 1970: 31) upphör att gälla vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder från och med den 1 januari 1971.*

Vid redovisning för mervärdeskatt skall användas en blankett enligt fastställt formulär som samtidigt utgör deklaration och postgiroinbetalningskort. Genom länsstyrelsens försorg utsänds blanketter till sådana skattskyldiga som har att avge deklaration för mervärdeskatt, d v s till registrerade skattskyldiga. När i den följande framställningen används benämningen "skatt-

skyldig" förstås därmed registrerad skattskyldig.

Redovisning sker för bestämda perioder, omfattande i allmänhet två kalendermånader. Andra perioder kan också förekomma. Av det för varje skattskyldig utfärdade registreringsbeviset framgår i vilken ordning redovisningen skall ske. Sålunda finns uppgift om bl a när deklaration skall avges och skatt betalas, vilken metod för redovisningen som skall användas och från vilken tidpunkt registreringen gäller.

Mervärdeskatt belöpande på viss redovisningsperiod skall betalas genom insättning på ett för hela riket gemensamt postgirokonto för mervärdeskatt (nr 4 44-0).

*Skatt anses betald den dag då inbetalningskort eller försändelse som innehåller gireringskort inkommit till postanstalt.*

*Skattesatsen utgör 15 procent av beskattningsvärdet vid omsättning för vilken*

R II : 89

skattskyldighet inträder från och med den 1 januari 1971.

Den för deklaration och inbetalning gemensamma blanketten har utformats som ett hålkort och är uppdelad i en mottagardel (deklarationsdel) och en arkivdel. Deklarationsdelen vidareändas av posten till länsstyrelserna. Arkivdelen är avsedd för postgirokontorets bokföring och redovisning till länsstyrelserna av erlagda skattebelopp.

Blankettens framsida och baksida har avbildats på sid 91.

Som framgår av bilderna har blanketten försetts med ett sifferexempel för att man lättare skall förstå hur den skall fyllas i. Innan de olika raderna på deklarationsdelen, betecknade 1—10, närmare förklaras, bör följande framhållas.

Deklarationsblanketten utgör i första hand en handling för *redovisning av mervärdeskatt* (rad 1—7). Betalas inte skatten i tid utgår restavgift enligt särskilda grunder. Den skattskyldige kan i sådant fall samtidigt med betalningen av skatten även betala restavgiften (rad 8 resp 9). Den totala försäljningen av varor och tjänster samt värdet av uttagen — i båda fallen med skatten ej inräknad — under redovisningsperioden anges på rad 10 med uppgift om exportförsäljningen i särskild post inom linjen.

Deklarationen skall *alltid* lämnas för varje redovisningsperiod oavsett om skatt skall betalas eller ej. Inbetalas ingen skatt, t ex om ingående avdragsgill skatt för viss period överstiger utgående skatt för samma period, skall deklaration inlämnas eller insändas till länsstyrelsen i slutet frankerat kuvert.

Vilken redovisningsperiod som avses, anges överst på deklarationen i därför avsett utrymme.

Deklarationen skall undertecknas på heder och samvete. Detta sker på framsidan av inbetalningskortet såsom framgår av bilden på sid 91. Endast den som enligt aktiebolagsregistret, handels- eller föreningsregister äger teckna firman kan avge behörig deklaration för juridisk person. I övriga fall undertecknas deklarationen av den skattskyldige, d v s av näringsidkaren eller i fråga om enkla bolag o d av den delägare vars andel i verksamheten deklarationen avser.

Redovisning för mervärdeskatt sker antingen enligt kontantmetoden eller enligt bokföringsmässiga grunder. Innebörden av dessa redovisningsätt se nedan. Vilken av dessa metoder, som skall användas, framgår av registreringsbeviset. Det är att märka att den gällande metoden skall användas vid redovisning av både utgående mervärdeskatt och ingående mervärdeskatt. Vad som menas med utgående resp ingående skatt framgår av särskilda avsnitt nedan.

*Kontantmetoden* innebär att skattskyldighet inträder när vederlag inflyter kontant eller i form av vara eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Även kontantbelopp eller i förekommande fall vara (motsvarande), som erläggs eller lämnas i förskott eller à conto för *beställd* skattepliktig vara, byggnad eller tjänst, skall upptas till beskattning när de tas emot av den skattskyldige eller på annat sätt kommer honom till godo.

Till vederlag att redovisa räknas inte bara när vara lämnas som betalning utan även när tjänst tillhandahålls som ersättning. Med kontant likvid (vederlag) i mervärdeskatt hänseende likställs när presentkort eller annan liknande anvisning mottas som likvid för vara eller tjänst. När presentkortet eller anvisningen försäljs, ut-



I det avtalade priset skall som tidigare nämnts inräknas alla räntor och andra avgifter som säljare och köpare kommit överens om vid avtalets ingående. Detta gäller även om räntan inte är till beloppet fastställd utan baseras på endast en ränteklausul och amorteringstid. Vad nu sagts gäller oberoende av tillämpad redovisningsmetod och oavsett om den skattskyldige diskonterar växeln eller ej. Avdrag för diskonto får inte göras.

Om den skattskyldige tillämpar kontantmetoden inträder skattskyldigheten när växeln diskonteras, omsätts eller löses. Diskonteras växel skall den skattepliktiga omsättningen och därpå belöpande mervärdesskatt framräknas i enlighet med vad nedan sägs om skattskyldig som tillämpar redovisning enligt bokföringsmässiga grunder.

Vid omsättning av icke diskonterad växel skall som skattepliktig omsättning upptagas belopp som motsvarar vad som kan anses avbetalat av det avtalade priset. Vid inlösen av sådan växel skall som skattepliktig omsättning upptagas det avtalade priset.

*Bokföringsmässiga grunder* innebär att skattskyldig — utöver vad som influtit vid kontantförsäljning i samband med leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst — har att inräkna uppkommen fordran i sin skattepliktiga omsättning. Vid tillämpning av denna metod inträder skattskyldigheten i fråga om kontantförsäljningar när vederlag inflyter och i fråga om fordran när denna uppkommer. Förskott eller à contobelopp medför således inte i och för sig någon skattskyldighet.

Vid växeltransaktioner har den skattskyldige att framräkna de räntor — i förekommande fall mot bakgrunden av avtalsdagens ränteläge — som skall anses ingå i

det avtalade priset och redovisa härpå belöpande mervärdesskatt. Av fakturan skall framgå skatten på hela det avtalade priset.

*Gemensamt för båda redovisningsmetoderna*, när det gäller växeltransaktioner, är att om säljaren själv behåller växlarna skatt inte skall redovisas med större belopp än vad som belöper på det pris köparen erlagt. Därvid skall dock i förekommande fall iakttas bestämmelserna i 15 § mervärdesskatteförordningen om utfärdande av kreditnota.

Vad ovan sagts i fråga om bestämning av beskattningsvärde och beräkning av skattepliktig omsättning vid diskontering av växel skall äga motsvarande tillämpning vid s k *lombardering* av växlar, *diskontering av kontrakt* samt i fråga om likvider som inflyter från s k *kontoringsförsäljningar*.

Omsättningsränta som utgår utanför avtalet skall inte inräknas i den skattepliktiga omsättningen. Som exempel på sådan omsättningsränta kan nämnas det fall att köparen på växeln förfallodag inte förmår lösa växeln. Om säljaren då medger omsättning som inte tidigare avtalats och därvid betingar sig ränta, skall denna inte inräknas i den skattepliktiga omsättningen.

Det bör framhållas i detta sammanhang att avdrag inte får göras för *kassarabatter* i form av s k villkorliga rabatter som utgår vid betalning inom viss tid. Detta medför att till utgående skatt som belöper på likvid skall läggas även den utgående skatt som belöper på sådan rabatt.

Lämnas *återbäring, bonus eller annan rabatt*, som inte utgör s k villkorlig rabatt (kassarabatt), i efterhand och avser förmånen skattepliktig omsättning för vilken utgående skatt tidigare redovisats, får belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på förmå-

nen dras av från den eljest utgående skatten för den period varunder den på angivet sätt utgetts.

*Exempel:*

Utgående skatt för januari—	
februari .....	15.000 kr
Utgående skatt på kontant utgi-	
ven återbäring under samma	
tid avseende skattepliktiga	
försäljningar för vilka utgå-	
ende skatt tidigare redovisats	<u>-3.000 »</u>
Utgående skatt att ange på rad	
1 för januari—februari ....	12.000 kr

Sammanställning som utvisar denna uträkning skall bevaras.

Vidare bör framhållas att om *förlust på fordran* uppkommer, för vilken den skattskyldige tidigare redovisat utgående skatt, får ett mot denna skatt svarande belopp dras av i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Inflyter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter tas upp i redovisningen.

Vad i föregående stycke sagts gäller endast skattskyldig som redovisar mervärdeskatt enligt bokföringsmässiga grunder.

*Exempel:*

Utgående skatt redovisad för ja-	
nuari—februari .....	30.000 kr
I detta belopp ingår skatt på	
viss kreditleverans med .....	1.000 »
Förlust på fordran för leveran-	
sen föreligger i april	
Utgående skatt på omsättning	
under mars—april .....	50.000 »
Avgår den skatt som tidigare re-	
dovisats för nämnda kreditle-	
verans, eftersom förlust före-	
ligger på denna fordran ....	<u>-1.000 »</u>
Utgående skatt att ange på rad	
1 för mars—april .....	49.000 kr

Med *utgående skatt* förstås den mervärdeskatt, som belöper på den skattskyldiges skattepliktiga omsättning inom landet.

Beroende på vad den skattepliktiga omsättningen hänför sig till i det enskilda fallet beräknas den utgående skatten på ettdera av följande sätt, nämligen

1. på ett beskattningsvärde som utgörs av ett oreducerat vederlag inräknat skatt (oreducerade beskattningsvärden). Vid uttag av vara utgörs beskattningsvärdet av saluvärdet inräknat skatt. På rad 1 anges utgående skatt beräknad på oreducerade beskattningsvärden efter skattesatsen 15 procent.
2. på ett beskattningsvärde som utgör 60 procent av vederlaget inräknat skatt eller vid uttag av vara, 60 procent av saluvärdet inräknat skatt (beskattningsvärden reducerade till 60 procent; rad 2 i deklARATIONEN).
3. på ett beskattningsvärde som utgör 20 procent av vederlaget inräknat skatt (beskattningsvärden reducerade till 20 procent; rad 3 i deklARATIONEN).

Med *ingående skatt* förstås mervärdeskatt som den skattskyldiges leverantörer påfört honom för inköp av varor, tjänster etc för verksamheten under redovisningsperioden ävensom mervärdeskatt som tullverket påfört honom (eller varuhavaren för hans räkning) vid import av varor för verksamheten under perioden.

Var och en som är skyldig att deklarerera skall i skäligen omfattning sörja för att underlag finns för fullgörande av deklARATIONSSKYLDIGHETEN, för kontroll av deklARATIONEN och för fastställelse av skatt. Detta underlag (räkenskaper, anteckningar, verifierationer, sammanställningar eller motsvarande) skall bevaras under sex år efter

utgången av det kalenderår som underlaget avser. Om skyldighet i vissa fall att föra räkenskaper är särskilt stadgat (i bokföringslagen, aktiebolagslagen etc).

De numrerade avsnitt som följer här nedan hänför sig till motsvarande numrerade rader i deklara-tionsblanketten. Under varje avsnitt behandlas var för sig redovisning enligt kontantmetoden och enligt bokföringsmässiga grunder.

Samtliga totalbelopp som anges i deklarationen avrundas nedåt till hela kronor.

#### Rad 1

Den totala summan av utgående skatt efter skattesatsen 15 procent på oreducerade beskattningsvärden under den angivna redovisningsperioden anges i kronkolumnen. Inom linjen anges den del av den totala utgående skatten som belöper på egna uttag. (Se deklarationsexemplet på sid 91.)

Används *kontantmetoden* skall på rad 1 anges summan av den utgående skatt som under redovisningsperioden influtit kontant i förekommande fall med tillägg för skatt som belöper på s k villkorliga rabatter (se sid 92 spalt 2) eller i natura (vara eller tjänst) i samband med likvid för omsatta skattepliktiga varor och tjänster.

Används *bokföringsmässiga grunder* som redovisningsmetod skall på rad 1 anges inte bara summan av den utgående skatt som belöper på vad som influtit från kontantförsäljning eller motsvarande (jfr kontantmetoden och behandlingen av s k villkorliga rabatter) under perioden utan även summan av den utgående skatt som belöper på fakturerad kreditförsäljning och motsvarande. I övrigt gäller i tillämpliga delar vad ovan angetts i avsnittet om kontantmetoden vid ifyllandet av rad 1.

#### Rad 1 a

Reservrad som inte för närvarande skall användas.

#### Rad 2

Utgående skatt på beskattningsvärden reducerade till 60 procent.

#### Rad 3

Utgående skatt på beskattningsvärden reducerade till 20 procent.

I princip skall samma tillvägagångssätt användas vid ifyllande av dessa båda rader som av rad 1. Man har sålunda även här att beakta vilken redovisningsmetod som gäller. I fråga om rad 2 skall skatt på egna uttag av varor *även* anges inom linjen i därför avsett utrymme. Vad som skiljer utgående skatt angiven på rad 2 och 3 från sådan skatt på rad 1 är att i de båda förra fallen har skatten uträknats på reducerade beskattningsvärden (60 resp 20 procent). I en verksamhet, som tillämpar kontantmetoden och den 60-procentiga reduceringsregeln och som har mervärdeskatten inräknad i priserna, får man fram den utgående skatten genom att räkna fram 9 procent av summan av influtna likvider — med tillägg i förekommande fall för s k villkorliga rabatter — för perioden.

#### Exempel:

Den skattepliktiga omsättningen med skatten inräknad uppgår till 100.450 kronor. Skattesatsen är 15 procent. Den utgående skatten, som skall införas på rad 2, utgör 9.040 kronor ( $100.450 \times 0,09 = 9.040 : 50$ ).

På motsvarande sätt förfars vid uträkning under enahanda förutsättningar när den 20-procentiga reduceringsregeln används. Den skattepliktiga omsättningen multipliceras med 0,03 eller 3 procent.

*Rad 4*

Belopp införda i kronkolumnen på raderna 1, 2 och 3 läggs ihop och summan införs på rad 4.

*Rad 5*

På denna rad liksom på rad 6 anges summan av de ingående skatter för vilka avdragsrätt föreligger (avdragsgilla ingående skatter). De båda totalbeloppen anges, som syns av blanketten, var för sig i den vänstra kronkolumnen och summan av dem i den högra kolumnen på rad 6.

På rad 5 redovisas endast sådan avdragsgill ingående skatt som belöper på den redovisningsperiod som deklarationen omfattar. Skatten skall vara hänförlig till den verksamhet som redovisas i deklarationen.

Avdrag för avdragsgill ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling om inte säljaren enligt särskilt stadgande är undantagen från skyldighet att på sådan handling ange skattens belopp. Det undantag som här åsyftas, är att skattens belopp inte behöver anges på frankeringsmärke eller liknande handling. I dessa fall äger den skattskyldige köparen rätt att själv uträkna den för honom ingående skatten genom att multiplicera märkets valör med 0,15 vid en skattesats av 15 procent och anse det därvid erhållna beloppet som ingående skatt.

*Exempel:*

Frankeringsmärkets valör är 5 kronor. Skattesats 15 procent. Mervärdeskatten utgör då  $5 \times 0,15 = 0,75$  kronor.

*Det är att märka att i andra fall än det nu angivna måste avdraget alltid vara styrkt av en skattedebitering på faktura eller motsvarande handling.*

När avdrag för ingående skatt får göras sammanhänger med om den skattskyldige använder kontantmetoden eller bokföringsmässiga grunder vid redovisning för mervärdeskatt. Samma redovisningsätt skall genomgående gälla för utgående skatt och ingående skatt.

Tillämpas *kontantmetoden* får avdrag ske för ingående skatt i den takt som skatten betalas. Detta innebär följande.

Betalas slutbelopp i faktura eller motsvarande handling med påförd uppgift om den ingående skattens belopp helt på en gång får skatten, om den i övrigt är avdragsgill, dras av som ingående skatt för den redovisningsperiod under vilken betalningen skett.

Betalas fakturabeloppet i föregående stycke genom avbetalningar innebär detta att av det debiterade skattebeloppet skall så stor del anses vara betald som motsvarar avbetalningens andel av hela fakturabeloppet.

*Exempel:*

Hela fakturabeloppet inräknat skatt (skattesats 15 procent)	11.764 : 71
I fakturabeloppet ingående skatt (separat angivet på fakturan) .....	1.764 : 71
Avbetalning sker vid fem tillfällen med lika stora belopp	2.352 : 94
Vid varje avbetalningstillfälle utgör den avdragsgilla ingående skatten ( $2.352 : 94 \times 0,15 = 352 : 94$ ) .....	352 : 94

*Det är inte tillåtet att anse att den första avbetalningen — i exemplet 2.352 : 94 kronor — omfattar i första hand all ingående skatt, 1.764 : 71 kronor och att vad därefter återstår utgör avbetalning på fakturapriset före skatt. Detta gäller även om på kvitto eller annan handling angetts att avbetalningen utgör mervärdeskatt.*

Tillämpas *bokföringsmässiga grunder* inträder avdragsrätten som regel när faktura eller motsvarande handling erhålls.

I verksamhet som till en del omfattas av och till annan del inte omfattas av mervärdeskatteförordningens bestämmelser uppdelas ingående skatt på förvärv som inte helt kan hänföras till den ena eller andra delen av verksamheten på en avdragsgill och en icke avdragsgill del, exempelvis i proportion till skattepliktig och icke skattepliktig omsättning i verksamheten.

#### *Exempel:*

Ingående skatt på ett gemensamt förvärv uppgår till 15.000 kronor. Den skattepliktiga delen utgör 8/10 av hela omsättningen och den icke skattepliktiga delen 2/10. Avdrag görs för ingående skatt (avdragsgill del) med 12.000 kronor (8/10 av 15.000). Resterande ingående skatt, 3.000 kronor, får inte dras av (icke avdragsgill del).

Ett viktigt undantag från principen om uppdelning av ingående skatt på sätt nyss nämnts utgör det fall, då skattskyldighet föreligger för endast *mindre del av verksamhet*. Rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv föreligger i detta fall endast ifråga om sådan skatt som påförts förvärv som *helt* avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Detta skall anses vara fallet om omsättningen i den verksamhet som omfattas av skattskyldigheten normalt inte överstiger 5 procent av verksamhetens totala omsättning.

#### *Rad 6*

På denna rad redovisas andra avdragsgilla ingående skatter än dem som anges på rad 5. Som exempel på sådana andra skatter, som här kan dras av, kan nämnas då ingående skatt för viss redovisningspe-

riod överstiger utgående skatt för samma period (överskjutande ingående skatt) och återbetalning därav ej sker. En sammanställning av fall då belopp kan dras av på rad 6 under förutsättning att de i övrigt är avdragsgilla, följer här nedan

- a) överskjutande ingående skatt från tidigare redovisningsperiod(er) och avseende den skattskyldiges här redovisade verksamhet
- b) överskjutande ingående skatt från samma eller tidigare redovisningsperiod(er) avseende andra verksamheter som den skattskyldige bedriver och för vilka han lämnar deklaration för mervärdeskatt.

I fråga om inverkan på avdragsrätten vid redovisning enligt kontantmetoden eller enligt bokföringsmässiga grunder hänvisas till vad ovan framhållits under rad 5.

#### *Rad 7*

Här anges det restbelopp (positivt eller negativt) som erhålls när beloppet på rad 4 minskas med summan av belopp infört på rad 5 och i förekommande fall på rad 6.

Blir beloppet positivt (skatt att betala) införs beloppet även på rad 9, om skatten betalas i rätt tid.

Blir beloppet negativt (skatt att återfå eller avräkna) beror det som regel på beloppets storlek om det skall kontant återbetalas eller avräknas. Deklarationen insänds direkt till länsstyrelsen (mervärdeskattkontoret).

#### *Rad 8*

Betalas inte skatten i rätt tid och ordning utgår restavgift. Denna uppgår till 4 öre för varje hel krona av den skatt som inte betalats, dock till minst 10 kronor.

Öretal som uppkommer vid denna beräkning jämnas till närmast högre hela kron-tal. Skattskyldig kan med ledning härav själv tillföra restavgiften på rad 8.

*Ett par exempel:*

- |   |          |
|---|----------|
| 1. Skattebelopp som inte betalats i rätt tid uppgår till . . . . .          | 103 kr   |
| Restavgift att tillföras på rad 8 ( $0,04 \times 103 = 4,12$ ) . . . . .    | 10 kr    |
| 2. Skattebelopp som inte betalats i rätt tid uppgår till . . . . .          | 1.103 kr |
| Restavgift att tillföras på rad 8 ( $0,04 \times 1.103 = 44,12$ ) . . . . . | 45 kr    |

*Rad 9*

På denna rad införs det positiva beloppet på rad 7 i förekommande fall ökat med beloppet på rad 8. Som framgår av ledtexten (belopp att inbetala) utgör totalbeloppet den skatt (med restavgift) som skall betalas in på konto 4 44-0. Därför införs beloppet även på blankettens omstående sida i därför avsett utrymme.

*Rad 10*

På raden anges total skattepliktig och icke skattepliktig försäljning av varor och tjänster samt värdet av egna uttag av skattepliktiga och icke skattepliktiga varor som skett under perioden. Mervärdeskatten skall ej inräknas. Som en särskild post inom linjen anges vad som av den totala försäljningen belöper på export.

Med total försäljning i detta sammanhang förstås exempelvis summan av influtna likvider — med tillägg av s k villkorliga rabatter som utgår vid betalning inom viss tid — och summan av fakturerade försäljningar och liknande under den tilländalupna redovisningsperioden. Detta gäller oberoende av vilken redovisningsmetod som tillämpas i mervärdeskattehänseende. Det är med andra ord fråga om uppgifter

som utan större omgång kan hämtas från försäljnings- eller motsvarande konto i räkenskaperna med beaktande av returerna o dyl.

## 2) Utställningsverksamhet

I en till riksskattenämnden inkommen skrift hade aktiebolaget A anhållit om förhandsbesked huruvida skattskyldighet enligt förordningen om mervärdeskatt åvilar bolaget för av detta bedrivna utställningsverksamhet.

I ansökningen hade anförts följande.

Vår verksamhet ligger inom utställningsområdet och i huvudsak har vi följande debiteringar:

- platsavgifter (såväl inomhus som utomhus)
- entréavgifter, kundkort, passéerkort, parkeringskort
- materieförhyrning
- katalogannonser
- reklamaffischer på utställningsområdet
- debiterbara arbeten utförda av vårt arbetskontor
- sekretariatets tjänster
- serveringsentreprenader, fotograferingsentreprenader m m

Som skäl för vår ansökan har vi tidigare angivit, att vi anser vår utställningsverksamhet indirekt som ett reklammedia för de olika företagsgrupperna, som deltar på denna mäs-sa och skatt skall enligt mervärdeskatteförordningen utgå på varje form av reklam oavsett vilket reklammedia, som används. Givetvis begär vi inte att skatt skall utgå på våra entréavgifter utan det gäller närmast platsavgifterna, materieförhyrning, debiterade arbeten etc.

Riksskattenämnden meddelade följande numera lagakraftvunna förhandsbesked.

Riksskattenämnden finner med hänsyn till vad som upplysts i ärendet att om bolaget på sätt i ansökningen angivits vid av

bolaget anordnad utställning tillhandahåller utställare särskilt iordningställda utställningsplatser inom- eller utomhus, för vilken upplåtelse ersättning utgår enbart i form av platsavgifter, dessa utgör ersättning för av bolaget tillhandahållna skattepliktiga tjänster i form av reklam och förklarar att bolaget är skattskyldigt för denna del av verksamheten.

Riksskattenämnden förklarar vidare att bolaget är skattskyldigt för materieluthyrning, upplåtelse av annonsutrymme i utställningskatalog och av affischeringsplats på utställningsområdet, för sekretariatets tjänster i form av brevskrivning, kopiering och därmed likställda tjänster samt för andra skattepliktiga tjänster som tillhandahålls på särskilt uppdrag.

Riksskattenämnden förklarar slutligen att bolaget inte är skattskyldigt för entréavgifter, tillhandahållande av kundkort, passéerkort och parkeringskort samt upplåtelse av serverings- och fotograferingsentreprenader.

### 3) Skattskyldighet för s k fritidsfiskare

Som svar på en till riksskattenämnden inkommen förfrågan har uttalats följande.

Enligt punkt 1 första stycket tredje meningen av anvisningarna till 2 § förordningen om mervärdeskatt (MF) räknas som yrkesmässig sådan verksamhet som innefattar icke enbart enstaka försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst, även om verksamheten icke medför skattskyldighet enligt kommunalskattelagen.

I enlighet härmed bör skattskyldighet anses åvila den som — utan att försäljningen eljest ingår i av honom utövad yrkesmässig verksamhet — försäljer av honom fångad fisk om bruttoomsättningen regelmässigt beräknas överstiga 2.000 kronor för år.

Med detta uttalande har nämnden inte

tagit ställning till frågan om sådan försäljning skall anses hänföra sig till sådant yrkesmässigt fiske, varom talas i 8 § 1 MF och som medför rätt till skattefritt inköp av fiskefartyg, m m.

### 4) Beskattningsvärdets bestämmande

På förekommen anledning har riksskattenämndens mervärdeskattebyrå den 1 december 1970 meddelat följande.

I riksskattenämndens anvisning den 25 juni 1970 (Rsn II 1970:49) angående bl a beskattningsvärdets bestämmande har nämnden uttalat följande.

I beskattningsvärdet skall inräknas även andra förekommande statliga skatter eller avgifter såsom tull, särskild omsättningskatt på motorfordon och övriga s k punktskatter. I beskattningsvärdet skall dessutom ingå övriga förekommande kostnadselement. Hit hör bl a fraktkostnader, försäkringspremier, efterkravsavgifter, inkassoavgifter, fakturerings- och expeditionavgifter, resekostnader, resetidsersättningar och traktamentsersättningar till anlitad arbetskraft.

Det har kommit till mervärdeskattebyråns kännedom att icke skattskyldiga uppdragsgivare i avsikt att nedbringa beskattningsvärdet för erhållna skattepliktiga tjänster uppmanat hos uppdragstagare anställd personal att med uppdragstagarens goda minne sända reseräkning avseende resekostnad, traktamente, resetidsersättning och annan ersättning direkt till uppdragsgivaren. Uppdragstagarens faktura kommer i sådant fall att omfatta endast den av honom tillhandahållna tjänsteprestationen.

Dylikt förfarande kan inte godtagas. Vid bestämmande av uppdragstagarens skattepliktiga omsättning skall i beskattningsvärdet inräknas ersättning för alla de element

som ingår i den tillhandahållna tjänsteprestationen oberoende av hur ersättningen härför betalas av uppdragsgivaren.

#### 5) Garantireparation av begagnade bilar

Enligt anvisningarna till 2 § förordningen om mervärdeskatt (MF) föreligger omsättning även när den som bedriver handel med begagnade personbilar eller begagnade motorcyklar i förening med verkstadsrörelse uttager vara ur verkstadsrörelsen för att tillföras begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i handeln med begagnade sådana fordon.

I 17 § tredje stycket MF stadgas att skattskyldig som bedriver handel med bilar eller motorcyklar får avdraga ingående skatt på förvärv och införsel för verksamheten med undantag dock för ingående skatt på vara till eller tjänst på sådan begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i verksamheten.

Det förekommer att skattskyldig, som bedriver handel med såväl nya som begagnade personbilar och motorcyklar, gentemot köpare av begagnad bil eller motorcykel ikläder sig vissa garantiförpliktelser innebärande att han inom garantitiden utan vederlag reparerar fordonet.

Fråga har uppkommit huruvida rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt föreligger för honom för delar och material som tages i anspråk för sådan tjänsteprestation.

Riksskattenämnden har den 17 december 1970 som *bindande förklaring* enligt 62 § MF beslutat uttala att material för garantireparation eller jämställd tjänsteprestation på tidigare levererad begagnad personbil eller begagnad motorcykel skall

redovisas som uttag ur rörelsen om avdrag för ingående mervärdeskatt tidigare åtnjutits för materialet.

Har materialet förvärvats för tjänsteprestationen ifråga får avdrag inte göras.

#### 6) Förskott och a contobelopp

På förekommen anledning har riksskatteväsendets mervärdeskattebyrå den 3 december 1970 beslutat göra följande uttalande angående förskott och a contobelopp som i vissa fall uppbärs av skattskyldig.

Riksskattenämnden har tidigare (RSN II 1970:55) i anvisningar till ledning för beskattningsmyndigheterna angående bl a tidpunkten för skattskyldighetens inträde uttalat följande angående kontantmetoden.

*Kontantmetoden* innebär att skattskyldighet inträder när vederlag inflyter kontant eller i form av varor eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Även kontantbelopp eller i förekommande fall varor (motsvarande), som erläggs eller lämnas i förskott eller a conto för *beställd* (här kursiverat) skattepliktig vara, byggnad eller tjänst, skall upptas till beskattning när de tas emot av den skattskyldige eller på annat sätt kommer honom till godo.

Mervärdeskattebyrån vill med detta uttalande understryka att det *inte* kan godtas att skattskyldig, med redovisning av skatt enligt kontantmetoden, för period under år 1970 redovisar skatt för medel (motsvarande) som uppburits före årsskiftet 1970/71 och som inte avser *beställd* vara eller tjänst utan som endast framtida leverans eller tillhandahållande. Sådan transaktion föranleder inte skattskyldighet utan är närmast att betrakta som lån (försträckning) från beställaren till leverantören. Skattskyldigheten inträder i

stället då vara levereras eller tjänst tillhandahålls i avräkning mot tidigare som lån mottaget belopp.

Det bör också i detta sammanhang erinras om att, för den som redovisar mervärdeskatt enligt *bokföringsmässiga grunder* mottagna förskott, a contobelopp eller annat för framtida avräkning inte medför skattskyldighet. Skattskyldigheten inträder i stället då fordran uppkommer dvs som regel när vara levereras eller tjänst tillhandahålls.

### 7) Skattskyldighetens inträde i vissa fall i byggnadsbranschen

I skrivelse till länsstyrelserna den 1 december 1970 har riksskattenämndens mervärdeskattebyrå i samråd med nämndens kontrollbyrå uttalat följande.

Den förordning (1970:166) varigenom mervärdeskatten fr o m den 1 januari 1971 höjts till 15 procent innehåller inte några övergångsbestämmelser. Detta har medfört att man inför årsskiftet bl a söker påskynda slutförande, avfakturerings och skatteredovisning av entreprenadarbeten åt ej skattskyldiga beställare i en utsträckning som eljest ej skulle ha skett.

Enligt vad mervärdeskattebyrån erfarit torde man dock på sina håll komma att fakturera — per den 31 december 1970 — och redovisa skatt vid en tidpunkt som inte överensstämmer med den av riksskattenämnden i uttalande den 26 juni 1970 om tidpunkten för skattskyldighetens inträde avsedda.<sup>1</sup>

Mervärdeskattebyrån vill rikta länsstyrelsernas uppmärksamhet på detta förhållande och för sin del framhålla att begreppet ”slutbesiktigade entreprenadarbeten” i

<sup>1</sup> Uttalandet publicerat i RSN II 1970:56.

uttalandet den 26 juni 1970 avser sådana färdigställda arbeten, som bör föranleda särskild vinstberäkning i enlighet med riksskattenämndens i uttalandet åberopade avisering den 30 november 1965. Detta innebär att entreprenader inte torde kunna slutfaktureras i andra fall än då fråga är om färdigställda objekt, som beställaren efter slutbesiktning kan ta i bruk.

*Exempel:* En generalentreprenad omfattar fyra bostadshus. Före årsskiftet 1970/71 är tre hus färdigställda. Slutbesiktning av de färdigställda byggnaderna sker före årsskiftet. Entreprenören kan i detta fall, om parterna överenskommit härom, slutfakturera de färdigställda byggnaderna per 31.12.1970.

Vad nu sagts bör gälla även beträffande färdigställda markarbeten såsom gator, vägar, parkeringsplatser och lekplatser samt ledningar för yttre vatten och avlopp m m.

Däremot torde det som regel inte kunna godtagas att man bryter ut och slutfakturerar objekt som i sig själva inte är färdigställda eller som ingår som en integrerande del i ett pågående byggnadsarbete.

Vad nu sagts bör gälla oavsett om generalentreprenören själv utfört installationerna eller om han upphandlat dem från underentreprenör.

#### *Några exempel*

Husgrund på vilken samme entreprenör enligt avtal också skall uppföra byggnad.

Stomme som skall ingå i byggnad som samme entreprenör skall uppföra.

Vvs- och elinstallationer i byggnad som samme entreprenör har under uppförande.

Okklarheter beträffande tillägs- och ändringsarbeten bör i och för sig inte förhindra fakturering av slutbesiktigade arbe-

ten. Skatteredovisning för tilläggs- och ändringsarbeten bör kunna ske i efterhand genom särskild fakturering och enligt då gällande skattesats.

Vad gäller indexreglerade entreprenader som färdigställda mot slutet av år 1970 torde, enligt vad byrån erfarit, indextalet för de sist utförda arbetena inte vara fastställt före årets utgång. I dylika fall bör i beskattningsvärdet för utförd entreprenad indexreglerat pristillägg kunna upptas till beräknat belopp. Justeringar av skatteredovisningen bör kunna ske för den period under vilken den slutliga regleringen verkställs. Är fråga om tilläggsdebiteringar är den då gällande skattesatsen tillämplig. Innebär den slutliga regleringen prisnedsättning får avdrag ske för det tidigare för mycket inbetalda skattebeloppet.

#### **8) Skatteplikt för transport av rötslam**

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 17 december 1970 funnit att transport av rötslam från reningsverk inte kan

anses som sådan transport i samband med renhållning som är undantagen från skatteplikt enligt anvisningarna till 11 § mervärdeskatteförordningen.

#### **9) Anstånd med betalning av mervärdeskatt**

Kungl Maj:t har den 20 november 1970, med stöd av 22 § tredje stycket förordningen (1968:430) om mervärdeskatt medgivit, att skattskyldig till mervärdeskatt, som driver jordbruk eller skogsbruk och för vilken länsstyrelsen enligt utfärdat registreringsbevis beslutat att helt kalenderår skall utgöra redovisningsperiod för redovisning av mervärdeskatt, får anstånd till senast den 15 februari 1971 med att lämna deklaration för sådan skatt för kalenderåret 1970 eller den del av detta år, för vilken skyldighet föreligger att redovisa mervärdeskatt, samt att till följd härav upplupen skatt enligt denna deklaration skall anses vara förfallen till betalning senast den 15 februari 1971.

(Stockholm den 29 januari 1971.)

R II: 101



## Sakregister till meddelanden från Riksskattenämnden serie II åren 1969–70 angående mervärdesskatten

- A-contobelopp* 1969 : 9, 27, 148, 1970 : 56, 99  
*Affischering* 1969 : 72  
*Affärsdrivande verk* 1969 : 51  
*Allmän varuskatt, avdrag för* 1969 : 123  
*Ammunition till driftvärn* 1970 : 14  
*Annonssackvision* 1969 : 72, 129  
*Annonnsbidrag* 1970 : 74  
*Annonnsinföring* 1969 : 138 (beskattningsvärdets bestämmande)  
*Annonsering* 1969 : 69  
*Anstånd med betalning av mervärdesskatt* 1970 : 101  
*Arkitekter och konsulter* 1969 : 85 (övergångsbestämmelser), 111 (skatteplikt)  
*Auktion* 1969 : 102  
*Automater* 1969 : 33  
*Automatisk databehandling* 1969 : 89, 137 (finansieringsföretag)  
*Avdrag* 1969 : 27 (skälighets grund), 28 (viss import), 28 (hotellräkningar och restaurangnotor), 81 (höjd mervärdesskatt), 84 (viss import), 85 (vid förvärv från viss underleverantör)  
*Avtal, muntligt* 1969 : 4  
*Avtal, skriftligt* 1969 : 3  
*Avtalat pris* 1969 : 22, 1970 : 50  
*Avverkningsrätter* 1969 : 79 (övergångsbestämmelser), 1970 : 49 (leveransrotköp)
- Basarförsäljning* 1969 : 101  
*Begagnad bil* 1970 : 3, 99 (garantireparation)  
*Begravningsentreprenörer* 1969 : 64  
*Beskattningsvärdets bestämmande* 1969 : 21, 1970 : 49, 1969 : 26 (oljeleverans), 109 (omsättning av mark och byggnad), 121 (general- och totalentreprenad), 123 (kiosk), 135 (överlåtelse av varufordran), 138 (annonsinföring), 145 (invalidfordon), 145 (jouravgift), 146 (schaktning eller transport), 1970 : 5 (omsättning av bil), 8 (varieté-, entre- och kuvertavgift), 9 (ställverk), 20 (muddring), 49 (leveransrotköp), 77 (höjd mervärdesskatt)  
*Bilhandlare, avdragsrätt* 1970 : 4  
*Bilköpare, avdragsrätt* 1970 : 5  
*Bilskrotning* 1970 : 16  
*Biltvättanläggningar* 1970 : 71  
*Biluthyrning* 1970 : 74  
*Bokföringsmässiga grunder* 1969 : 11, 27, 1970 : 32, 56  
*Bokföringsuppdrag* 1969 : 90  
*Bonus* 1969 : 24, 146, 1970 : 53  
*Borrprover* 1969 : 114  
*Branddammar* 1970 : 15  
*Brandredskap* 1969 : 36, 124  
*Bro* 1969 : 42  
*Buskvitton* 1969 : 33
- Busstrafik- och bussterminalverksamhet* 1969 : 33  
*Byggledning* 1969 : 113  
*Byggmaterialtransport* 1969 : 41  
*Byggnad, kontroll och besiktning av* 1969 : 113  
*Byggnadsbranschen, skattskyldighetens inträde* 1970 : 56, 100  
*Byggnadsplan* 1970 : 9  
*Byggnadsstädning* 1970 : 87  
*Bytesdifferens, bytesförlust* 1969 : 22, 1970 : 51  
*Bytestransaktioner* 1969 : 22, 1970 : 51
- Containers* 1969 : 82
- Deklarationsanvisningar* 1969 : 13, 1970 : 31, 89  
*Dekoration och skyltning* 1969 : 74  
*Demonstration* 1969 : 74  
*Demonstrationsbil* 1970 : 3  
*Diners-en-villeverksamhet* 1969 : 145  
*Diskontering* 1969 : 24, 136, 1970 : 52  
*Distribution av skattefria tryckalster* 1970 : 69  
*Djur, vård, skötsel, dressyr m. m.* 1970 : 7  
*Driftvärn, ammunition till* 1970 : 14  
*Dröjsmålsränta* 1969 : 153
- Efterkravsavgifter* 1969 : 22, 1970 : 50  
*Eldbegängelse* 1969 : 64  
*Expeditionsavgifter* 1969 : 22, 1970 : 50  
*Export* 1969 : 47, 151, 1970 : 40, 1969 : 82 (gränstrafik), 99 (fisklådor och is till fiskefartyg i utrikestrafik), 1970 : 73 (tjänst)
- Faktureringsavgift* 1969 : 22, 1970 : 50  
*Fartyg, fartygstillbehör* 1969 : 56, 1970 : 12 (MF 14), 78 (MF 15)  
*Fartyg, tjänst på* 1969 : 58  
*Fast maskin* 1969 : 35, 36  
*Fastighet* 1969 : 34, 1970 : 15 (värmepanna m. m., branddammar m. m., reklamskyltar, skyltskåp, automater)  
*Fastighet, tjänst på* 1969 : 40, 80 (snöröjning m m), 127 (renhållning, rengöring)  
*Fastighetsförvaltande företag* 1969 : 117  
*Fastighetsvärdering* 1969 : 113  
*Festväning* 1969 : 146  
*Filmuthyrning, filmvisning* 1969 : 143, 1970 : 65  
*Finansieringsföretag* 1969 : 137  
*Fiskefartyg* 1969 : 58  
*Fiskekort* 1969 : 80  
*Fiskredskap* 1969 : 58  
*Flygbolag, frivilligt inträde* 1970 : 65, 71  
*Flygfält* 1969 : 43  
*Flygplan* 1969 : 141  
*Flygreklam* 1969 : 73  
*Fodervärdskap* 1970 : 7  
*Formgivning* 1970 : 27

- Fraktkostnader* 1969: 22, 1970: 50  
*Frankeringsmärke* och liknande kvitto 1969: 33  
*"Frigräns"* 1969: 25, 1970: 54  
*Frihamn*, leverans i 1969: 48, 1970: 41  
*Frihamn*, transport till eller från 1969: 32, 1970: 44  
*Frimärken*, cirkulationssändningar 1969: 126  
*Fritidsfiskare* 1970: 98  
*Frivilligt inträde* 1969: 138, 1970: 46, 65, 71  
*Fryshus* (frivilligt inträde) 1969: 138  
*Föreningshem* 1969: 63, 102  
*Förskott* 1969: 9, 27, 148, 1970: 56, 99  
*Förströelseautomater* 1969: 34  
*Försvarets fabriksverk* (frivilligt inträde) 1969: 139  
*Försäkringsersättning* 1969: 114  
*Försäkringspremier* 1969: 22, 1970: 50  
*Försäljning av vara i förening med inmontering i fastighet* 1969: 118, 1970: 57
- Garantireparationer* 1969: 143, 1970: 99 (begagnad bil)  
*Gasol* 1969: 88, 1970: 20 (motorgasol)  
*Gata* 1969: 42  
*Generalentreprenad* 1969: 121  
*Generalplan* 1970: 9  
*Geologiska och geotekniska undersökningar* 1969: 114  
*Grafisk formgivning* 1970: 28  
*Gravar, gravunderhåll, gravvårdar* 1969: 65  
*Grusleverans* (till väg) 1969: 41, 80  
*Gränstrafik* 1969: 82
- Hamn* 1969: 43  
*Handelsagent* 1969: 55 (expediering av varor från), 75 (reklam)  
*Heltäckande mattor* 1969: 36, 1970: 60, 86  
*Hissar*, skötsel och tillsyn av 1969: 114, 144  
*Hotellräkningar*, avdrag för 1969: 28  
*Hotelltjänster* 1969: 62  
*Hunduppfödning* 1970: 64  
*Hushållsavfall*, hämtning av 1969: 129  
*Hålkortsbearbetning* 1969: 89  
*Höjd mervärdesskatt* 1970: 11 (MF 14), 77 (MF 15)
- Ideella föreningar* 1969: 100  
*"Indirekt export"* 1969: 49, 1970: 42  
*Ingående skatt* avdrag för 1969: 14, 27, 28 (viss import), 55 (statliga och kommunala myndigheters), 1970: 4 (bilhandlare), 5 (bilköpare), 30 (import)  
*Inkassoavgifter* 1969: 22, 1970: 50  
*Inredning av byggnad* 1970: 29  
*Inseminering* 1970: 7  
*Invaldforдон* 1969: 145  
*Inventarieförsäljning* 1969: 105, 1970: 61
- Jouravgift* 1969: 145
- Kanal* 1969: 42  
*Karburatorsprit* 1969: 88
- Kiosk*, beskattningsvärdets bestämmande 1969: 123  
*Klareringsuppdrag* 1970: 45  
*Kommissionärsbolag* 1969: 30  
*Kommunala myndigheter* 1969: 50  
*Konkurs* 1969: 29, 1970: 87  
*Konsulttjänster*, skatteplikt 1969: 111  
*Konsulttjänster*, övergångsbestämmelser 1969: 85  
*Kontantaffärer* 1969: 22, 1970: 50  
*Kontantmässig redovisning* 1969: 11, 26, 1970: 32, 55, 99  
*Kontoringsförsäljningar* 1969: 24, 1970: 52  
*Kost* 1969: 63 (vid anstalter, skolor och hem), 106 (åt personal)  
*Kreditnota* 1969: 25, 146, 1970: 53  
*Krigsmateriel* 1969: 125  
*Kundförlust* 1969: 24, 1970: 53  
*Kvantitetsrabatt* 1969: 22, 1970: 51  
*Kyrkogårdsförvaltning* 1969: 66
- Lagerskattavdrag* 1969: 10  
*Lagringsverksamhet* 1969: 32, 138, 1970: 45, 46  
*Lantmåteriförrättningar* 1970: 9  
*Lastning och lossning av fartyg* 1969: 81  
*Lastning och lossning av andra transportmedel* 1969: 129  
*Ledningar* 1969: 35, 42, 1970: 60  
*Lekstugor* 1969: 45  
*Leveransrotköp* 1970: 49  
*Linbana* 1969: 35  
*Lombardering* 1969: 24, 136, 1970: 52  
*Luftfartsverket* (frivilligt inträde) 1969: 139  
*Luftskyddsmateriel* 1969: 36  
*Lägerverksamhet* 1969: 134  
*Läkemedel* 1969: 59
- Manskapsbodar* 1969: 45  
*Mark och byggnad*, omsättning av 1969: 109  
*Marknadsundersökningar* 1969: 68  
*Markundersökning* 1969: 114  
*Maskinkonstruktioner* 1970: 14  
*Medlemsblad* 1969: 31, 125, 152  
*Mindre del av verksamhet* 1969: 27  
*Monteringsfärdiga hus* 1969: 44, 123 (kiosk)  
*Montrar*, uthyrning av 1969: 74  
*Moped* 1970: 1  
*Motorbyten* 1969: 23, 1970: 51  
*Motorcykel* 1970: 1  
*Motorgasol* 1970: 20  
*Muddring* 1970: 20  
*Mässor och utställningar* 1969: 74, 1970: 97  
*Mönster*, rätt till 1969: 126  
*Mönster*, skatteplikt för 1970: 28
- Oljecisterner*, rengöring av 1969: 127  
*Oljesanering* 1969: 127  
*Omsättning inom landet* 1969: 49, 1970: 74  
*Omsättningsränta* 1969: 24, 1970: 52  
*Organisationskonsulter* 1969: 113

- Panter försäljning av under konkurs* 1969: 29  
*Parningsavgifter* 1970: 7  
*Personalförening* 1969: 109  
*Personalservering* 1969: 106  
*Personbil* 1970: 2  
*Prenumerationsavgifter* 1970: 84  
*Prenumerationsförmedling* 1969: 91  
*Prestationsmärken* 1969: 101  
*Privatrum, uthyrning av* 1969: 133  
*Projektering, ritning, konstruktion* 1969: 43, 111  
*Provision (reklambranschen)* 1969: 76
- Rabatt* 1969: 22, 24, 146, 1970: 53  
*Radio- och TV-reklam* 1969: 73  
*Receipt* 1969: 60  
*Rederier (frivilligt inträde)* 1970: 65  
*Redovisningsmetoder* 1969: 11, 26, 1970: 55  
*Redovisningsmetoder, övergång mellan* 1969: 76, 148  
*Redovisningsskyldighet* 1969: 25, 1970: 54  
*Reklam och annonsering* 1969: 66, 1970: 46  
*Reklam, distribution av* 1969: 69  
*Reklam för utländsk uppdragsgivare* 1969: 74, 1970: 47  
*Reklam, uttag av vara för* 1970: 19  
*Reklam- och presentartiklar* 1969: 73  
*Reklambidrag* 1970: 74  
*Reklamfilmvisning* 1969: 72  
*Reklammaterial, framställning av* 1969: 68  
*Reklamskyltar* 1970: 15  
*Rengöring av fastighet* 1969: 127  
*Renhållning* 1969: 80, 128  
*Representationskostnader* 1969: 28, 1970: 17  
*Resebyråer* 1969: 130  
*Resekostnader* 1969: 22, 1970: 50, 98  
*Resetidssättning* 1969: 22, 1970: 50, 98  
*Restaurangnotor* 1969: 28  
*Returemballage* 1969: 147  
*Rumsuthyrning* 1969: 62 (hotell och pensio-  
 nat), 133 (privatrum)  
*Räntor* 1969: 22, 1970: 52
- Saltning och sandning av väg* 1969: 80  
*Schaktningsuppdrag* 1969: 41  
*Schaktmassor, omflyttning av* 1969: 146  
*Servering* 1969: 61, 106 (personalservering),  
 145 (diners-en-villeverksamhet), 1970: 8 (va-  
 rieté, entré- och kuvertavgifter)  
*Servisavgifter* 1969: 62  
*Sjukhus* 1969: 60, 63  
*Sjöfartsverket (frivilligt inträde)* 1969: 138  
*Skattepliktig omsättning* 1969: 25, 1970: 54  
*Skattskyldighetens inträde* 1969: 11, 26, 1970:  
 13, 55, 1969: 136 (överlåtelse av varuford-  
 ran), 1970: 56, 100 (byggnadsbranschen), 79  
 (höjd mervärdesskatt)  
*Skogsarbeten* 1969: 90  
*Skogsbruk* 1969: 44  
*Skolmåltider* 1969: 109  
*Skyllskåp* 1970: 15  
*Skytning och dekoration* 1969: 74  
*Skörd* 1969: 44
- Slaktdjursavgift* 1969: 144  
*Snöröjning* 1969: 80  
*Snöskoter* 1969: 88, 1970: 6  
*Sopförbränning* 1969: 152  
*Sophämtning* 1969: 128  
*Speditörer* 1969: 31, 1970: 43, 46 (frivilligt in-  
 träde)  
*Spelautomater* 1969: 34  
*Språngavgifter* 1969: 129  
*Spåranläggning* 1969: 43  
*Stadsplan* 1970: 9  
*Statliga myndigheter* 1969: 50  
*Stugor, uthyrning av* 1969: 133  
*Stuveri* 1969: 81, 129  
*Ställverk* 1970: 9
- Teaterreklam* 1969: 73  
*Testkostnad* 1970: 75  
*Tippmassor, mottagande av* 1969: 129  
*Totalentreprenad* 1969: 121  
*Traktamentsersättning* 1969: 22, 1970: 50, 98  
*Transport i samband med skörd* 1969: 44  
*Transport i samband med avverkning* 1969: 44  
*Transport i samband med renhållning* 1969:  
 128, 1970: 101  
*Transport och spedition* 1969: 31, 1970: 42, 72  
 (av rötslam)  
*Travtränare* 1969: 153  
*Trelleborg transit* 1969: 33  
*Trålar* 1970: 10  
*Turisttrafikförbund* 1969: 132  
*Tvättautomater* 1969: 34
- Undervisningsverksamhet* 1969: 134  
*Utgående skatt* 1969: 14, 1970: 34  
*Uthyrning* 1969: 143 (film), 1970: 3, 1970: 74  
 (bil i visst fall)  
*Uthyrningsavtal* 1969: 4  
*Utländska beskickningar* 1970: 42  
*Utländska företagare* 1969: 54, 1970: 75 (rede-  
 rier)  
*Utländska turister, försäljning till* 1969: 49,  
 1970: 42  
*Utländska uppdragsgivare, reklam för* 1969: 75,  
 1970: 47  
*Utrikesdepartementets kurirexpedition* 1969: 83  
 1970: 42  
*Utrikestrafik* 1969: 58, 82  
*Utställningar och mässor* 1969: 74, 1970: 97  
*Uttag av bil* 1970: 3
- Vara, försäljning av i samband med inmon-  
 tering i fastighet* 1969: 118, 1970: 57, 80 (höjd  
 mervärdesskatt)  
*Variété-, entré och kuvertavgifter* 1969: 62,  
 1970: 8  
*Varuefterkrav* 1969: 32, 33, 1970: 44  
*Varufordran överlåtelse av* 1969: 135  
*Varvsindustrin, försäljning till* 1969: 57  
*Vattenavledningsföretag* 1970: 67  
*Villkorlig rabatt* 1969: 22, 1970: 51  
*Virkesmätning* 1969: 44  
*Virkestransporter* 1969: 44

*Växeltransaktioner* 1969: 23, 1970: 52

*Vvs-anläggning* 1970: 15

*Väg* 1969: 42, 1970: 16 (rondeller)

*Vägunderhåll* 1969: 80

*Välgörenhetsmärken* 1969: 101

*Yrkesmässig trafik* 1970: 13

*Yrkesmässig verksamhet* 1969: 51 (statliga och kommunala myndigheter), 55 (utländska företag), 91 (skogsbruk), 101 (ideella föreningar), 1970: 64 (hunduppfödning), 67 (vattenavledningsföretag, 1970: 98 (fritidsfiskare)

*Yttre vatten- och avloppsledning* 1969: 42

*Årsskrift* 1969: 101

*Återbäring* 1969: 24, 146, 1970: 53

*Övergångsbestämmelser* 1969: 1, 9 (vissa förskott), 79 (avverkningsrätter), 85 (arkitekter och konsulter), 87 (justering av allmän varuskatt), 1970: 6 (försäljning av uthyrningsbilar) 29 (formgivare, inredningsarkitekter), 47 (leveransrotköp).