

Officiella notiser

I

Länsstyrelserna

Regeringen har förordnat

dels taxeringsdirektören hos länsstyrelsen i Hallands län Arne Palm att tills vidare vara extra ordinarie länsråd hos länsstyrelsen,

dels länsassessorn hos länsstyrelsen i Stockholms län Sven Dahlgren att tills vidare inneha långtidsvikariat på en tjänst som förste länsassessor i Fe 23/Fe 25 hos länsstyrelsen,

dels byrådirektören Lars Beijer hos länsstyrelsen i Kopparbergs län att tills vidare vara byråchef i Fe 25 hos länsstyrelsen,

dels avdelningsdirektören Tor Widfeldt hos länsstyrelsen i Blekinge län att tills vidare vara byråchef i Fe 25/Fe 27 hos länsstyrelsen,

dels byrådirektören Yngve Jönsson att tills vidare under den tid taxeringsdirektören Mats Henriksson är tjänstledig inneha långtidsvikariat på dennes tjänst som taxeringsdirektör i Fe 23/Fe 26 hos länsstyrelsen i Jämtlands län,

dels uppbördsdirektören Yngve Holm att tills vidare vara uppbördsdirektör i Fe 23/Fe 25 hos länsstyrelsen i Södermanlands län.

Lokala skattemyndigheterna

Regeringen har förordnat

dels taxeringsintendenten hos länsstyrelsen i Västerbottens län Lars Forsberg att tills vidare under den tid, fögderichefen i Umeå fögderi Karl-Johan Nilsson är tjänstledig, inneha långtidsvikariat på tjänsten som fögderichef i Fe 23/Fe 25 i Umeå fögderi,

dels förste fögderisekreteraren i Borås fögderi Assar Sandberg att tills vidare vara fögderichef i Fe 18 i Ulricehamns fögderi,

dels tf fögderichefen i Vilhelmina fögderi Göran Bergström att tills vidare vara fögderichef i Fe 17 i Lycksele fögderi.

II

Budgetdepartementet

Regeringen har förordnat

dels departementsrådet i budgetdepartementet Björn Eriksson att tills vidare bestrida göromål som eljest ankommer på budgetchefen i departementet,

dels tillförordnade departementssekreteraren i budgetdepartementet Jörgen Holmqvist att tills vidare bestrida göromål som eljest ankommer på departementsråd i departementet.

Regeringsrätten

Regeringen har förordnat kammarrättsassessorn i kammarrätten i Stockholm Carin Hellner att inneha långtidsvikariat på en tjänst som regeringsrättssekreterare.

Kammarrätterna

Regeringen har utnämnt

dels skattedirektören vid riksskatteverket, kammarrättsrådet i kammarrätten i Göteborg Ulla Wadell att vara kammarrättslagman i kammarrätten i Stockholm,

och dels kammarrättsrådet i kammarrätten i Sundsvall Agneta Sjöberg att vara kammarrättsråd, tillika vice ordförande på avdelning, i kammarrätten.

Riksskatteverket

Regeringen har förordnat avdelningsdirektören hos riksskatteverket Hans Backrot att tills vidare inneha långtidsvikariat på en tjänst som biträdande skattedirektör i F 25—F 27 hos riksskatteverket.

Länsrätterna

Regeringen har utnämnt

dels rådmannen i länsrätten i Stockholms län Siv Bergman att vara chefsrådman i länsrätten,

dels hovrättsassessorn i Svea hovrätt Johan Annell att vara rådman i länsrätten i Stockholms län,

dels extra rådmannen i länsrätten i Stockholms län Wolmar Sjöström att vara rådman i länsrätten,

dels extra rådmannen i länsrätten i Stockholms län Knut Sigander att vara rådman i länsrätten,

dels länsrättsassessorn i länsrätten i Stockholms län Per Grivenfeldt att inneha ett långtidsvikariat på en tjänst som rådman i länsrätten,

och dels länsrättsassessorn i länsrätten i Älvsborgs län Birger Wintzell att vara rådman i länsrätten.

Länsstyrelserna

Regeringen har förordnat fögderichefen i Borgholms fögderi Anders Johnson att tills vidare vara uppbördsdirektör i Fe 23/Fe 25 hos länsstyrelsen i Kalmar län.

Lokala skattemyndigheterna

Regeringen har förordnat avdelningsdirektören hos riksskatteverket Jan Lundell att tills vidare vara fögderichef i Fe 25/Fe 26 i Huddinge fögderi.

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-10430 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie I ang. direkt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked m.m. (RSV/FB) serie Dt = Direkt skatt – Taxering

Nr 5 1981 – Årg 11

Regeringsrättens dom den 8 maj 1980 med anledning av överklagat förhandsbesked

Byggnadsbolags köp av aktier i bolag, som ägde byggnadsbolagets huvudkontorsfastighet, har ansetts kunna behandlas såsom köp av lageraktier

**RSV/FB Dt
1981:10**

I Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

AB X var moderbolag i en koncern med sju dotterbolag. Bolagets verksamhet omfattade olika former av byggnadsentreprenader och byggnadsarbeten i egen regi. Bolaget ägde ett antal hyresfastigheter och tomtmarksfastigheter. Samtliga dessa ansågs som omsättningsfastigheter hos AB X. Aktierna i AB X ägdes av A till 30 %, medan A:s tre barn ägde återstoden av aktierna.

Förutom aktier i AB X ägde A även 75 % av aktierna i FastighetsAB Z. Återstoden av aktierna ägdes av två av A:s barn. FastighetsAB Z:s enda verksamhet bestod i att äga och förvalta tre fastigheter, varav två hade bebyggts av AB X. AB X hyrde i dessa fastigheter lokaler som användes till huvudkontor för AB X.

Mot bakgrund av att A under hela sitt yrkesverksamma liv arbetat och ägt aktier i AB X fick han anses driva byggnadsrörelse genom AB X. Av olika skäl räknade man med att inom en inte alltför avlägsen framtid byggnadsverksamheten skulle komma att drivas vidare av andra än dem som för närvarande ägde aktier i koncernen. Man avsåg därför att strukturera om koncernen. Härvid skulle sex av AB X:s sju dotterbolag avvecklas. Den egentliga byggnadsrörelsen skulle överföras från AB X till det enda kvarvarande dotterbolaget, AB Y. AB X skulle äga och förvalta bostads-, industri- och affärsfastigheter samt tomtmark avsedd att bebyggas för försäljning eller för egen förvaltning. Byggnadsarbeten skulle däremot utföras av det byggnadsrörelsedrivande dotterbolaget Y. I AB X skulle finnas ett begränsat antal personer, som skulle ha hand om den översiktliga planeringen av koncernens inköp och kontakter med myndigheter samt projektering av mark och byggnader, såväl för egen del som för dotterbolagets entreprenadverksamhet. Vidare skulle AB X sköta upphandlingar av arkitekt-, konsult- och underentreprenadtjänster. AB X:s VD skulle vara koncernchef och styrelseordförande i dotterbolaget Y.

Eventuellt skulle FastighetsAB Z:s fastigheter överföras till AB X, likaså A:s och hans två barns aktier i FastighetsAB Z.

AB X samt A ställde följande frågor.

1. Kommer en överlåtelse till bokfört värde av hela den egent-

RSV/FB Dt 1981:10

- liga byggnadsrörelsen - dvs av samtliga tillgångar och skulder med undantag för fastigheterna och till dem hörande skulder - från AB X till AB Y att medföra att AB X beskattas för skillnaden mellan verkligt värde och åsatt pris?
2. Kan AB X efter omorganisationen anses inneha aktierna i AB Y såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastigheter, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom (54 § femte stycket KL)?
 3. Äger efter omorganisationen AB X vid inkomsttaxeringen rätt att tillämpa RSV Dt 1975:23 vid värdering av omsättningsfastigheter och lageraktier?
 4. Utgör innehavet av 75 % av aktierna i FastighetsAB Z lageraktier i A:s hand?
 5. Om fråga 4 besvaras jakande önskas även förhandsbesked huruvida A till sin ursprungliga anskaffningskostnad kan överföra sina aktier i FastighetsAB Z till AB X utan att han beskattas för skillnaden mellan verkligt värde och åsatt pris. Vid besvarande av frågan kan nämnden utgå från att aktierna inte varit föremål för någon nedskrivning.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 15 juni 1979 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Sagnert, Bylin, Brissman, Lindholm, Blomqvist, Ulfhielm, Folke Nilsson, Gustafson) följande förhandsbesked.

Fråga 1

Av handlingarna i ärendet framgår att AB Y är ett av AB X helägt dotterbolag och att detta skall fortsätta den av moderbolaget tidigare bedrivna byggnadsrörelsen. Nämnden förklarar att, om AB X — med undantag för bolagets fastigheter och till dem hörande skulder — till bokförda värden överlåter samtliga i byggnadsrörelsen ingående tillgångar och skulder till AB Y, överlåtelsen inte skall föranleda att AB X beskattas för skillnaden mellan det verkliga värdet och överlåtelsevärdet. Fråga 1 besvaras således nekande.

Fråga 2

Nämnden finner att AB X efter omorganisationen får anses inneha aktierna i AB Y såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastigheter, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Nämnden besvarar därför fråga 2 jakande.

Fråga 3

Nämnden finner — med beaktande av att den av AB X före omorganisationen bedrivna verksamheten avsett uppförande av byggnader och varit av större omfattning — att bolaget är berättigat att vid inkomsttax-

eringen tillämpa riksskatteverkets anvisningar den 18 juni 1975 och den 24 november 1976 beträffande värdesättningen vid inkomsttaxeringen av lager m m hos byggnadsföretag m fl vid värdering av bolagets omsättningsfastigheter och lageraktier. Nämnden besvarar således fråga 3 jakande. **RSV/FB Dt 1981:10**

Fråga 4

Nämnden besvarar fråga 4 jakande.

Fråga 5

Enligt vad som framgår av handlingarna i ärendet kommer aktierna i FastighetsAB Z att få karaktär av anläggningstillgångar i AB X:s hand. I enlighet härmed och då fråga 4 besvarats jakande förklarar nämnden att A vid en överlåtelse till AB X av sina aktier i FastighetsAB Z för sin ursprungliga anskaffningskostnad skall beskattas för ett belopp motsvarande skillnaden mellan verkliga värdet och överlåtelsevärdet på aktierna.

Ledamoten Gustafson var skiljaktig beträffande svaret på fråga 5 och anförde:

Enligt min mening kommer aktierna i Fastighets AB Z att utgöra omsättningstillgångar i AB X:s hand. Med hänsyn härtill anser jag att nämnden såsom svar på fråga 5 bort förklara att A vid en överlåtelse till AB X av sina aktier i FastighetsAB Z inte skall beskattas för mellanskillnaden mellan det verkliga värdet och överlåtelsevärdet på aktierna.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att förhandsbeskedet skulle ändras på det sätt att frågan fem besvarades jakande.

Den 8 maj 1980 beslöt regeringsrätten (Nordlund, Brodén, Hultqvist, Dyrssen) följande dom.

I målet är upplyst att vid företagens omorganisation den egentliga byggnadsrörelsen skall brytas ut från den rörelse som för närvarande bedrivs av AB X och överföras till AB Y. I AB X skall därefter kvarligga hela det i rörelsen ingående fastighetslagret, bestående av hyresfastigheter med ett bokfört värde av 21 miljoner kronor samt tomtmarksfastigheter avsedda för bebyggelse. AB X skall vidare behålla vissa andra delar av den nuvarande rörelsen, vilka främst avser ledningsfunktioner av väsentlig betydelse för drivande av byggnadsrörelse, såsom översiktlig planering av inköp, projektering av mark och byggnader samt upphandling av arkitekt-, konsult- och underentreprenörtjänster.

Vid angivna förhållanden måste anses att AB X efter omorganisationen fortsätter att driva byggnadsrörelse.

A har i målet gjort gällande att hans aktier i FastighetsAB Z, vilka i hans hand är att betrakta såsom lageraktier, efter överlåtelsen till AB X

RSV/FB Dt 1981:10

skall anses utgöra lageraktier även hos AB X. Kommunalskattelagens bestämmelser lägger ej hinder i vägen för att aktierna i FastighetsAB Z efter överlåtelse till AB X hänförs till bolagets lagertillgångar. Den omständigheten att AB X för sin rörelses drift disponerar viss del av FastighetsAB Z:s fastigheter påverkar inte bedömningen.

På grund av det sagda besvarar regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet och med bifall till besvären, frågan nummer fem enligt följande. Vid överlåtelse av A:s aktier i FastighetsAB Z till AB X skall — under förutsättning att aktierna behandlas såsom lageraktier hos AB X — överlåtelsen ej föranleda inkomstbeskattning hos A i vidare mån än att det avtalade vederlaget för aktierna upptages såsom intäkt i den av A bedrivna byggnadsrörelsen.

Regeringsrättens dom den 20 februari 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt
1981:11

Tillämpning av 35 § 1 a mom sjätte stycket kommunalskattelagen. En son skulle vid arvskifte efter sin fader, som varit aktieägare i ett fåmansbolag, tillskiftas bl a faderns låneskulder till bolaget. Övertagandet har ansetts strida mot låneförbudet

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande. A:s fader B avled 1979 och efterlämnade som dödsbodelägare bl a A. Fadern häftade vid sitt frånfälle i skuld till fåmansföretaget B AB med sammanlagt 400 000 kronor. Dödsbodelägarna — förutom A dennes mor och syskon — avsåg att skifta dödsboet på så sätt att A skulle överta bl a hela skulden till B AB. A tillhörde den krets av ägare, som enligt aktiebolagslagen inte ägde rätt att låna pengar ur bolaget. A önskade förhandsbesked om hans övertagande genom arvskifte av faderns skuld till bolaget skulle strida mot låneförbudet i 12 kap 7 § aktiebolagslagen och således utlösa beskattning enligt 35 § 1 a mom sjätte stycket kommunalskattelagen.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 29 augusti 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Brissman, Lindholm, Blomqvist, Gustafson, Ulfhielm, Nilsson, Heimer) följande förhandsbesked.

Genom rättsfallet RR 1977 1:45 är fastslaget att, om ett s k aktieägarlån övergår på annan låntagare i samband med ett förvärv av aktier i det långivande bolaget, lånet skall anses ha lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap 7 § aktiebolagslagen. Fråga är då om den omständigheten att övertagandet sker i samband med ett arvskifte bör föranleda en annan bedömning. I förarbetena görs inte någon skillnad mellan olika förvärvstyper. Skäl kan i och för sig anföras för att behandla vissa arvfall på annat sätt än onerösa fång. Av förarbetena (prop. 1977/78:41 s 24) framgår emellertid att lagstiftaren ansett att förhållandena i varje enskilt fall bör prövas genom den anvisade dispensmöjligheten.

På grund av det sagda förklarar nämnden att, om A genom arvskifte övertar sin fars låneskuld till B AB, lån får anses ha lämnats till A i strid mot bestämmelserna i 12 kap 7 § aktiebolagslagen. Den i 35 § 1 a mom sjätte stycket kommunalskattelagen angivna beskattningseffekten skall då utlösas.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att frågan skulle besvaras nekande.

Den 20 februari 1981 beslöt regeringsrätten (Korlof, Simonsson, Mueller, Brink) följande dom.

I 35 § 1 a mom sjätte stycket kommunalskattelagen regleras det fall att fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller honom närstående person i strid mot bestämmelserna i 12 kap 7 § aktiebolagslagen och ges för detta fall föreskrift om att lånebeloppet, till den del återbetalning inte skett, utgör intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Av vad som i förarbetena till bestämmelsen i kommunalskattelagen uttalats om behovet av särskilda övergångsbestämmelser (prop 1975:93 s 145) får anses framgå, att bestämmelsen avsetts skola träda i tillämpning inte bara när företaget beviljar ett helt nytt lån utan också när företaget medger att ett tidigare beviljat lån övergår till ny låntagare tillhörande kategorin företagsledare eller denne närstående.

I målet föreligger till bedömning det fall att en företagsledare, som häftat i skuld till företaget, avlidit, varvid frågan uppkommit om de skatterättsliga konsekvenserna av att i ett blivande arvskifte ansvarigheten för skulden kan komma att tilläggas endast en av flera dödsbodelägare och av att denne tillika är företagsledare. Uppenbart synes härvid vara att den förut återopade bestämmelsen om långivning från företag främst syftar på avtalsmässiga förhållanden och för sin tillämpning förutsätter åtminstone någon medverkan från företagets sida, innebärande att en låneförbindelse stiftas eller får ändrat innehåll. Bestämmelsen kan således inte anses tillämplig på den omedelbara följd av dödsfallet som består i att ansvaret för den avlidnes skulder övergår på hans dödsbo.

Med avseende å verkan av senare dispositioner från dödsboets eller dödsbodelägarnas sida bör beaktas att dödsbodelägarna enligt 21 kap 1 och 12 §§ ärvdabalken är solidariskt ansvariga för den dödes skulder, om de inte vidtar vissa i lagen angivna åtgärder för att undgå sådan ansvarighet. Upplysning föreligger inte i målet om att sådana åtgärder skulle ha vidtagits. Uppgörelser om gäldansvaret, som dödsbodelägarna träffar sinsemellan utan företagets medgivande, till exempel i form av arvskifte, påverkar i princip inte företagets rätt mot dödsbodelägarna och kan därför, formellt sett, inte heller anses innebära att företaget lämnar någon av dödsbodelägarna lån på sätt som åsyftas i 35 § 1 a mom sjätte stycket kommunalskattelagen. Ett mer eller mindre uttryckligt godtagande från företagets sida av en uppgörelse, varigenom ansvarigheten för skulden överföres från viss dödsbodelägare till annan, får däremot anses omfattat av sistnämnda bestämmelse och medför således att lånebelopp-

RSV/FB Dt 1981:11 pet under där angivna förutsättningar skall beskattas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

Emellertid måste också beaktas den omständigheten att lagstiftningen enligt förarbetena är avsedd att träffa sådana bulvanavtal, som innebär att en utomstående person formellt anges som gäldenär i ett skuldförhållande samtidigt som det genom sidoavtal sörjes för att företagsledaren blir den som i verkligheten har att svara för betalning av skulden. I själva verket får det — med hänsyn till identiteten mellan företagsledningen och dödsboet — anses närmast uteslutet att ett arvskifte av den innebörd som här är i fråga skulle ingås utan företagsledningens vetskap och vilja.

Eventuell frånvaro av uttryckligt samtycke från företaget läser därför inte utgöra hinder för att arvskiftet — oaktat det formellt endast gäller mellan dödsbodelägarna — bedömes innebära ett lån från företaget till den av dödsbodelägarna som enligt arvskiftet har att svara för betalning av dödsboets skuld till företaget.

Regeringsrätten lämnar besvären över förhandsbeskedet utan bifall.

Regeringsrätten erinrar om den i 12 kap 8 § aktiebolagslagen angivna dispensmöjligheten.

Regeringsrådet Petrén var skiljaktig och anförde:

Dödsbodelägarna i dödsboet efter B har enligt 21 kap 1 § första stycket ärvdabalken automatiskt övertagit betalningsansvaret för den skuld å 400 000 kronor som den avlidne haft till B AB. Något lån kan icke anses därmed ha lämnats dödsboet av bolaget. Den omständigheten att dödsbodelägarna genom arvskifte överenskommer att en av dem, A, skall ensam fullgöra den med lånet sammanhängande betalningsskyldigheten fritager inte övriga tre dödsbodelägare från deras ansvar för skulden enligt nyssnämnda lagrum i ärvdabalken. Något nytt lån av det slag som avses i 12 kap 7 § aktiebolagslagen har under angivna förhållanden därmed icke lämnats A av bolaget. Ett arvskifte av den innebörd som sökanden anger medför sålunda ej att beskattningsregeln i 35 § 1 a mom sjätte stycket kommunalskattelagen blir att tillämpa.

Jag ändrar förhandsbeskedet i enlighet med vad som anförts.

Regeringsrättens dom den 8 september 1980 med anledning av överklagat förhandsbesked

Ett tomtexploateringsbolags överlåtelse av del av tomtlager för ett pris understigande marknadsvärdet till ett närstående bolag, vari tomterna också skulle få karaktär av omsättningstillgångar, har inte ansetts skola föranleda beskattning av tomtexploateringsbolaget för skillnaden mellan marknadsvärdet och åsatt pris

**RSV/FB Dt
1981:12**

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

X ägde sedan mer än två år samtliga aktier i bl a A AB och B AB. Det sistnämnda bolaget bedrev inte någon verksamhet.

A AB ägde ett antal tomtområden som det avsåg att exploatera för fritidsbebyggelse. Exploatering hade tidigare skett och skulle fortsättningsvis ske etappvis. Vid exploateringen av ett tomtområde om 142 tomter hade det uppstått finansieringssvårigheter. Fråga hade därför uppkommit att överlåta det projektet till utomstående. A AB avsåg därvid att först överlåta cirka 100 tomter till B AB för bokfört värde. Härefter avsåg X att sälja aktierna i B AB till utomstående. Det bokförda värdet på de tomter som skulle överlåtas uppgick till 235 000 kr medan marknadsvärdet kunde beräknas ligga mellan 5 och 10 miljoner kr.

Förhandsbesked önskades i följande frågor.

1. Kan överlåtelsen av del av tomtlagret från A AB till B AB till det bokförda värdet ske utan att det utlöser någon beskattning hos säljaren, d v s utan upplösning av eventuell dold reserv i de överlåtna tomterna?
2. Kommer X:s försäljning av aktierna i B AB att följa reavinstreglerna för aktier i 35 § 3 mom andra stycket KL (d v s med beskattning av 40 procent av vinsten)?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 14 december 1979 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Brissman, Lindholm, Ulfhielm, Folke Nilsson, Heimer, Gustafson) följande förhandsbesked.

De tomter som det är fråga om utgör omsättningstillgångar i A AB:s rörelse. Efter överlåtelsen till B AB kommer tomterna också i detta bolags hand att utgöra omsättningstillgångar. A AB skall därför inte på grund av den i ansökningen angivna överlåtelsen anses ha haft skattepliktig intäkt av rörelse utöver vederlaget. I enlighet härmed besvarar nämnden fråga 1.

Aktierna i B AB kan inte anses ha karaktär av omsättningstillgångar i rörelse för X. Som svar på fråga 2 förklarar nämnden därför att X:s försäljning av aktierna skall behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst.

Ledamoten Lindholm var — med instämmande av biträdande

RSV/FB Dt
1981:12

skattedirektören Stegard — skiljaktig vad avsåg fråga 1 och anförde:

Avyttras omsättningstillgång i rörelse till pris understigande verkligt värde, skall under förutsättning att intressegemenskap föreligger mellan säljare och köpare skillnaden mellan verkligt värde och åsatt pris beskattas som intäkt av rörelse hos överlåtaren. Från nämnda princip, som måste anses vara en huvudprincip, har dock i praxis gjorts vissa avsteg. Så har bl a varit fallet om överlåtelse av varulager skett mellan två dubbelbeskattade företag, under förutsättning att den överlätna tillgången även hos köparen haft karaktär av omsättningstillgång. Fråga har därvid varit om överlåtelser i samband med överföring av hel verksamhetsgren eller i samband med andra organisatoriska förändringar. Att av förefintlig praxis dra den slutsatsen att enstaka omsättningstillgångar även i andra fall och under alla omständigheter skulle kunna överföras mellan dubbelbeskattade företag till priser som väsentligt understiger det verkliga värdet utan att detta skulle utlösa beskattning hos överlåtaren anser vi emellertid inte vara riktigt.

Den i förevarande ärende aktuella överlåtelserna utgör, såsom framgår av ansökningen, endast ett led i A AB:s avyttring till utomstående av en del av tomtlager. Kvar hos det överlåtande bolaget skall således finnas inte bara de framtida exploateringsområdena och den hittills bedrivna rörelsen utan även 42 tomter i det aktuella exploateringsområdet. Som skäl för överlåtelserna har anförts svårigheter för bolaget att finansiera den förestående exploateringen av området. Bolagets möjligheter att finansiera den fortsatta exploateringen skulle emellertid bli än bättre om det istället för den nu ifrågasatta transaktionen väljer att sälja tomterna direkt till utomstående köpare. Vid angivna förhållanden föreligger enligt vår mening inte skäl att i detta fall frångå den ovan nämnda huvudprincipen, att inkomstberäkningen skall ske utifrån marknadsmässiga villkor. Den aktuella överlåtelserna bör därför anses som uttag av omsättningstillgångar i rörelse. På grund härav borde nämnden som svar på fråga 1 ha förklarat, att A AB som intäkt vid den ifrågavarande överlåtelserna skall uppta tomternas verkliga värden.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent att förhandsbeskedet skulle ändras på så sätt att fråga 1 i ansökningen besvarades nekande.

I dom den 8 september 1980 beslöt regeringsrätten (Hjern, Cars, Simonsson, Brodén, Hultqvist) att ej göra ändring i förhandsbeskedet i vad det överklagats.

Regeringsrättens dom den 27 december 1979 med anledning av överklagat förhandsbesked

Läkemedelsföretag har inte medgivits rätt till avdrag för framtida utgifter med anledning av att företaget åtagit sig att utge ersättning vid läkemedelsskada

**RSV/FB Dt
1981:13**

1 Ansökningen

I ansökningen från Aktiebolaget Leo¹ anfördes följande.

AB Leo är ett läkemedelsföretag, som är medlem i Läkemedelsförsäkringsföreningen. Föreningen omfattar alla i Sverige verksamma läkemedelsföretag. Enligt särskilt åtagande har medlemmarna i Läkemedelsförsäkringsföreningen åtagit sig att erlagga ersättning för läkemedelsskada på de villkor som upp-tagits i åtagandet.

Bakgrunden till åtagandet är följande. År 1973 tillsattes Produktansvarskommittén (Ju 1973:08) för att utreda frågor om ersättning för skador som drabbar person eller egendom och orsakas av industriellt framställda eller bearbetade produkter (produktskador). I kommitténs direktiv anförde dåvarande statsrådet Lidbom bland annat följande: "En grundläggande fråga är givetvis hur ett ersättningssystem på detta område skall finansieras. Flera skäl talar för att detta ansvar inte bör läggas på grossist eller detaljhandelsledet. Det ligger uppenbarligen närmare till hands att den ekonomiska bördan läggs på produk-ternas tillverkare." I direktiven sades vidare: "Ett tänkbart alter-nativ till ett system med objektiva skadeståndsansvar, som också antytts i propositionen med förslag till skadeståndslag, är att man bygger upp ett från skadeståndsrätten fristående försäk-ringssystem som verkar direkt till de skadelidandes förmån. Åtminstone i princip kan ett sådant system till skillnad från ett skadeståndsrättsligt system utformas som en kollektiv försäk-ringsanordning som finansieras gemensamt av de i kollektivet ingående försäkringstagarna, d v s de näringsidkare som anses böra bära det ekonomiska ansvaret för ersättningarna."

Produktansvarskommittén lade år 1976 fram sitt betänkande (SOU 1976:23) Produktansvar I. Betänkandet innehöll förslag till lag om ersättning för läkemedelsskada (även för s k utvecklings-skador). Förslaget innebar bland annat att ersättning skulle utgå från en obligatorisk, kollektivt tecknad försäkring. I remissbehandlingen förordade emellertid flera remissinstanser en frivillig försäkringslösning. En sådan lösning ansågs nämligen ha vissa fördelar framför en lagreglerad försäkring bland annat i fråga om samordning med den frivilliga patientförsäk-ringen, som sedan år 1975 ger ersättning för skador i samband med hälso- och sjukvård. Som en följd av överläggningar i justitiedepartementet med företrädare för bland annat den svenska och utländska läkemedelsindustrin, landstingsförbun-det och försäkringsbolagen om förutsättningarna för en frivillig

¹ Publicerat med bolagets medgivande

RSV/FB Dt
1981:13

försäkringslösning åtog sig de läkemedelsföretag som är verk-
samma i Sverige att kollektivt teckna en särskild läkemedelsförsäkring. Sedermera tecknade Läkemedelsförsäkringsföreningen försäkringsavtal med konsortiet för läkemedelsförsäkring (kopia av avtalet bifogas). I detta konsortium ingår Folksam ömsesidig sakförsäkring. Länsförsäkringsbolagens AB, Försäkringsaktiebolaget Skandia och Hansa ömsesidig sakförsäkring. Denna försäkring trädde i kraft den 1 juli 1978 och villkoren för ersättning ansluter nära till produktansvarskommitténs förslag (även vad avser utvecklingsskador).

Försäkringen ersätter framför allt allvarliga och oväntade läkemedelsskador, oavsett om det företag som har tillverkat eller sålt läkemedlet har varit försumligt eller inte. Det framgår av 1, 2, 4 och 5 §§ i åtagandet. (Kopia av åtagandet bilägges.) Skador av kroppslig art ersätts så snart det är övervägande sannolikt att skadan har orsakats av ett läkemedel (3 § i åtagandet). Enligt 6 och 7 §§ gäller vissa undantag i fråga om rätten till ersättning för läkemedelsskada. Av 8 § framgår att ersättningen i huvudsak bestäms enligt skadeståndsrättsliga normer. Ansvar för läkemedelsskada är enligt 9 och 10 §§ begränsat per person, skadetyper och år. Det framgår av 11 § att den skadelidande skall vända sig direkt till försäkringsgivaren för att begära ersättning. I 12 § föreskrivs att krav på grund av läkemedelsskada skall anmälas inom tre år efter det att den skadade fick kännedom om läkemedelsskadan. Det stadgas också att den yttersta preskriptionstiden för försäkringen är 15 år från det att den skadade upphört att använda läkemedlet som orsakade skadan. Det bör framhållas att läkemedelsskada anses ha inträffat när den skadade första gången sökte behandling för sin skada.

En särskild läkemedelsskadenämnd med samhällets representanter i majoritet avgör principiella eller tvistiga skadeersättningsfall (åtagandet 13 §). Tvist om ersättning löses av skiljenämnd (åtagandet 14 och 15 §§). Den som har rätt till ersättning överlåter sin rätt till skadestånd till försäkringsgivaren (åtagandet 16 §).

Vilka skador som kommer att uppstå och storleken på de ersättningsbelopp som kan bli aktuella är på förhand svårt att exakt uppskatta. Försäkringskonsortiet har beräknat premien för åtagandet efter försäkringsmässiga grunder på basis av den biverkningsstatistik som föres av socialstyrelsen, vilken torde vara det för närvarande mest tillförlitliga underlaget. Sökanden hänvisar till punkten 3:8 i kommittébetänkandet (kopia bifogas).

Medlemmarna i Läkemedelsförsäkringsföreningen skall i förhållande till sin omsättning i Sverige av läkemedel subsidiärt solidariskt svara gentemot föreningen för betalning av ersättning för läkemedelsskada som omfattas av självrisken. Detta framgår av 6 och 7 §§ i stadgarna för Läkemedelsförsäkringsfö-

eningen (kopia bifogas).

**RSV/FB Dt
1981:13**

Försäkringen finansieras på följande sätt.

För skador i intervallet 0-10 miljoner kronor betalar Läkemedelsförsäkringsföreningen enligt punkt 2:1 i försäkringsavtalet 2 miljoner kronor i början av året, under det att beloppet i övrigt erläggs kvartalsvis efter försäkringsgivarens avrop. För dessa skador står läkemedelsförsäkringsföreningen och dess medlemmar själva för samtliga kostnader. Till skillnad från vad som är brukligt enligt avtal om ansvarighetsförsäkring skall försäkringsgivaren erlägga ersättningen direkt till den skadelidande (11 § i åtagandet). Krav på en sådan konstruktion framställdes av statsmakterna i samband med de tidigare nämnda överläggningarna i justitiedepartementet.

Medlemmarnas sammanlagda kostnad för ett visst år kan för denna del av åtagandet därför uppgå till 10 miljoner kronor om skadorna hänförliga till det året visar sig uppgå till minst 10 miljoner kronor. Viss uppräkningsförutsättes dessutom enligt punkt 2:3 i försäkringsavtalet.

Kostnaden för en eventuell försäkring i intervallet 0-10 miljoner kronor är beroende på skadornas omfattning. Försäkringskonsortiet har förklarat sig inte vara villigt försäkra sådana kostnader för mindre än 100 % av skiktet med hänsyn till beräknad skadefrekvens, d v s 10 miljoner kronor för basåret. Upp till detta belopp har Läkemedelsförsäkringsföreningens och dess medlemmars åtagande således karaktären av självrisksåtagande att utge ersättning till skadelidande via försäkringskonsortiet.

För skador som inträffar under försäkringsåret och till den del skadekostnaderna för dessa sammanlagt överstiger självrisken utgör försäkringspremien på årsbasis 7,5 miljoner kronor, som uppräknas i förhållande till omsättningen av läkemedel i Sverige.

För sålunda uppkomna kostnader förutsättes att avdragsrätt föreligger för medlemmarna i Läkemedelsförsäkringsföreningen vid beräkning av skattepliktig inkomst för försäkringsåret.

Sökandens andel i kostnaderna bestäms såsom framgår av föreningens stadgar (7 §) på grundval av dess omsättning av läkemedel i förhållande till den totala läkemedelsomsättningen i Sverige. För närvarande beräknas denna andel uppgå till omkring 6,5 % för sökanden.

Till följd av att läkemedelsskador kan anmälas långt efter att de skall anses ha inträffat och till att skaderegleringen omfattar betydande utredning i många fall och i vissa fall därjämte prövning av läkemedelsskadenämnden, kan det antas förekomma en betydande eftersläpning i reglering av skadorna. Medlemmarnas åtagande i intervallet 0-10 miljoner kronor kan därför förmodas komma att bli endast delvis utnyttjat under det kalenderår som självrisken avser, under det att åtagandet kvarstår under avsevärd tid framåt för skador som senare anmäls och

RSV/FB Dt
1981:13

som är hänförliga till nämnda kalenderår (försäkringsåret).

För sökanden är det angeläget att de kostnader som är förknippade med åtagandet enligt läkemedelsförsäkringen kan hänföras till rätt beskattningsår, vilket är det år då skadorna inträffat. Därigenom skulle också en rättvisande bild av sökandens åtaganden till följd av läkemedelsförsäkringen kunna lämnas i sökandens årsbalansräkning. Fråga har därför uppkommit om den skattemässiga behandlingen av framtida utgifter för skador inom skiktet 0-10 miljoner kronor.

Av den lämnade redogörelsen framgår att Läkemedelsförsäkringsföreningens och medlemsföretagens kostnader, såvitt avser skyldigheten att ersätta skador som under ett år uppgår till 10 miljoner kronor, närmast har karaktären av skadestånd. Av dåvarande departementschefens uttalande i prop 1973:207 s 51 f framgår att kostnad på grund av garantiåtagande också kan omfatta skadestånd.

Sökanden har såsom ovan nämnts ansett behov föreligga av att bygga upp en reserv svarande mot garantiåtagandet. Den avsättning som sålunda i princip behövs är sökandens totala kvarstående andel av garantiåtagandet sedan avdrag för skadereglering skett. En maximal avsättning kan för Läkemedelsförsäkringsföreningens medlemmar som helhet teoretiskt tänkas uppgå till ett belopp i storleksordningen 120 miljoner kronor i 1978 års penningvärde. Till dess större erfarenhet vunnits torde den samlade garantiavsättningen kunna maximeras till 25 miljoner kronor. Beloppet måste dock årligen indexuppräknas enligt punkt 2:3 i försäkringsavtalet. Sökandens andel av detta totala reservbehov uppgår till 6,5 % av 25 miljoner kronor = 1.625.000 kronor beräknat i 1978 års penningvärde.

Sökandens omsättning i Sverige uppgick år 1978 till cirka 132 miljoner kronor. Garantiavsättningens maximala storlek uppgår sålunda till 1,2 % av 1978 års omsättning.

Med hänvisning till vad som anförts är det av synnerlig vikt för sökanden att erhålla förhandsbesked i följande hänseende:

Kan vid beräkning av skattepliktig inkomst sökanden påräkna avdrag för framtida garantiutgift och kan avdrag i så fall medges med ett årligt belopp motsvarande skillnaden mellan maximalt garantiåtagande (vid 1980 års taxering cirka 780.000 kronor) och vad som avräknats för de skador som reglerats vid respektive kalenderårs utgång intill dess en maximal avsättning nåtts som i sökandens fall i 1978 års penningvärde beräknats till 1.625.000 kronor?

Sökanden åberopar punkt 1.a av anvisningarna till 41 § i kommunalskattelagen beträffande avdrag för framtida garantiutgifter alternativt de allmänna bestämmelserna i 41 §, 1.a stycket i kommunalskattelagen.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

RSV/FB Dt
1981:13

Den 1 juni 1979 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Brissman, Lindholm, Heimer, Jonason) följande förhandsbesked.

Den år 1973 införda bestämmelsen i punkt 1 a anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen avser endast avdrag för framtida garantiutgifter och förarbetena synes inte ge stöd för att ge begreppet en vidare innebörd än den som följer direkt av ordalydelsen. Sökandebolagets tilltänkta avsättning kan inte anses hänförlig till sådan avsättning som avses i det nämnda lagrummet. Såvitt framgår av rättspraxis utgör inte heller den allmänna bestämmelsen i 41 § kommunalskattelagen om att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i kommunalskattelagen, tillräcklig grund för avdrag. På grund härav förklarar nämnden att sökandebolaget inte är berättigat att vid taxeringen göra avdrag för de aktuella avsättningarna.

Ledamöterna Gustafson, Wihlborg och Fred Nilsson var av skiljaktig mening och anförde:

Enligt 41 § KL skall inkomst av rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i KL. Såvitt avser avsättningar för framtida utgifter finns numera sådana särskilda bestämmelser för beräkningen av avdragsgill avsättning för dels framtida garantiutgifter, dels framtida utgifter för omhändertagande av utbränt kärnbränsle.

Att de av sökandebolaget avsedda avsättningarna står i överensstämmelse med god redovisningssed torde inte kunna bestridas. Snarare torde kunna göras gällande att en underlåtenhet från bolagets sida att göra sådana avsättningar skulle direkt strida mot god redovisningssed. De nyssnämnda i KL intagna bestämmelserna om avdrag för avsättning för framtida utgifter i vissa fall har inte någon direkt tillämpning på nu ifrågavarande utgifter. Av den grundläggande principen om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder följer vid sådant förhållande att avdrag skall medges med belopp som kan visas skäligt. Enligt vår mening måste storleken av den avsedda avsättningen anses skälig.

Med hänsyn till vad vi nu anfört, anser vi att nämnden bort förklara sökandebolaget berättigat att göra avdrag vid taxeringen med yrkade belopp.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade bolaget att det skulle äga rätt till avdrag med i ansöknings angivet belopp för avsättningarna i fråga.

Den 27 december 1979 beslöt regeringsrätten (Cars, Wieslander, Hamdahl, Björne) följande dom.

RSV/FB Dt
1981:13

De årliga avsättningar för vilka bolaget önskar avdrag enligt ansökan om förhandsbesked avser premier som bolaget har att betala för att försäkringskonsortiet övertagit dess förpliktelser enligt åtagandet att utge ersättning vid läkemedelsskada, undertecknat av bolaget den 12 maj 1978. Med hänsyn härtill och till övriga omständigheter i målet kan bolaget enligt 29 och 41 §§ kommunalskattelagen jämte anvisningar till dessa lagrum inte anses berättigat till avdrag för avsättningarna.

Regeringsrätten lämnar besvaren utan bifall.

Regeringsrådet Delin var skiljaktig och anförde:

Ifrågavarande avsättningar är avsedda att täcka utgifter som på grund av sökandebolagets åtagande att utge ersättning vid läkemedelsskada kan på grundval av försäkringsmässig riskberäkning förutses uppkomma framdeles i bolagets rörelse till följd av skador som inträffat vid tiden för reserveringen. Avsättningarna står i överensstämmelse med god redovisningssed, och hinder mot att medge avdrag för dem vid taxeringen kan inte anses föreligga på grund av stadgande i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen eller annan bestämmelse i nämnda lag.

På grund av det anförda förklarar jag, med ändring av förhandsbeskedet, att sökandebolaget är berättigat att göra avdrag vid taxeringen med yrkade belopp. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Regeringsrättens dom den 20 november 1980 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt
1981:14

Vid beräkning av realisationsvinst har tiden för innehav av bostadsrätt ansetts börja löpa från den tidpunkt då bostadsrättsföreningen skriftligen upplåtit bostadsrätten

1 Ansökningen

I ansökningen anförde X bl a följande:

Jag är ägare av en bostadsrätt i bostadsrättsföreningen Y.

Jag har för avsikt att avyttra denna bostadsrätt och hemställer därför om förhandsbesked om från vilken dag mitt innehav av bostadsrätten skall räknas.

Under 1977 erbjöds hyresgästerna i fastigheten att förvärva fastigheten av fastighetsägaren. Det beslöts på ett tidigt stadium att hyresgästerna skulle bilda en bostadsrättsförening och att denna förening skulle köpa fastigheten.

Den 9 juni 1977 bildades ett konsortium samtidigt som ett konsortialavtal träffades enligt vilket konsortiet snarast skulle bilda bostadsrättsförening, vilken skulle förvärva fastigheten. Samtidigt beslöts att medlemmarna senast den 23 juni 1977 skulle inbetala kontantinsatsen. I mitt fall utgjorde kontantin-

satsen 30 000 kronor vilket belopp betalades in omedelbart.

**RSV/FB Dt
1981:14**

Den 21 oktober 1977 antogs en ekonomisk plan för bostadsrättsföreningen. Denna plan godkändes av länsstyrelsen enligt 3 paragrafen bostadsrättslagen (1971:479) den 26 juni 1978.

Den 14 november 1977 inregistrerades bostadsrättsföreningen vid länsstyrelsen.

Den 7 december 1977 upprättades köpekontrakt mellan säljaren och bostadsrättsföreningen.

Den 1 juli 1978 erhöll jag 'upplåtelsehandling, bostadsrättsbevis'.

Med hänvisning till ovanstående uppgifter hemställes om besked från vilken tidpunkt innehavet av bostadsrätten skall räknas. Eftersom föreningen i princip bildades den 9 juni 1977 och rätten till bostadsrätten övergick till mig i och med inbetalandet av avgiften i samband därmed anser jag att innehavet bör räknas från den 9 juni 1977. Då jag står i begrepp att försälja bostadsrätten är det av synnerlig vikt att få veta hur innehavstiden skall beräknas.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 6 juni 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Bylin, Brissman, Gustafson, Ulfhielm, Folke Nilsson, Heimer, Rune) följande förhandsbesked.

X kan inte anses ha förvärvat sin andel i bostadsrättsföreningen Y förrän föreningen skriftligen upplåtit bostadsrätten. Nämnden förklarar därför att X vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst med anledning av avyttring av bostadsrätten skall beräkna innehavet av andelen i bostadsrättsföreningen från den 1 juli 1978.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade X i första hand att han skulle anses ha förvärvat bostadsrätten den 23 juni 1977 och i andra hand den 7 december samma år.

I dom den 20 november 1980 beslöt regeringsrätten (Simonsson, Petré, Wahlgren, Björne) följande dom.

Bostadsrättsföreningen Y har enligt reglerna i 41 § bostadsrättslagen och 3 § lagen om ekonomiska föreningar först i och med länsstyrelsens registreringsbeslut den 14 november 1977 blivit en juridisk person i stånd att upplåta bostadsrätt. Någon upplåtelse av bostadsrätt i fastigheten har icke heller varit möjlig innan föreningen förvärvat denna fastighet, vilket skedde den 7 december 1977. X hade vid denna tidpunkt redan inbetalat avgiften för bostadsrätten och även tillträtt den lägenhet i fastigheten, som bostadsrätten gällde. Skäl kan anföras för den ståndpunkten att, i och med att föreningen blivit ägare till fastigheten, ett tyst avtal kommit till stånd mellan å ena sidan föreningen och å andra sidan X — vilken sistnämnde redan erlagt avgift för bostadsrätten och tillträtt

**RSV/FB Dt
1981:14**

lägenhet — om upplåtelse av bostadsrätten. Under likartade förutsättningar har regeringsrätten i rättsfallet RÅ 1979 1:21, där fråga var om tillämpning av äldre lagstiftning, ansett avtal om förhandsteckning av bostadsrätt ha ingåtts i och med att slutbetalning av grundavgiften skett. En förutsättning för upplåtelse av bostadsrätt är emellertid numera enligt 6 § bostadsrättslagen, som trädde i kraft den 1 juli 1972, att upplåtelse skall ske skriftligen. Detta formkrav får antagas i förevarande fall innebära att upplåtelsen av själva bostadsrätten skett först genom den skriftliga upplåtelsehandlingens upprättande den 1 juli 1978, oaktat att därmed endast ett faktiskt bestående rättsförhållande formellt bekräftats.

Under hänvisning till det anförda lämnar regeringsrätten besvären utan bifall.

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-10430 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie I ang. direkt skatt

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

Nr 6 1981 – Årg 11

Regeringsrättens dom den 17 december 1980 med anledning av överklagat förhandsbesked

Avdrag för kursförlust på utländskt lån som tagits i samband med köp av aktier har medgivits varken under inkomst av kapital eller vid realisationsvinstberäkning i samband med vidareförsäljning av aktierna RSV/FB Dt 1981:15

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

A var huvudaktieägare i X AB som var ett verkstadsföretag med ett aktiekapital på 4 milj kr. I slutet av 1960-talet hade X AB inlett ett samarbete med ett schweiziskt företag inom samma bransch. Så småningom kom det schweiziska företaget att förvärva 49 % av aktierna i X AB från A som härefter ägde resterande 51 %. Samarbetet med det schweiziska företaget utvecklades inte på det sätt som var tänkt. A tog därför upp förhandlingar om samarbetets upphörande. Dessa ledde till att A 1977 köpte tillbaka aktierna från det schweiziska företaget. Köpeskillingen uppgick till 5 milj kr, varav hälften skulle betalas kontant vid köpet och hälften ett år senare.

För finansieringen av aktieköpet ansökte A om ett lån hos en svensk bank. Detta lån kunde dock inte beviljas på grund av då rådande kreditrestriktioner. För betalning av kontantlikviden på 2,5 milj kr erbjöd banken i stället en s k multi-currency kredit på motsvarande av 2,5 milj kr i US-dollars eller annan fritt konvertibel valuta som fanns tillgänglig på Eurocurrency-marknaden. A accepterade denna kredit, som resulterade i att han tog ett utländskt lån på knappt 1,5 milj Sfr som i sin helhet användes för betalning av kontantlikviden på 2,5 milj kr. Lånet var femårigt och löpte med 5 1/8 % ränta.

För finansieringen av den resterande aktielikviden sålde A sedan 24,5 % av aktierna i X AB till ett finansieringsföretag.

Då den svenska valutans värde minskat i förhållande till den schweiziska räknade A med betydande kursförluster vid återbetalning av det utländska lånet. För att försöka undvika ännu större kursförluster än dem som redan hade uppkommit övervägde A att förtidsinlösa det utländska lånet. Detta skulle kunna ske genom att det tidigare anlitate finansieringsföretaget dels förvärvade ytterligare en post aktier i X AB, dels lämnade A ett personligt lån mot säkerhet i aktier i X AB. Lånet skulle löpa med 13,5 % ränta.

A önskade förhandsbesked i följande frågor.

1. Är jag vid förtidsinlösen av utlandslånet i Sfr berättigad att erhålla avdrag i förvärvskällan inkomst av kapital för den

RSV/FB Dt
1981:15

lånekostnad som uppkommer till följd av att den svenska valutans värde är lägre i förhållande till den schweiziska på inlösendagen jämfört med valutarelationen då lånet upptogs?

2. Om svaret på fråga 1 är nekande frågas om genom förtidsinlösen av lånet uppkommande lånekostnad i form av kursförlust får beaktas vid beräkningen av anskaffningskostnaden för de aktier som jag förvärvat av det schweiziska företaget 1977, och sålunda anses utgöra avdragsgill omkostnad för förvärvet av dessa aktier enligt 36 § kommunalskattelagen och punkt 1 i de till denna bestämmelse lämnade anvisningarna?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 10 augusti 1979 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Bylin, Brissman, Lindholm, Blomqvist, Folke Nilsson, Heimer, Arvidson) följande förhandsbesked.

Fråga 1

Enligt 39 § 1 mom kommunalskattelagen gäller att från bruttointäkt som anges i 38 § 1 mom samma lag avdrag får göras endast för förvaltningskostnad och kostnad för skuldränta. Den förlust som uppkommer för sökanden vid återbetalning av lånet till följd av att den svenska valutans värde minskat i förhållande till den schweiziska kan inte anses utgöra kostnad av ovan angivet slag. Nämnden besvarar därför fråga 1 nekande.

Fråga 2

Enligt punkt 1 anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen får vid beräkning av realisationsvinst avdrag göras för alla omkostnader för den avyttrade egendomen. Som beståndsdelar i egendomens ingångsvärde — den del av omkostnadsbeloppet som närmast kan komma i fråga — anges i samma punkt erlagd köpeskilling, inköpsprovision, stämpelskatt och dylikt.

Den aktuella kursförlusten utgör en lånekostnad som uppkommit efter förvärvet av aktierna. Den kan därför inte anses som en sådan kostnad direkt hänförlig till förvärvet av den avyttrade egendomen som avses i ovan nämnda anvisningspunkt. Nämnden besvarar därför även fråga 2 nekande.

Ledamöterna Folke Nilsson och Arvidson anmälde skiljaktig mening beträffande fråga 1 och anförde följande:

Kursförlust på lån i utlandet bör utgöra avdragsgill kostnad under inkomst av kapital på samma grund som gäller i rörelse dock att kursförlust i detta fall blir avdragsgill först det beskattningsår lånet erläggs. Förvärvskällans natur bör således enligt vår mening sakna betydelse för avdragsrätten. Vi anser därför att nämnden hade bort besvara fråga 1) jakande.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att de i ansökningen framställda frågorna skulle besvaras jakande.

I dom den 17 december 1980 beslöt regeringsrätten (Paulsson, Petrén, Hilding, Hultqvist, Brink) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

RSV/FB Dt
1981:15

Regeringsrättens dom den 5 februari 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

En s k gränsgångare som pendlade dagligen mellan bostaden i Helsingör och arbetsplatsen i Helsingborg har inte ansetts vistas tillfälligt här i den mening som avses i 68 § kommunalskattelagen. Taxering skulle därför ske i det för riket gemensamma distriktet och ej i Helsingborg

RSV/FB Dt
1981:16

1 Ansökningen

I ansökningen anförde X bl a följande.

Nyligen gjorda ändringar i 66 och 68 §§ kommunalskattelagen skall träda i kraft fr o m 1980 års taxering. Genom lagändringen kommer bl a personer som 'tillfälligt vistas' i riket att beskattas här i den kommun där han eller hon först vistas.

Undertecknad är svensk medborgare, bor sedan år 1973 i Helsingör, Danmark, är gift med en dansk medborgare, har två barn samt arbetar sedan år 1973 vid statlig myndighet i Helsingborg. Jag har varken permanent bostad eller annan övernattningsmöjlighet i Helsingborg utan 'pendlar' — i likhet med ett stort antal andra svenskar med liknande bosättnings- och arbetsförhållanden — dagligen mellan de båda länderna.

Förhandsbesked önskas i följande fråga.

Konstituerar mina dagliga besök för arbete i Sverige sådan 'tillfällig vistelse', i kommunalskattelagens nya lydelse, här i riket att beskattning skall ske i den kommun där jag utför mitt arbete ('först vistas').

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 9 maj 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Herman-son, Brissman, Blomqvist, Gustafson, Ulfhielm, Folke Nilsson, Heimer, Rune) följande förhandsbesked.

Lagförarbeten, praxis och doktrin ger ingen klar vägledning för tolkningen av begreppet tillfällig vistelse enligt 68 § kommunalskattelagen i ett fall som det är fråga om här. På ena sidan är 'vistelsen', sedd i ett längre tidsperspektiv, långvarig och inte tillfällig. Man kan på den andra sidan säga att varje dags vistelse i Sverige är tillfällig, behandlad som del av dygnet. Enligt nämndens mening talar emellertid övervägande skäl för att X under de i ansökningen angivna förutsättningarna över huvud inte kan anses ha vistas här i riket i lagrummets mening. Nämnden förklarar därför att X enligt 59 § 3 mom samma lag och 14 § 1 mom lagen om statlig inkomstskatt skall taxeras i Stockholm i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet.

RSV/FB Dt
1981:16

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade Helsingborgs kommun att X skulle taxeras i Helsingborg.

Den 5 februari 1981 beslöt regeringsrätten (Wieslander, Paulsson, Brodén, Wahlgren) följande dom.

Regeringsrätten finner i likhet med riksskatteverket bestämmelserna i 68 § kommunalskattelagen icke vara tillämpliga på s k gränsgångare som inte tillbringar dygnsvilan i Sverige. Besvären lämnas följaktligen utan bifall.

Regeringsrättens dom den 28 oktober 1980 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt
1981:17

Omsättningsfastigheter som genom bodelning överförs till en icke rörelsedrivande make har ansetts uttagna ur rörelsen först när bodelningen vinner laga kraft. Fastigheternas allmänna saluvärden har förklarats skola beräknas efter förhållandena vid denna tidpunkt

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

A drev handel med fastigheter. Efter hemskillnadsdom 1970¹ mellan A och hans hustru B hade en av rätten förordnad skiftesman i bodelningshandling 1972 förrättat bodelning mellan makarna. De väsentliga tillgångarna i A:s giftorättsgods hade utgjorts av fastigheter vilka ingått som varulager i A:s rörelse. Skiftesmannen hade vid skiftet tagit hänsyn till en på fastigheterna belöpande latent skatteskuld. B hade efter stämning 1973 klandrat bodelningen vid allmän domstol och yrkat att hänsyn inte skulle tas till den latent skatteskulden. Medan målet var vilande i tingsrätten i avvaktan på bevisuppgifter hade A anhållit om förhandsbesked i bl a följande avseende: Enligt bodelningshandlingen hade A:s hustru tillskiftats fastigheterna X och Y. Om bodelningen skulle vinna laga kraft och sålunda dessa fastigheter utgå från A:s varulager, måste då inte omedelbar beskattning drabba A? — I ett med anledning av denna anhållan meddelat förhandsbesked hade RSVs nämnd för rättsärenden bl a funnit att om A:s hustru genom bodelning i anledning av hemskillnad tillades de två fastigheterna dessa därigenom fick anses ha uttagits ur A:s rörelse.

I den nu föreliggande ansökningen anförde A att bodelning mellan honom och B ännu inte verkstälts eftersom bodelningen ännu inte vunnit laga kraft. De i föregående ansökan angivna fastigheterna ingick fortfarande som omsättningstillgångar i A:s rörelse och skulle tillskiftas B vid bodelningen. A ville veta vid vilken tidpunkt fastigheterna skulle anses uttagna ur hans rörelse, om fastigheternas allmänna saluvärde skulle beräknas efter värdet på dagen för skifteshandlingen 1972 eller efter värdet den dag då bodelningen vann laga kraft.

¹ Tidsangivelser är fingerade

2 RSVs nämnd för rättsärenden

RSV/FB Dt
1981:17

Den 6 juni 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Bylin, Brissman, Gustafson, Ulfhielm, Folke Nilsson, Heimer, Rune) följande förhandsbesked.

Nämnden finner att de aktuella fastigheterna tillfaller hustrun först om bodelningen från 1972 vinner laga kraft. Fastigheterna kan inte dessförinnan anses uttagna ur A:s rörelse. Nämnden förklarar därför att uttaget skall anses ha skett när bodelningen vunnit laga kraft och att fastigheternas allmänna saluvärden skall beräknas efter förhållandena vid denna tidpunkt.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att fastigheternas saluvärden skulle beräknas efter förhållandena vid tidpunkten för den av skiftesmannen förrättade bodelningen.

I dom den 28 oktober 1980 beslöt regeringsrätten (Wieslander, Simonsson, Brodén, Mueller, Brink) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 17 februari 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

En fastighet, som uppförts av en byggmästare, hade genom arvskifte övergått till byggmästarens son. Denne hade fortsatt byggnadsrörelsen och utfört vissa arbeten på fastigheten. Fastigheten ansågs i sonens hand ha behållit sin karaktär av omsättningstillgång i rörelse

RSV/FB Dt
1981:18

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande.

Undertecknad anhåller härmed om förhandsbesked angående beskattning vid ev försäljning av min villafastighet Y i N kommun.

Anledningen till försäljningen är att jag snart går i pension och därför köpt en mindre lägenhet här i N som pensionärsbostad.

Bostadshuset uppfördes av min far, som var byggmästare, för att användas som tjänstebostad för mig och min familj 1948. År 1954 avled min far och fastigheten tillskiftades mig genom arv för 28.000:- kr som jag betalade till dödsboet.

Jag var vid arvskiftet och något år därefter anställd i företaget, men ej som företagsledare utan endast som vanlig tjänsteman, utan inflytande över företaget. Först några år senare beslutades att firman skulle fortsätta sin verksamhet och jag erbjöds att bli företagsledare.

Företaget drevs först som dödsbo till 1967, därefter som kom-

**RSV/FB Dt
1981:18**

manditbolag med min mor som ekonomisk garant, och sedan 1974 som aktiebolag. I bolaget är min mor, mina sex syskon och jag själv delägare med 1/28 var. Antal aktier är 500 och aktiekapitalet 50.000:-kr. Firman sysslar i huvudsak med byggnads-entreprenadverksamhet inom industrin och i blygsam omfattning. Spekulationsbyggande eller bostadsbyggande i övrigt har vi aldrig sysslat med.

På fastigheten har under åren endast utförts nödiga underhållsarbeten och utan större omändringar, och huset har i dag samma utformning som vid utförandet med undantag för en vägg mellan köket och ett mindre matrum som rivits. Köksinredningen är den ursprungliga och saknar diskmaskin och övrig modern utrustning. De reparationer som gjorts har jag själv bekostat och kan styrka detta med verifikationer.

Jag anhåller att bli beskattad för tillfällig förvärvsverksamhet, (realisationsvinst) och ej för rörelse.

Taxeringsvärde för fastigheten är i dag kr 110.000:- varav markvärdet kr 30.000:-.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 14 mars 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Brissman, Blomqvist, Gustafson, Ulfhielm, Heimer, Rune, Fred Nilsson) följande förhandsbesked.

Av handlingarna i ärendet får anses framgå bl a att fastigheten Y i N kommun haft karaktär av omsättningstillgång i A:s fars byggnadsrörelse och att A fortsatt denna rörelse i egenskap av först delägare i dödsboet efter fadern, sedan kommanditbolagsdelägare och sedermera aktieägare i det bolag som övertagit den rörelse som fadern ursprungligen drev. Vidare framgår att vissa arbeten utförts av företaget på fastigheten även sedan A förvärvat denna. Fastigheten Y får på grund härav i A:s hand anses ha behållit sin karaktär av omsättningstillgång i rörelse. Nämnden förklarar därför att en försäljning av fastigheten skall beskattas enligt reglerna för beskattning av inkomst av rörelse.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att vinst vid försäljningen av fastigheten skulle beskattas i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet.

I dom den 17 februari 1981 beslöt regeringsrätten (Hjern, Lidbeck, Ericsson, Mueller, Björne) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 17 december 1980 med anledning av överklagat förhandsbesked

Distriktsläkare, som skulle få tjänstledighet med bibehållna löneförmåner och bidrag till kostnader för deltagande i internationell kongress i allmänmedicin i USA, har inte ansetts berättigad till avdrag för sina kostnader för deltagandet i kongressen

RSV/FB Dt
1981:19

1 Ansökningen

Av handlingarna framgick följande. X var landsting anställd distriktsläkare och hade sedan slutet av år 1979 privatpraktikertillstånd. Han var medlem av Svensk förening för allmänmedicin. Den 4-9 oktober 1980 arrangerades i New Orleans, USA, den nionde världskonferensen i allmänmedicin i samråd med de nordiska allmänläkarföreningarna. X avsåg att delta i konferensen. Arbetsgivaren skulle ge honom ledigt för deltagande i konferensen med bibehållen lön samt utge studiebidrag. Resan kostade 5 800 kr vartill kom kongressavgift, kostnader för måltider m m.

Taxeringsintendenten hade i ärendet anfört bl a följande.

X är anställd som distriktsläkare med tjänstgöring på distriktsläkarmottagningen i Y. I ansökningshandlingarna har han dessutom uppgivit att han har privatpraktikertillstånd. Han har emellertid inte uppgett att han bedriver eller avser att bedriva egen läkarpraktik. Fråga synes vara huruvida han är berättigad till avdrag för kostnader för deltagande i konferens i tjänsten hos landstinget. X har som grund för avdragsrätt förutsatt att arbetsgivaren kan komma att bevilja tjänstledighet med lön.

Avdrag medges enligt 20 § kommunalskattelagen för sådana kostnader som är nödvändiga för intäkternas förvärvande och bibehållande. Enligt 33 § samma lag får avdrag åtnjutas för utgifter som är nödvändiga för att den skattskyldige skall kunna bibehålla en redan innehavd tjänst. Sålunda föreligger avdragsrätt i fall då arbetsgivaren beordrat deltagande i viss konferens eller liknande. Som en presumtion för att fråga varit om uppdrag i tjänsten har i praxis godtagits det förhållandet att arbetsgivaren under tiden för konferensen m m utgett full lön.

Av handlingarna i ärendet framgår enligt min mening att avgörande för X:s deltagande i konferensen är helt hans egna dispositioner och önskemål. Eventuellt deltagande synes i hög grad vara föranlett av att han är medlem i Svensk förening för allmänmedicin. I alla händelser är fråga inte om ett av arbetsgivaren beordrat deltagande. Den omständigheten att X efter ansökan kan komma att åtnjuta tjänstledighet med lön får ses som en ren löneförmån. För detta talar bl a den läkarbrist eller risk för sådan som råder i vissa delar av landet.

Av det till ansökan fogade programmet för konferensen synes kunna utläsas följande. Under lördagen och söndagen förekom-

RSV/FB Dt
1981:19

mer inte några konferensaktiviteter. Under resterande tre och en halv dagar upptas ämnen som, såvitt jag förstår, är av mera allmänt intresse i den betydelsen att även andra än läkare kan ha utbyte av dem. Sålunda skall under måndagen och tisdagen avhandlas familjemedicin och familjepraktik uppenbarligen ur social och världsomspännande synvinkel. Vidare skall under onsdagen (förmiddagen) förebyggande hälsovård och under torsdagen (förmiddagen) medicinsk vidareutbildning diskuteras. Programpunkterna tyder inte på att konferensen har ett sådant innehåll att den i någon utsträckning kan vara av någon betydelse för X:s tjänstgöring.

I förevarande fall saknas anledning att tillgripa ovan berörd presumtion för om konferensdeltagande utgör ett uppdrag i tjänsten eller inte. Omständigheterna ger enligt min mening vid handen att X:s eventuella deltagande inte är nödvändigt för inkomsternas förvärvande och bibehållande.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 6 juni 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Brissman, Gustafson, Ulfhielm, Folke Nilsson, Rune) följande förhandsbesked.

Enligt de av X angivna förutsättningarna skall han under resan ha full lön och dessutom uppbära studiebidrag. Under sådana förhållanden får kongressavgift och skäliga kostnader för resor och ökade levnadskostnader på grund av deltagande i kongressen anses utgöra kostnader för att fullgöra X:s tjänst. Nämnden förklarar därför att X får dra av nämnda kostnader.

Vice ordförandena Hermanson och Bylin samt ledamoten Heimer med vilka biträdande skattedirektören Wennerholm instämde var skiljaktiga vad gällde frågan om förhandsbesked borde meddelas. De hävdade att förhandsbesked i ärendet inte borde meddelas och att ansökningen därför borde avvisas.

Bylin och Heimer var skiljaktiga såvitt gällde förhandsbeskedet. De anförde med instämmande av Wennerholm:

Enligt 33 § 1 mom kommunalskattelagen må avdrag göras från intäkt av tjänst för samtliga utgifter, vilka är att anse såsom kostnader för fullgörande av tjänsten. Avdrag får i enlighet härmed ske bl a för kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödigt för tjänstens fullgörande. X:s utgifter för deltagande i kongressen måste rimligtvis anses vara av samma karaktär som kostnad för facklitteratur och dylikt. Av lagtextens utformning framgår att en viss restriktivitet måste iakttas vid bedömningen av rätt till avdrag av ifrågavarande slag. X har inte angivit tillräckliga skäl för att kostnaderna skall kunna anses som utgifter för fullgörande av hans tjänst som distriktsläkare. Han äger därför inte rätt till avdrag för ifrågavarande kostnader trots att hans deltagande i kongressen kan bli till viss nytta för hans tjänst (Jfr R 73 1:4). Vi anser att förhandsbeskedet bort utformas enligt vad vi nu sagt.

3 Regeringsrätten

RSV/FB Dt
1981:19

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att förhandsbeskedet skulle ändras på så sätt att X:s utgifter för kongressen förklarades vara ej avdragsgill personlig levnadskostnad.

Den 17 december 1980 beslöt regeringsrätten (Paulsson, Hultqvist och Brink) följande dom.

För att X skall vara berättigad till avdrag för utgifter, som han åsamkas för deltagande i den aktuella konferensen i allmän medicin i USA, fordras enligt 33 § 1 mom kommunalskattelagen att utgifterna är att betrakta som kostnader för fullgörande av hans tjänst som distriktsläkare i Y. För att så skall vara fallet måste förutsättas att deltagandet i konferensen inte bara är av nytta för tjänsten utan även av väsentlig betydelse för utövandet av densamma.

Taxeringsintendenten har, såsom närmare framgår av överklagade förhandsbeskedet, i målet närmare redogjort för de aktiviteter, som enligt av X företett program avses förekomma på konferensen, och har uttalat att programmet inte tyder på att konferensens innehåll i någon utsträckning kan vara av betydelse för X:s tjänstgöring. X å sin sida har inte i målet närmare berört konferensens innehåll på annat sätt än att han i regeringsrätten förklarat att 'familjemedicin och förebyggande medicin är mycket aktuella ämnen inom allmänläkarens arbetsfält och har stort intresse för allmänläkare'.

Även med beaktande av att X:s arbetsgivare må ha medgivit honom att bibehålla full lön under tjänstledighet för deltagande i konferensen och lämnat bidrag till resan ger vad som förekommit i målet icke fog för bedömningen att X:s deltagande i konferensen skulle vara av sådan betydelse för utövande av hans tjänst som distriktsläkare att utgifterna för konferensen kan betraktas som avdragsgilla omkostnader för fullgörande av tjänsten.

X är således, såvitt visats, inte berättigad till avdrag för kostnader i anledning av konferensen.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i överensstämmelse med det anförda.

Regeringsråden Petrén och Hilding var skiljaktiga och anförde:

X är anställd av J läns landsting som distriktsläkare i Y. Landstinget har meddelat X tjänstledighet med bibehållen lön och även lämnat honom ett studiebidrag av 3 000 kr för deltagande i nionde världskonferensen i allmän medicin i New Orleans, Amerikas Förenta Stater. På dess dagordning står familjemedicin och preventiv medicin som huvudämnen.

Av utredningen i målet framgår inte annat än att det är av icke ringa betydelse för X:s utövande av tjänsten som distriktsläkare att genomgå en fortbildning av det slag som kongressen är avsedd att ge. Kostnaderna för X:s deltagande i kongressen är under angivna omständigheter i den omfattning som anges i överklagade beslutet avdragsgilla såsom kostnad för X:s fullgörande av sin tjänst. Vi lämnar besvären utan bifall.

RSV/FB Dt
1981:20

Regeringsrättens dom den 22 januari 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

Avkastning, som grundar sig på en genom patenträttsavtal förvärvad andel av äganderätten till en samling immateriella rättigheter, har ansetts hänförlig till inkomstslaget rörelse och inte till kapital

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande. X övervägde att genom köp från Y AB förvärva äganderätten till en procent av en samling immateriella rättigheter — det s k Innovationsblocket Z — enligt ett särskilt patenträttsavtal. Vid förvärv av denna andel måste X samtidigt enligt ett uppdragsavtal lämna uppdrag och fullmakt till Y AB att företräda X i alla väsentliga frågor rörande förvaltningen och exploateringen av de immateriella rättigheterna avseende innovationerna. Y AB skulle enligt uppdragsavtalet bl a aktivt verka för att upplåta licenser vad avsåg innovationerna för att därigenom erhålla bästa möjliga avkastning för delägaren, samt i början av varje år redovisa och till delägaren utbetala den honom tillkommande andelen av influtna royaltyinkomster. Fullmakten kunde inte återkallas av X utan Y AB:s skriftliga godkännande. X ville ha svar på följande frågor.

1. kunde eller skulle han, efter förvärv enligt patenträttsavtalet, anses bedriva rörelse,
2. hade han i så fall till följd härav rätt till avskrivning på kostnaden för förvärv av andelarna i patenten,
3. skulle han hänföra inkomsten till A- eller B-inkomst samt
4. skulle han anses bedriva rörelsen i den församling där Y AB hade sitt kontor eller i den församling där han hade sitt hemvist.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 1 februari 1980 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden (Brissman, Lindholm, Blomqvist, Gustafson, Folke Nilsson, Heimer, Wihlborg) följande förhandsbesked.

Genom patenträttsavtalet förvärvar sökanden från Y AB äganderätten till en procent av de rättigheter som hänför sig till de uppfinningar m m som sammanförts under benämningen Innovationsblocket Z. De rättigheter som sökanden förvärvar är starkt inskränkta genom det uppdragsavtal som han samtidigt med förvärvet ingår. Detta förhållande kan dock inte i och för sig förta dem deras karaktär av del i de angivna immateriella rättigheterna. De intäkter som sökanden kan komma att få på grund av dessa rättigheter måste därför hänföras till inkomstslaget rörelse.

Sökanden har till följd härav rätt att enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen göra värdeminskingsavdrag på anskaffningskostnaden för andelen.

Sökandens inkomster som här avses skall hänföras till B-inkomst för honom.

Genom uppdragsavtalet har sökanden överlämnat alla väsentliga befogenheter såvitt avser rörelsen. Denna måste därför för sökandens del anses bedriven av Y AB där bolaget har fast driftställe. Till följd härav skall sökanden taxeras till kommunal inkomstskatt i den församling och kommun, där Y AB har sitt kontor, för sina inkomster från innovationsblocket.

RSV/FB Dt
1981:20

Nämnden besvarar sökandens frågor i enlighet med det ovan anförda.

Vice ordföranden Bylin var skiljaktig och anförde:

Med hänsyn till innehållet i patenträttsavtalet, uppdragsavtalet och fullmakten är sökanden närmast att betrakta som finansiär och inte som delägare i de i Innovationsblocket Z ingående rättigheterna. Vid bedömningen har bl a beaktats att fullmakten inte kan återkallas utan Y AB:s skriftliga godkännande d v s inte utan att nytt avtal ingås.

De inkomster som kan komma att tillfalla sökanden på grund av avtalen skall beskattas som inkomst av kapital. Frågorna 1 och 2 skall därför besvaras nekande. Med denna utgång kräver övriga frågor inte något svar. Jag anser att förhandsbeskedet bör utformas i enlighet med det anförda.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att frågorna 1 och 2 skulle besvaras nekande och X att han skulle anses driva rörelse i sin hemortskommun.

Den 22 januari 1981 beslöt regeringsrätten (Simonsson, Petré, Hultqvist, Brink) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 10 februari 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

Reglerna om avsättning till fond för återanskaffning av fastighet har inte ansetts tillämpliga då ett bolag avyttrat en fastighet i vilken inte bolaget, men väl dess dotterbolag, bedrivit rörelse

RSV/FB Dt
1981:21

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande. AB X ägde tre fastigheter i vilka dess dotterbolag AB Y hade bedrivit rörelse. För att få mer ändamålsenliga lokaler för AB Y:s rörelse hade AB X sålt två av dessa fastigheter (I och II) och avsåg att sälja även den tredje (III). Som ersättning för de tre fastigheterna hade AB X förvärvat en ny fastighet. AB X önskade förhandsbesked huruvida lagen om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet ägde tillämplighet trots att bolaget inte självt utan dess dotterbolag drivit rörelse i fastigheterna.

**RSV/FB Dt
1981: 21**

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 29 augusti 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Brissman, Lindholm, Blomqvist, Gustafson, Ulphielm, Folke Nilsson, Heimer) följande förhandsbesked.

Enligt 2 § lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet gäller som förutsättning för sådant avdrag bl a att den avyttrade fastigheten använts i den skattskyldiges rörelse.

Av handlingarna framgår att varken de av sökandebolaget avyttrade fastigheterna I och II eller sökandebolagets fastighet III, använts i någon av bolaget bedriven rörelse. Sökandebolaget äger därför inte rätt till avdrag för belopp, som avsätts till fond för återanskaffning av fastighet. Nämnden besvarar ansökningen i enlighet härmed.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade AB X att bolaget skulle äga rätt till avdrag för belopp, som avsätts till fond för återanskaffning av fastighet.

I dom den 10 februari 1981 beslöt regeringsrätten (Cars, Reuterswärd, Delin, Engblom) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-10430 • Ansv. utgivare: Kammarrådet Hans Bylin

Serie I ang. direkt skatt

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

Nr 7 1981 - Årg 11

Riksskatteverkets anvisningar om värdering av aktier m m;¹

RSV Dt
1981:15

utfärdade den 20 augusti 1981.

RSFS 1981:39

För beräkning av skattepliktig förmögenhet har RSV den 20 augusti 1981 med stöd av 3 § instruktionen (1970:752) för riksskatteverket beslutat meddela följande anvisningar för värdering av aktier som inte är noterade på fondbörs eller liknande. Anvisningarna gäller i tillämpliga delar även värdering av andel i ekonomisk förening, handelsbolag och kommanditbolag. Anvisningarna är i fråga om förmögenhetsbeskattningen avsedda att tillämpas fr o m 1982 års taxering. För arvs- och gåvobeskattningen se punkt 2 nedan.

1 Allmänt om värdering samt författningsbestämmelser

Enligt 41 § taxeringslagen (TL) föreligger skyldighet för aktiebolag och ekonomisk förening att efter anmaning lämna uppgift om tillgångar och skulder (blankett RSV 3554) samt andra omständigheter av betydelse för värderingen.

Värderingen görs av länsstyrelsen i det län där bolaget har sin hemortskommun. Till uppgifterna för värdering av aktier skall bifogas bolagets årsredovisning och övriga handlingar som kan vara av betydelse för värderingen av bolagets aktier. För bolag som ingår i koncern görs värderingen av länsstyrelsen i det län där moderbolaget har sin hemortskommun.

Till grund för de förslag till värden som upprättas av länsstyrelsen kan dessutom användas uppgifter i bolagets allmänna självdeklaration.

Värdering behöver ske endast om förmögenheten föranleder skattskyldighet i Sverige. Sålunda värderas inte bolag och föreningar som ägs av exempelvis stat och kommun, vissa stiftelser eller av personer som inte är bosatta i Sverige. Värderingsreglerna för beräkning av skattepliktig förmögenhet anges i 1–5 §§ samt i anvisningarna till 3 och 4 §§ i lagen om statlig förmögenhetsskatt (SFL).

Enligt 1 § SFL är kalenderåret före taxeringsåret beskattningsår vid förmögenhetsbeskattning. Värderingen skall därför grundas på det värde som gäller vid utgången av beskattningsåret. Av praktiska skäl får dock värderingen ske med ledning av senast upprättade bokslut. Om bokslutstidpunkten inte sammanfaller med kalenderårets utgång får justering ske beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

Vid förmögenhetsbeskattningen av aktier gäller olika värderingsgrunder beroende på om aktierna omsätts på kapitalmarknaden eller inte (se 3.1 och 3.2).

¹ Jfr RSFS 1979:46 RSV Dt 1979:12 OCH RSFS 1980:41 RSV DT 1980:17

RSV Dt 1981:15
RSFS 1981:39

2 Orientering om värderingsregler vid arvs- och gåvobeskattningen.

Vid arvsbeskattningen gäller i huvudsak samma värderingsregler som vid förmögenhetsbeskattningen. De regler som ligger till grund för RSVs anvisningar tillämpas i fråga om arvsbeskattningen på dödsfall som inträffat fr o m 1982 års ingång. I fråga om dödsfall före denna tidpunkt, se upplysningarna i RSVs tidigare anvisningar enligt följande.

<i>Dödsfall</i>	<i>Anvisningar</i>
Före 1974-06-25	RSV 1972 Serie I nr 7
1974-06-25 – 1976-06-22	RSV Dt 1974:27
1976-06-23 – 1977-12-31	RSV Dt 1976:15
1978-01-01 – 1978-12-31	RSV Dt 1978:15
1979-01-01 – 1981-12-31	RSV Dt 1979:12, 1980:17

Vid gåvobeskattningen gällde för gåvotillfällen före 1974-06-25 samma värderingsregler som vid arvsbeskattningen. Genom lagstiftning 1974 infördes lättnader i kapitalbeskattningen för visst slag av förmögenhet. Vid gåva av bl a aktie gäller lättnaderna endast under vissa förutsättningar. En av förutsättningarna är att gåvan avser givarens samtliga aktier i bolaget och att gåvan är förbehållslös. Som ytterligare förutsättning gäller att gåvotagaren inte avhänt sig aktierna eller väsentlig del av dessa inom 5 år efter det att skattskyldighet inträtt för gåvan, se vidare 43 § lagen om arvsskatt och gåvoskatt. Är förutsättningarna inte uppfyllda värderas aktierna enligt tidigare regler, se upplysningarna i RSVs anvisningar RSV Dt 1972 Serie I nr 7. Om arvs- och förmögenhetsbeskattningens värderingsregler får tillämpas, används de värderingsregler som gällde vid tidpunkten för inträdet av skattskyldigheten för gåvan.

3 Värderingsgrunder

3.1 Aktier som omsätts på kapitalmarknaden

Aktier som noteras på in- eller utländsk fondbörs eller är föremål för liknande notering (aktier i s k marknadsbolag) skall enligt 4 § sjätte stycket SFL tas upp till det noterade värdet eller, om detta inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, till det pris som skulle kunna påräknas vid en sådan försäljning. Denna värderingsprincip gäller även för sådana aktier, som inte är börsnoterade eller är föremål för liknande notering, men som ändå omsätts på kapitalmarknaden.

Bland svenska aktier som omsätts på kapitalmarknaden kan särskiljas tre olika kategorier, nämligen börsnoterade aktier, aktier noterade av fondhandlareföreningen och aktier som inte är föremål för sådan notering, men som med hänsyn till aktiernas spridning och omsättning står de noterade aktierna nära.

Förmögenhetsvärdet på noterade aktier finns bl a i RSVs broschyr "Aktiekurser m m till ledning för . . års taxering" (RSV 348).

Av övriga aktier som kan anses omsätta på kapitalmarknaden noteras

flertalet regelmässigt i vissa allmänt spridda affärstidskrifter. Om det med ledning av bl a aktiernas omsättning kan visas att det sålunda noterade värdet motsvarar ett sannolikt marknadsvärde, bör en sådan notering godtas vid förmögenhetsberäkningen. Om noteringen avser endast minoritetsaktier bör dock iaktas att sådana noteringar normalt inte kan läggas till grund för värderingen av majoritetsaktierna.

Om marknadsvärdet inte kan fastställas på grundval av sådana noteringar, får värdet bestämmas genom en avkastningsvärdeberäkning grundad på utdelning eller genom annan jämförlig metod.

3.2 Aktier som inte omsätts på kapitalmarknaden

Aktier som inte omsätts på kapitalmarknaden värderas med utgångspunkt från värdet av de tillgångar och skulder som ingår i bolaget. Skillnaden mellan värdet av tillgångarna och de avdragsgilla skulderna utgör bolagets substansvärde. I följande fall får bolagets förmögenhetsvärde beräknas till lägre belopp än vad som motsvaras av denna skillnad.

- bolaget har tillgångar och skulder som ingår i förvärvskälla inom inkomstslagen rörelse eller jordbruk (skogsbruk)
- bolagets tillgångar och skulder ingår i förvärvskälla inom annat inkomstslag än rörelse eller jordbruk (skogsbruk) och det verkliga värdet av bolagets aktier är lägre än substansvärdet.

Förmögenhet som är nedlagd i förvärvskälla i inkomstlagen jordbruk eller rörelse skall vid aktievärderingen tas upp till 30 % av substansvärdet. Om förvärvskällan innehåller fideikomissrätt är motsvarande procentsats 20. Varje förvärvskälla skall i princip värderas för sig.

Vid den praktiska tillämpningen kan dock samtliga förvärvskällor inom respektive inkomstslag redovisas som om dessa utgjort samma förvärvskälla (se även avsnitt 4.5).

3.2.1 Förmögenhet i jordbruk och rörelse (s k företagsförmögenhet)

S k företagsförmögenhet tas som nyss nämnt upp endast till viss del av substansvärdet. Sådan reducering av substansvärdet får ske enbart vad gäller tillgångar och skulder i förvärvskälla inom inkomstslagen rörelse eller jordbruk. Tillgångar är hänförliga till rörelse eller jordbruk om de stadigvarande brukas, omsätts eller på annat liknande sätt ingår i verksamheten. Tillgångar som vid inkomsttaxeringen hänförs till rörelse eller jordbruk bör normalt behandlas som företagsförmögenhet vid aktievärderingen. Motsvarande gäller i fråga om skulder.

Tillgångar och skulder i verksamheten skall dock i vissa fall vid denna värdering behandlas på annat sätt än vad som är fallet vid inkomsttaxeringen.

Bostadsbyggnad med tillhörande tomtmark på jordbruksfastighet räknas således inte som företagsförmögenhet utom i vissa fall. Däremot får viss annan egendom, som vid inkomstbeskattningen inte anses ingå i rörelse eller jordbruk, ändå behandlas som företagsförmögenhet vid

RSV Dt 1981:15
RSFS 1981:39

aktievärderingen, med reducerat förmögensvärde som följd. Detta gäller i vissa fall för

- täktmark, exploateringsenhet o dyl
- fastighet för fritidsuthyrning.

Bostadsbyggnad och därtill hörande tomtmark på jordbruksfastighet räknas som företagsförmögenhet endast i de fall byggnad används som bostad för ägarens eller arrendatorns arbetskraft eller ingår i förvärvskälla som innehas med fideikomissrätt. Däremot räknas *inte* sådan egendom som företagsförmögenhet i de fall byggnaden

- används för annat ändamål än som bostad för ägarens eller arrendatorns arbetskraft *och*
- till övervägande del är inrättad för bostadsändamål.

Om sådan förmögenhet inte skall behandlas som tillgång i förvärvskälla inom inkomstslaget jordbruksfastighet skall i förvärvskällan inte heller anses ingå sådana skulder som är hänförliga till byggnaden och tomtmarken. Angående beräkning av dessa skulder se 4.4.

För att en bostadsbyggnad vid aktievärderingen skall behandlas som tillgång i jordbruket erfordras att bolaget lämnar utredning om byggnadens användning samt om det taxeringsvärde som belöper på byggnaden och den till byggnaden hörande tomtmarken.

Täktmark, exploateringsenhet o dyl. räknas som företagsförmögenhet i de fall fråga är om egendom som enligt 4 kap 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ingår i en industrienhet avseende täktmark eller exploateringsmark och således vid fastighetstaxeringen behandlas som "annan fastighet". Sådan egendom skall – även om den enligt kommunalskattelagen inte utgör tillgång i rörelse, t ex därför att utvinning eller exploatering ännu inte har påbörjats – vid förmögensberäkningen ändå anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse. Detta gäller även industribyggnad på täktmark. De skulder som är hänförliga till nämnda tillgångar ingår också i förvärvskällan.

Med *fastighet för fritidsuthyrning* avses i detta sammanhang byggnad med tillhörande tomtmark som ingår i en eller flera småhusenheter enligt 4 kap 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen och har beskattningsnaturen annan fastighet samt vid inkomsttaxeringen inte räknas som tillgång i rörelse.

För att sådan egendom skall få räknas som särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse krävs att följande villkor är uppfyllda.

1. Fritidsuthyrningen skall ske *regelbundet*, dvs verksamheten skall ha pågått eller kan antas komma att pågå under flera år.
2. Uthyrningsverksamheten skall årligen ha *en viss minsta omfattning*. Fritidsuthyrning som gäller tomter skall omfatta hela året. Beträffande byggnader kan det vara tillräckligt att uthyrningen omfattar bara en del av året, t ex somrarna. Uthyrningens omfattning skall alltid anses vara tillräcklig i de fall uthyrningen av en byggnad har en sådan omfattning att fastigheten vid inkomsttaxeringen skall redovisas en-

ligt s k konventionell metod (se bl a 24 § 1 mom och punkt 6 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen).

I fråga om verksamhetens omfattning krävs vidare att den skattskyldige hyr ut *minst tre småhus eller tomter avsedda för småhus som ägs av annan än fastighetsägaren*.

Uttrycket småhus har i detta sammanhang samma innebörd som enligt 2 kap 2 § fastighetstaxeringslagen, dvs byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer (inklusive garage, förråd och annan mindre byggnad).

3. Minimikraven på uthyrning enligt ovan skall avse mark och byggnad på *en och samma ort*.

Om byggnaderna eller tomterna ligger inom samma tätortsområde anses de tillhöra en och samma ort. Det tätortsbegrepp som tillämpas i fråga om reglerna för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa kan tjäna till ledning vid bestämmandet av vad som skall räknas som tätort (se RSV Dt 1976:57 eller RSV 3209). Till tätortsområdet kan i vissa fall inräknas även den bebyggelse som visserligen inte kan anses tillhöra själva tätorten men som har ett visst nära samband med denna. Så kan exempelvis ske om fritidsbebyggelsen är förenad med tätorten i fråga om service o d.

I många fall saknas dock tätortsbebyggelse. I så fall får frågan om fastigheterna anses tillhöra samma ort bestämmas med utgångspunkt från byggnaden eller tomten.

De fastigheter vars närmaste omgivningar till någon del är gemensamma får i så fall alltid anses tillhöra samma ort. Med fastighets närmaste omgivningar får anses det område som ligger inom ett avstånd på 10 km från arbetsplatsen.

4. Fritidsuthyrning skall ske till *annan än närstående*

Som närstående räknas

för fysisk person: de personer som anges i 35 § 1 a mom KL,

för dödsbo: dödsbodelägarna och dem närstående personer,

för fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom KL: företagsledaren och delägarna i företaget samt närstående till dessa personer.

4 Substansvärdeometoden

Substansvärdet motsvaras av skillnaden mellan värdet av bolagets tillgångar och skulder. Tillgångarna och skulderna medräknas och värderas vid denna beräkning i princip i enlighet med bestämmelserna i SFL.

4.1 Tillgångar i jordbruk eller rörelse

Fastighet skall i princip tas upp till det för beskattningsåret åsatta taxeringsvärdet om fastigheten inte är omsättningstillgång (se nedan). Fastighet som inte helt används i jordbruk eller rörelse behandlas delvis som s k rörelsefrämmande post (se dock 3.2.1 och 4.3). Fastighet som innehas med tomträtt tas upp till taxerat byggnadsvärde. (För värdering av tomträtt se nedan.)

Annat värde än taxeringsvärdet kan användas om fastighetens värde

RSV Dt 1981:15
RSFS 1981:39

ökat eller minskat på sådant sätt att omtaxering rätteligen skall ske.

Om fastigheten inte åsatts taxeringsvärde trots att detta rätteligen borde ha skett, bör värdet uppskattas med ledning av de värderingsgrunder som gäller för att bestämma sådant värde.

Fastighet som är belägen i utlandet bör i princip värderas till marknadsvärdet. Om detta inte går att fastställa, kan fastigheten tas upp till anskaffningsvärdet. Har fastighetens anskaffats inom den senaste femårsperioden kan med hänsyn till bl a riskerna för prisfall lägre värde godtas, dock lägst 75 % av anskaffningsvärdet.

I taxeringsvärdet ingår bl a värde av s k byggnadstillbehör. Däremot inräknas inte i taxeringsvärdet värde av s k industritillbehör. I de fall byggnadstillbehör i balansräkningen redovisats som annan tillgång än fastighet (exempelvis som inventarier eller markanläggningar) skall dessa tillgångar vid värderingen ändå tas upp som fastighet och räknas in i taxeringsvärdet. Uppgift måste därför lämnas om bokfört oavskrivet värde av sådana tillgångar. Industritillbehör medräknas däremot bland de övriga skattepliktiga tillgångarna.

Inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk i verksamheten skall tas upp till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning eller utrangering. Som skälig avskrivning kan i regel godtas de vid inkomstbeskattningen medgivna avdragen för värdeminskning. Om räknenskapsenlig avskrivning tillämpas innebär detta att bokfört värde i regel kan godtas.

Föreligger betydande dold reserv, vilket exempelvis kan förekomma i rederier, eldistributionsföretag o d eller i företag vars verksamhet innebär att inventarier o d anskaffas förhållandevis ofta och till betydande värden (t ex uthyrningsföretag) bör dock inventarierna tas upp till anskaffningsvärdet minskat med beräknad planenlig avskrivning. Den årliga avskrivningen kan normalt beräknas till 15 % av tillgångens anskaffningsvärde. För bussar, lastbilar, grävmaskiner, kranar o d kan dock godtas en något högre avskrivningsprocent (20—25). För fartyg och andra tillgångar med förhållandevis lång ekonomisk livslängd bör däremot lägre procentsats tillämpas (6—8).

Om inventarierna skrivits av genom ianspråktagande av tidigare gjord fondavsättning eller om inventarierna skrivits av mot erhållet avskrivningslån o d bör inventariernas bokförda värde höjas.

Om inventariernas anskaffningsvärde minskats genom sådant ianspråktagande eller på annat därmed jämförligt sätt bör i regel bokfört värde justeras. Sådan justering bör ske på så sätt att det belopp med vilket anskaffningsvärde minskats helt eller delvis tilläggs bokfört värde. Tillägget bör i regel beräknas som om motsvarande belopp i stället skrivits av genom årliga värdeminskningssavdrag beräknade efter 20 procent för helt år räknat såvida inte enligt ovan annan procentsats bör tillämpas.

Lagervärderas som helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj. Som värde godtas det lägsta av anskaffnings- respektive återanskaffningsvärdet enligt principen först in — först ut. Tillgångar som tillverkats inom det egna företaget tas upp till tillverkningskostnaderna, såväl direkta som indirekta, varvid dock bortses från ränta på eget

kapital.

Värdet av lagret får minskas med hänsyn till inkurans och prisfallsrisk.

Avdrag för inkurans beräknas efter samma grunder som vid inkomst-taxeringen, vilket innebär att avdrag normalt medges med 5 procent såvida inte annat visas. Avdrag för inkurans medges dock inte när detta framstår som uppenbart opåkallat, t ex för fastigheter. För vissa branscher medges utan särskild utredning normalt högre avdrag enligt följande.

Bransch	Avdrags- procent
Textildetaljhandeln	20
Pälsdetaljhandeln	15
Den manuellt arbetande glasindustrin	15
Skodetaljhandeln	10
Ur- och optikdetaljhandeln	10
Guldsmedsbranchen, detalj- och grosshandel	10
Trikåindustrin	10
Läderindustrin	10
Handskindustrin	10
Skinnvaruindustrin (tillverkning av skinnkläder och handskar)	10
Glas- och porslinsdetaljhandeln	8

Lager av djur på jordbruksfastighet eller renar i renskötselrörelse värderas med ledning av RSVs föreskrifter.

Avdrag för prisfallsrisk bör i regel schablonmässigt medges med 15 procent av lagrets värde efter inkurans. Om det är uppenbart att prisfallsrisken i visst fall är väsentligt mindre än denna schablon, bör avdraget i motsvarande mån minskas. Ovan angivna procentsats tillämpas inte för lager av värdepapper.

Avdrag för prisfallsrisk bör inte medges om försäljningspriset för varorna redan är säkerställt, t ex genom statlig prisgaranti eller för kontraherade varor.

Fastighet som utgör lagertillgång skall liksom övriga omsättningstillgångar värderas till det lägsta av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet för fastighet som uppförts i egen regi medräknas både direkta och indirekta kostnader. Anskaffningsvärdet får vidare minskas med de årliga värdeminskningsskattavdrag som godtas vid inkomsttaxeringen. Avdrag för prisfallsrisk medges endast om det kan visas att marknadsvärdet är lägre.

Fastighet får inte tas upp till lägre värde än taxeringsvärdet eller — om fastigheten innehåller tomträtt — taxerat byggnadsvärde.

För varje fastighet skall uppgift lämnas om taxeringsvärde, anskaffningsvärde, årliga värdeminskningsskattavdrag som kunnat medges vid inkomsttaxeringen samt bokfört värde. Av uppgiften om anskaffningsvär-

RSV Dt 1981:15
RSFS 1981:39

det bör framgå hur stor del som utgörs av indirekta kostnader samt hur dessa beräknats.

Tvångslager av mineraloljor tas upp till belopp motsvarande hälften av skillnaden mellan lagrets anskaffningsvärde och den skuld som belöper på detta lager.

Vid värdering av *pågående arbeten* i företag, för vilka vid inkomsttaxeringen anvisats särskilda regler, tillämpas samma regler även vid förnögenhetsvärderingen (Jfr RSV Dt 1975:23 och 1976:48). I så fall får erhållna likvider för de pågående arbetena (förskott) tas upp som skuld. I de fall sådana regler inte gäller behöver — om omständigheterna i det enskilda fallet inte föranleder annan bedömning — värdet av pågående arbeten tas upp som tillgång endast i den mån dessa redovisats i räkenskaper och medräknas i så fall till belopp motsvarande bokfört värde. Erhållna likvider för pågående arbeten (förskott) får räknas som skuld i de fall sådan post skuldförts i räkenskaper.

Värdet av *kontraherade tillgångar* samt på sådana tillgångar belöpan- de skulder medräknas i regel inte vid värderingen, om inte avdrag för nedskrivning på sådan tillgång kan medges vid inkomsttaxeringen. Mottagna respektive lämnade förskott på kontraherade tillgångar bör däremot vid värderingen tas upp som skuld respektive tillgång. Avverk- ningsrätter behandlas emellertid inte som kontraherade tillgångar utan tas upp till sitt verkliga värde.

Naturtillgångar och fyndigheter, som ingår i fastighet som inte ägs av bolaget, tas upp till anskaffningsvärdet minskat med skäligt belopp för eventuell substansminskning, dvs i regel till bokfört värde. Något värde av sådan tillgång tas inte upp om tillgången tillhör egen fastighet efter- som detta då ingår i fastighetens taxeringsvärde.

Patenträtt som inte utgör omsättningstillgång tas upp till anskaff- ningsvärdet minskat med skäligt avdrag för värdeminskning.

Andel i bostadsrättsförening tas upp till ett värde som motsvarar bola- gets andel i föreningens förmögenhet (se 4 §, 12 st SFL).

Vattenfallsrätt och tomträtt skall i princip tas upp som tillgång och till belopp motsvarande beräknat marknadsvärde. Vid bedömningen av en tomträts marknadsvärde får hänsyn tas till villkoren för upplåtelsen samt det ändamål för vilket fastigheten är avsedd att användas. Tomträtt som utnyttjas för industriellt eller liknande ändamål och vars marknadsvärde får anses förhållandevis obetydligt bör i regel inte åsättas något värde.

Värdepapper, som inte utgör lagertillgång och inte utgör aktier i dot- terbolag, skall specificeras och tas upp till samma värde som skulle gälla för fysisk person med motsvarande värdepappersinnehav. Angående aktier i dotterbolag, se 6. Se även under 4.1.4 s k rörelsefrämmande poster.

Som tillgång vid förmögenhetsberäkningen tas inte upp värde av *goodwill*, *hyresrätt eller aktiverade organisations- och etableringskostna- der*. De på sådana tillgångar belöpande skulderna får däremot medräk- nas som skuld.

Vid nyemission skall *tillskjutet belopp*, som ännu inte beaktas i bokslu- tet, tas upp som tillgång om emissionen registrerats hos Patent- och registreringsverket före beskattningens utgång.

4.2 Skulder i jordbruk eller rörelse

Värdet av tillgångar nedlagda i rörelse eller jordbruk får vid substansvärderingen minskas med låneskulder, varuskulder och andra liknande skulder. Avdrag får även ske för vissa andra åtaganden i samband med den bedrivna verksamheten, som visserligen inte kan anses utgöra skulder i egentlig bemärkelse utan snarare får ses som reserveringar för lämnade förpliktelser, ingångna avtal o d. Som skuld räknas däremot inte sådana statliga eller kommunala lån som har bidragskaraktär, bl a s k avskrivningslån (jfr 19 § KL).

Latenta skatteskulder får inte avräknas som skuld i v lare mån än som direkt följer av vad som sägs nedan. Således får exempelvis i balansräkningen redovisad lagerreserv eller resultatutjämningsfond inte till någon del räknas som vid värderingen avdragsgill skuld.

Angående fördelning av skulder se 4.4.

Vid värderingen gäller i övrigt följande.

Avsättning för garantirisker räknas som skuld om avsättning gjorts i räkenskaper och i den mån avdrag medgetts vid inkomsttaxeringen.

Obeskattad fondavsättning (t ex investeringsfond och fond för återanskaffning av fastighet) får medräknas som skuld med belopp motsvarande hälften av det avsatta beloppet. Angående resultatutjämningsfond se ovan.

Om bland skulderna ingår *pensionssskuld* skall närmare uppgifter lämnas, bl a om pensionsåtagandena tryggats och i så fall på vilket sätt. Detta kan lämpligen ske på blankett RSV 3096.

Skuld på grund av pensionsåtagande räknas som skuld vid aktievärdering om åtagandet får inräknas i pensionsreserven vid beräkning vid inkomsttaxeringen av avdragsgill kostnad för att trygga pensionsåtaganden. I de fall skuldposten "Avsatt till pensioner" överstiger pensionsreserven och alltså innehåller disponibla pensionsmedel (jfr blankett RSV 3096), skall de disponibla medlen inte medräknas som skuld. Även om pensionsåtagande inte tagits upp bland skulderna i balansräkningen utan endast angetts "inom linjen" eller omnämnts på en annan plats i bolagets årsredovisning och villkoren i övrigt för avdrag vid inkomsttaxeringen för tryggande av pensionsåtagandet är uppfyllda, bör åtagandet räknas som skuld.

För annan arbetstagare än den som har bestämmande inflytande över bolaget (se punkt 2 e av anvisningarna till 29 § KL, femte stycket) medräknas beträffande pensionsåtagande även sådan del, för vilken avdrag för tryggande av åtagandet inte medges vid inkomsttaxeringen, om pensionsåtagandet till denna del angetts i årsredovisningen.

Den del av ett bolags pensionsåtagande som täcks av pensionsstiftelsens förmögenhet får inte medräknas bland skulderna. En värdering av pensionsstiftelsens förmögenhet kan således bli aktuell i samband med beräkning av pensionssskuld i bolaget.

Vid en sådan värdering av pensionsstiftelsens förmögenhet tillämpas samma värderingsgrunder som vid värdering av aktier, oavsett att stiftelsen själv inte är skattskyldig för annan förmögenhet än fastighet. Om stiftelsen tecknat kapitalförsäkring på den pensionsberättigades liv, bör såsom tillgång tas upp återköpsvärdet av försäkringen eller, i fråga om

RSV Dt 1981:15
RSFS 1981:39

inte återköpsberättigad försäkring, det tekniska återköpsvärdet.

Som skuld räknas i princip samtliga vid beskattningsårets utgång debiterade inte betalda *skatter*. I fråga om ännu inte debiterade svenska allmänna skatter räknas som skuld vad som enligt god redovisningssed kan beräknas med ledning av senast upprättat bokslut.

Skatteskulder, som aktualiserats efter bokslutstidpunkten exempelvis med anledning av taxeringsåtgärder, får beaktas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

Som skuld räknas inte vad aktieägare tillskjutit bolaget med villkor att återbetalning skall ske om vinst uppkommer — s k *villkorligt aktieägarretillskott*.

Vid substansvärderingen av aktiebolag bör hänsyn tas till bolagets beräknade *utskiftningskatteskuld* — s k latent utskiftningskatteskuld. Denna skuld beräknas till 40 % av skillnaden mellan bolagets tillgångar och skulder minskad med de belopp som aktieägare tillskjutit bolaget i pengar eller annat — tillskjutet belopp — varvid tillgångarna och skulderna värderas enligt dessa anvisningar. Den beräknade utskiftningskatteskulden medräknas bland skulderna till halva beloppet.

4.3 S k rörelsefrämmande poster

Tillgångar och skulder som inte ingår i förvärvskälla inom inkomstlagen rörelse eller jordbruk — s k rörelsefrämmande poster — skall värderas för sig. Någon reducering får inte göras av sådan förmögenhet.

Som s k rörelsefrämmande poster räknas tillgångar och skulder som inte kan anses ha ett naturligt samband med eller som inte varit direkt föranledda av den bedrivna verksamheten. Som exempel på sådana tillgångar kan nämnas kapitalplacersaktier och fastighet som varken utgör omsättningstillgång eller används i rörelsen. Om fastighet används endast delvis i verksamheten bör den del av fastighetens värde som skall anses ingå i förvärvskällan i regel beräknas med utgångspunkt från den disponerade ytan i förhållande till den totala ytan.

Börsnoterade *värdepapper* och värdepapper som inte är noterade men ändå omsätts på kapitalmarknaden räknas i regel som rörelsefrämmande tillgångar.

Vid värdering av börsnoterade värdepapper kan av praktiska skäl kursvärdet (lägsta betalkurs eller om köp inte förekommit lägsta köpkurs) den 1 september värderingsåret användas, om inte värdet av hela aktieinnehavet den 1 september väsentligt avviker från värdet den 31 december samma år. Om värdepapper försålts eller anskaffats efter bokslutsdagen och om kursvärdet avviker väsentligt från köpeskillingen bör justering göras för skillnaden.

Värdepapper som inte är noterade men ändå omsätts på kapitalmarknaden tas upp till marknadsvärdet. Övriga värdepapper tas upp till det värde som framkommer vid en värdering enligt dessa anvisningar (jfr dock 6 angående aktier i dotterbolag).

Utlånade medel som saknar direkt samband med verksamheten, bl a lån till aktieägare eller styrelseledamöter och dem närstående personer, räknas som rörelsefrämmande tillgång. *Inlånade medel* räknas som rörelsefrämmande skuld under motsvarande förutsättningar. Så får i regel

inlånade medel från aktieägare behandlas i de fall samtliga eller så gott som samtliga bolagets aktier innehas av en person eller av denne tillsammans med dennes make.

Som rörelsefrämmande tillgångar kan ibland anses viss del av bolagets *likvida tillgångar*. Om bolagets likvida medel är onormalt stora och dessa väsentligt överstiger de kortfristiga skulderna kan viss del av medlen anses utgöra såkallade rörelsefrämmande tillgångar om det inte görs sannolikt att medlen är erforderliga med hänsyn till bolagets fortsatta verksamhet. Enbart den omständigheten att bolagets likvida medel tillfälligtvis är onormalt stora till följd av t ex avyttring av anläggningstillgång bör i regel inte föranleda att dessa medel anses som rörelsefrämmande. Till de såkallade rörelsefrämmande skulderna räknas även den del av utskiftningsskatteskulden som belöper på den rörelsefrämmande förmögenheten (se 4.4).

4.4 Fördelning av skulderna

Om bolaget har tillgångar hänförliga till både rörelse och jordbruk eller om i bolaget ingår såkallad rörelsefrämmande förmögenhet skall fördelning av skulderna ske.

I det fall bostadsbyggnad på jordbruksfastighet inte skall behandlas som företagsförmögenhet och om bolaget även har förmögenhet hänförlig till annat inkomstslag än jordbruk görs först en fördelning av skulderna på de olika inkomstslagen. Därefter sker fördelning av låneskuld hänförlig till bostadsbyggnad på jordbruksfastighet och låneskuld hänförlig till jordbruket i övrigt. På byggnaden och tomtmarken skall därvid anses belöpa så stor del av låneskulderna i förvärvskällan som byggnadens och tomtmarkens taxeringsvärde utgör av det sammanlagda värdet av tillgångar i förvärvskällan inklusive byggnader och tomtmark. Övriga tillgångar i förvärvskällan tas vid denna beräkning upp till de värden som åsätts enligt substansvärdeметoden.

I de fall flera förvärvskällor finns inom inkomstslaget jordbruksfastighet får samtliga sådana förvärvskällor vid fördelningen behandlas som om de utgjort en enda förvärvskälla.

Den avdragsgilla delen av den beräknade utskiftningsskatteskulden fördelas mellan dels positivt värde av förvärvskällorna inom inkomstslagen rörelse eller jordbruk dels positivt värde av övriga förvärvskällor.

4.5 Bolagets förmögenhetsvärde enligt substansvärdeметoden

Aktiernas förmögenhetsvärde utgör summan av värdena av bolagets samtliga förvärvskällor och i förekommande fall värdet av aktier i dotterbolag.

Förvärvskälla som ingår i inkomstslagen rörelse eller jordbruk tas upp till 30 % av det beräknade substansvärdet. Förvärvskälla som innehas med fideikommissrätt tas upp till 20 % av motsvarande värde. Om värdet av skulderna i en förvärvskälla inom dess inkomstslag överstiger värdet av tillgångarna får skillnaden dras av från värdet av annan bolaget tillhörig förvärvskälla. Sådan skillnad skall dock i första hand avräknas från substansvärdet av annan förvärvskälla inom inkomstslagen rörelse eller jordbruk. Först därefter får reducering ske på eventuellt kvarståen-

RSV Dt 1981:15
RSFS 1981:39

de positivt belopp. Eventuellt kvarstående negativt belopp får däremot i sin helhet avräknas från värdet av annan förvärvskälla s k rörelsefrämmande förmögenhet.

5 Övriga metoder

Lägre värde än vad som framkommit enligt substansvärdemetoden kan åsättas för aktier, som inte omsätts på kapitalmarknaden, om det kan göras sannolikt att verkliga värdet (marknadsvärdet) är lägre. En sådan beräkning bör i regel ske utifrån en likvidations- eller avkastningsvärdeberäkning eller annan liknande värdering. Likvidationsvärdeberäkning kan ske om det kan göras sannolikt att bolagets verksamhet inom en snar framtid kommer att avvecklas samt i förekommande fall i fråga om s k vilande bolag och förvaltningsbolag (se 3.2). Vid en sådan beräkning bör tillgångarna, om omständigheterna i det enskilda fallet inte föranleder annat värderas som om avyttring kunnat ske under normala förhållanden och avvecklingen i övrigt kunnat genomföras under en förhållandevis lång avvecklingstid.

Värdering enligt avkastningsvärdemetoden kan godtas såvida en avveckling av bolaget inte skäligen kan ifrågasättas av bl a sysselsättningspolitiska orsaker eller det av annan anledning inte kan ifrågasättas att verksamheten överförs i annan företagsform (jfr dock 5.1). Avkastningsvärdeberäkningen bör normalt grundas på vinstutvecklingen under en längre tidsperiod, 5–10 år. Se även 3.2 och 3.3 av RSVs anvisningar RSV Dt 1976:15.

5.1 Schablonmässig avkastningsvärdemetod

För följande bolag kan värdet beräknas med ledning av vinstutdelning samt förväntad utdelning.

1. marknadsbolag, där representativa betalkurser inte kan urskiljas
2. bolag som inte är marknadsbolag men där bolagen på grund av aktiernas spridning och/eller bolagens utdelningspolitik står marknadsbolagen nära
3. förvaltningsbolag, som inte är fåmansbolag.

Metoden förutsätter att vinstutdelning sker i skäligen omfattning och att vinstdisposition i form av för stora löneuttag o d inte förekommer.

Vid tillämpningen av den schablonmässiga avkastningsvärdeberäkningen kan följande procentsatser användas.

	Kapitaliseringsprocent
Verkstadsindustri och bruk	5 %
Byggnadsindustri	5 %
Trä- och cellulosaindustri	6 %
Pappersbruk	6 %
Grafisk industri	5 %
Textilindustri	8 %
Läkemedelsindustri	3 %
Färgindustri	6 %

Annan kemisk-teknisk industri	5 %
Varuhandel	7 %
Rederier	8 %
Fastighetsbolag	4 %
Investmentbolag	5 %

RSV Dt 1981:15
RSFS 1981:39

Om bolagets verksamhet inte direkt tillhör ovan angivna branscher kan viss ledning erhållas av procentsiffrorna för närliggande branscher. Eftersom det kan antas att högre krav på utdelning ställs på inte börsnoterade aktier bör de angivna procentsatserna i vissa fall höjas, dock inte med mer än 1,5 procentenhet.

Värdet per aktie räknas fram som utdelningen i kronor per aktie dividerad med kapitaliseringsprocenten uttryckt i hundradelar.

Exempel Utdelning 10 kr
 Kapitaliseringsprocent 5

Värde per aktie $\frac{10}{0,05} = 200$ kr

6 Värdering av koncern

I koncerner åsätts i princip endast moderbolagets aktier värde, varvid hänsyn tas till dotterbolagens förmögenhet. Med dotterbolagens förmögenhet avses dotterföretag i aktiebolagens mening (se 1 kap 2 § aktiebolagslagen). I samband med värderingen av moderbolaget värderas således även samtliga dotterbolag. Bolag, som anmanats lämna värderingsuppgift, skall därför även bifoga värderingsuppgifter för dotterbolagen. Dotterbolag som anmanats lämna värderingsuppgifter behöver därför på blanketten endast ange ägarförhållandena om inte särskilt värde skall åsättas dess aktier. Om ägarna är flera eller om en del av aktierna ägs av fysiska personer bör dotterbolag lämna egna värderingsuppgifter.

Koncerner värderas antingen genom en värdering av varje bolag för sig eller genom värdering av koncernen i dess helhet med ledning av koncernbalansräkning. Sker värdering utifrån koncernbalansräkning skall årsredovisningarna för samtliga i koncernen ingående bolag bifogas uppgiften för aktievärdering.

Vid värdering enligt substansvärdeметоден uträknas först värdet av respektive dotterbolag. Till moderbolaget överförs värdet före avdrag för utskiftningsskatt och reducering fördelat på tillgångar tillhöriga förvärvskälla inom rörelse eller jordbruk respektive annan förvärvskälla (s k rörelsefrämmande poster). Negativa värden får överföras till moderbolaget.

Avdrag för latent utskiftningsskatteskuld beräknas endast i samband med värderingen av moderbolaget varefter reducering sker till 30 % för förvärvskällor inom inkomstlagen rörelse eller jordbruk. Negativt värde reduceras inte.

Vid värdering av aktier i fastighetsförvaltande dotterbolag får värdering ske som om bolaget varit rörelsedrivande under förutsättning att bolagets samtliga aktier ägs av rörelsedrivande byggnadsaktiebolag, dvs

RSV Dt 1981:15
RSFS 1981:39

utgör lageraktier hos moderbolaget.

På samma sätt sker värderingen för fastighetsförvaltande koncernbolag vars fastighet helt används i rörelse eller jordbruk av annat i koncernen ingående bolag. Motsvarande bör gälla sköta koncerner, dvs om två eller flera bolag ägs av samma ägare, samt om bolagets fastighet helt används i en av bolagets ägare bedriven rörelse.

Värdering av utländska dotterbolag bör ske på motsvarande sätt.

I bilaga lämnas ett exempel på värdering av koncern.

7 Speciella frågor för ekonomiska föreningar och handelsbolag (kommanditbolag)

Av 3 § mom d) SFL framgår att bl a andelar i ekonomiska föreningar och bolag utgör skattepliktig förmögenhet, som därför även skall värderas för förmögenhetsbeskattningen. Med bolag avses i detta sammanhang även oskiftat dödsbo som vid inkomsttaxeringen skall behandlas som handelsbolag.

I 4 § sjätte stycket SFL anges värderingsgrunderna för värdepapper, vilket innebär att samma värderingsregler gäller för andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag som för aktier i aktiebolag — se p 2 anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL.

Det bör beaktas att ekonomiska föreningar och handelsbolag inte påförs någon utskiftningsskatt varför sådan skuld inte skall avräknas för detta slag av företag.

Värdet av andel i ekonomisk förening, vars behållna tillgångar vid likvidation endast delvis skall skiftas mellan medlemmarna, tas upp till ett värde som motsvarar den del av föreningens förmögenhet som skulle fallit på andelen, om föreningen trätt i likvidation (4 § elfte stycket SFL).

Värdet av andel i bostadsrättsförening tas upp enligt särskilda regler (se 4.1).

8 Gemensamma regler

Särskilt värde på minoritetsaktier bör i regel endast åsättas på begäran av bolaget eller aktieägare och om tillfredsställande motivering lämnas. Om sådant värde understiger genomsnittsvärdet av aktierna i bolaget, bör skillnaden tilläggas värdet på majoritetsaktierna.

I fråga om bolag med stam- och preferensaktier kan särskilda värden åsättas de olika aktieserierna beroende på de olika förmåner, som är förknippade med aktierna. Preferensaktiernas värde är beroende bl a av den utdelning som lämnas och på möjligheten att vid likvidation få utdelning. Aktiestockens hela värde utöver vad som belöper på preferensaktierna tilläggs stamaktierna. Vid substansvärderingen räknas i sådana fall preferenskapitalet och eventuell ackumulerad utdelning som skuld.

Om hembudsskyldighet för aktier föreligger kan detta, beroende på villkoren i hembudsklausulen, påverka värdet av minoritetsposter.

Värdet av aktierna beräknas på det faktiska antalet aktier vid utgången av beskattningsåret. Har aktiekapitalet efter bokslutsdagen höjts genom ny- eller fondemission eller har aktiekapitalet sänkts beaktas detta, dock endast om ändringarna registrerats hos Patent- och registrerings-

verket före beskattningsårets utgång.

RSV Dt 1981:15
RSFS 1981:39

Det framräknade värdet per aktie avrundas till närmast lägre hundratal kronor om aktiens nominella belopp är 1 000 kr, till närmast lägre tiotal kronor om aktiens nominella belopp är 100 kr osv.

Den omständigheten att bolagets förmögensvärde är negativt medför inte att aktier får tas med som avdragsgill post vid förmögensbeskattningen, dvs aktierna skall i så fall tas upp till 0 kr.

De förslag till värden som lämnas av länsstyrelserna sammanställs i en för hela riket gemensam aktievärderingslista.

Dessa anvisningar tillämpas fr o m 1982 års taxering.

Exempel på värdering av koncern

Bilaga

Moderbolag (MB)			
Tillgångar	1 000	Skulder	900
Aktier i A	200	Eget kapital	350
Aktier i B	50		
	<u>1 250</u>		<u>1 250</u>
Dotterbolag 1 (DB 1)			
Tillgångar	1 100	Skulder	900
		Eget kapital	200
	<u>1 100</u>		<u>1 100</u>
Dotterbolag 2 (DB 2)			
Tillgångar	600	Skulder	550
		Eget kapital	50
	<u>600</u>		<u>600</u>

Förutsättningar

DB helägda av MB

Värdet på tillgångarna och skulderna enligt balansräkningarna för MB och DB 1 antas överensstämma med de lägsta värden som får tillämpas vid förmögensberäkningen. För DB 2 antas vid denna beräkning tillgångarna ha ett värde av 500 och skulderna överensstämma med värdet enligt balansräkningarna.

Inga rörelsefrämmande poster.

Tillskjutet belopp

MB 50
DB 1 100

RSV Dt 1981:15
RSFS 1981:39

Förmögenhetsberäkning

	Koncernen	
Tillgångar ./ skulder		
MB		100
DB 1		200
DB 2		<u>-50</u>
Värde före avdrag för utskiftningsskatteskuld	250	250
Tillskjutet belopp (MB)	<u>50</u>	
Återstår	200	
Utskiftningsskatteskuld 40 % av återstående belopp	80	
Hälften därav	40	<u>-40</u>
Substansvärde		210
30 % därav och förmögenhetsvärde för koncernen		63