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 10 1981 - Årg 11

Regeringsrättens dom den 25 maj 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

Den s k alternativregeln i punkt 2 e anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen har inte ansetts tillämplig vid ett bolags beräkning av avdrag för kostnad för pensionsåtagande gentemot sådana anställda som bolaget genom individuella anmälningar försäkrat i SPP enligt den s k ITP-planen

RSV/FB Dt 1981:22

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

> Enligt punkt 2 e första stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen har arbetsgivare under i tredje stycket angivna villkor rätt till avdrag för kostnader för att trygga pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan. Allmän pensionsplan anges ha samma innebörd som i 4 § av den s k tryggandelagen. Denna paragraf lyder som följer:
>
> > Med allmän pensionsplan avses sådana allmänna grunder för pensionering av arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som innehåller regler om tryggande av arbetsgivarens utfästelser genom kreditförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse enligt denna lag eller annan likvärdig anordning och som på arbetstagarsidan är godkänd av organisation vilken enligt lagen den 11 september 1936 (nr 506) om förenings- och förhandlingsrätt är att anse såsom huvudorganisation.
>
> Bolaget är inte anslutet till någon arbetsgivarorganisation och ingen av de anställda är ansluten till någon facklig organisation.
>
> Genom s k individuella anmälningar är flertalet av bolagets anställda försäkrade i SPP enligt den s k ITP-planen. Några formella åtaganden om pensioner har inte gjorts gentemot de anställda utöver anslutningen till SPP och betalningen av premier.
>
> Enligt bestämmelserna i punkt 2 e åttonde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen gäller att om arbetsgivare gjort pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan, men avdragsrätt likväl inte skulle föreligga enligt de inledningsvis i denna ansökan angivna bestämmelserna, eller åtagande gjorts som ej omfattas av allmän pensionsplan, då äger arbetsgivaren i stället åtnjuta avdrag för pensionsförsäkringskostnader för att trygga åtagandet gentemot vederbörande anställd enligt vissa

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

närmare angivna grunder. Dessa innebär att avdrag medges för premier upp till ett belopp motsvande 35 % av lönen till vederbörande arbetstagare, utgiven antingen under beskattningsåret eller under det närmast föregående beskattningsåret. Som gräns för avdrag på 35 % har satts en lön motsvarande 20 basbelopp. Melian 20 och 30 basbelopp grundar lönen rätt till avdrag för erlagd pensionsförsäkringspremie med högst 25 % och därutöver intet avdrag.

De sist ovan beskrivna bestämmelserna brukar benämnas "alternativregeln", vilken beteckning vi använder i fortsättningen.

Önskemål har nu framförts från vissa anställda inom bolaget att av kommande löneökningsutrymme avstå från allt eller en del för ett utökat pensionsskydd, som bolaget då skulle bekosta. Härvid är det en absolut förutsättning att bolaget medges avdrag för de tjänstepensionsförsäkringspremier som i ett sådant läge skulle uppkomma. Bolagets nuvarande kostnader för SPP-premier enligt den s k ITP-planen understiger väsentligt det utrymme som alternativregelns tillämpning skulle erbjuda.

Betydande osäkerhet råder bland försäkringsexperter m fl om i vilken mån alternativregeln alls kan åberopas för pensioneringskostnader avseende anställda, för vilka arbetsgivaren samtidigt betalar premier till SPP enligt den s k ITP-planen. Att en sådan befarad begränsning skulle gälla förefaller egendomligt. Enligt ordalydelsen får ju alternativregeln tillämpas, inte bara då arbetstagaren "icke omfattas av allmän pensionsplan" utan även då "arbetsgivaren gjort pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan", men avdragsrätt inte föreligger t ex på grund av att planen ger bättre pensionsförmåner än vad som följer av tredje stycket i anvisningspunkten i fråga.

De nya reglerna om avdrag för kostnader för tryggande av pensionsåtaganden har behandlats bl a i ett par uppsatser i tidskriften Skattenytt, nämligen dels i nr 3/1977 (s 89-96) av Roland Edling och Anders Swartling, dels i nr 7-8/1978 (s 299-305) av Roland Edling. I den sistnämnda artikeln säger Edling på s 303 under avsnittet 4.2 bl a följande: "Om begränsningarna skulle medföra att avdragsrätt inte längre föreligger enligt huvudregeln får arbetsgivaren falla tillbaka på alternativregeln".

En betydelsefull fråga är möjligen vad som skall avses med "åtagande" i sammanställningen pensionsåtagande. Ifall en arbetsgivare på begäran av arbetstagaren tecknar en tjänstepensionsförsäkring medförande en viss pensionsrätt torde enligt vår mening detta innebära att arbetsgivaren gjort ett motsvarande pensionsåtagande gentemot den anställde — ett avtal genom en s k konkludent handling.

Vi anhåller att riksskatteverket i förhandsbesked besvarar följande fråga.

Om bolaget utöver avgifter till SPP enligt den s k ITP-pla-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

nen för en viss anställd betalar ytterligare tjänstepensionsförsäkringspremier, är då bolaget berättigat att vid inkomsttaxeringen åtnjuta avdrag för summan av angivna premier, dvs inklusive avgifterna till SPP, förutsatt att de sammantaget ej överstiger 35 % av den högsta av beskattningsårets respektive det föregående beskattningsårets lön till vederbörande anställd upp till 20 basbelopp respektive 25 % av lönen mellan 20 och 30 basbelopp?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 21 november 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Bylin, Brissman, Lindholm, Blomqvist, Folke Nilsson, Arvidsson, Wihlborg) följande förhandsbesked.

Bolaget har genom s k individuella anmälningar försäkrat vissa av sina anställda i SPP enligt den s k ITP-planen. Genom anslutningen till SPP och betalningen av premier får beträffande dessa anställda ett sådant pensionsåtagande anses föreligga som i beskattningshänseende skall betraktas som allmän pensionsplan. Avdrag för kostnader för att trygga pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan medges i regel med stöd av bestämmelserna i första stycket av punkt 2 e anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. Bestämmelserna i åttonde stycket samma anvisningspunkt (den s k alternativregeln) avser endast de fall då förmånerna enligt allmän pensionsplan överstiger vad som anges i tredje stycket anvisningspunkten eller åtagandet gäller anställd som inte omfattas av vad som i beskattningshänseende är att anse som allmän pensionsplan. Förmånerna enligt nuvarande ITP-plan ryms inom de begränsningar som föreskrivs i tredje stycket anvisningspunkten. Nämnden förklarar därför att bolaget inte äger rätt att tillämpa punkt 2 e åttonde stycket anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen vid beräkning av avdrag för kostnad för pensionsåtagande gentemot de anställda som bolaget försäkrat i SPP enligt den s k ITP-planen.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten fullföljde bolaget sin talan.

I dom den 25 maj 1981 beslöt regeringsrätten (Körlof, Nordlund, Petrén, Mueller, Engblom) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 24 juni 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

Skattskyldig har ansetts berättigad att under viss förutsättning ta allmän investeringsreserv i anspråk för kostnader som lagts ned på rörelsefastighet under den s k spärrade perioden

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

X äger hälften av jordbruksfastigheten A. I bokslutet för 1979 ämnar X göra avsättning till allmän investeringsreserv med

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

100 000:— kronor.

Enligt 7 § andra stycket b) lag om allmän investeringsreserv får medlen tas i anspråk sedan minst två år förflutit efter utgången av det år då inbetalning som svarar mot ianspråktaget belopp senast skall ha gjorts enl 3 §. Detta innebär i X:s fall att medlen kan disponeras tidigast i januari 1983.

Enligt 8 § a) samma lag kan allmän investeringsreserv tas i anspråk för bl a avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av här i riket belägen byggnad som inte utgör lagertillgång eller är avsedd att användas som bostad. Enligt stycket 2 samma § får belopp, som har avsatts till allmän investeringsreserv, tas i anspråk endast för arbete som utförs, inventarier och leveranser och övriga kostnader som hänför sig till tid efter bokslutsdagen.

Det anges följaktligen att kostnader skall nedläggas efter bokslutsdagen och att de får användas till avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av vissa godkända byggnader.

X har för avsikt att uppföra en maskinhall för ca 100 000:- kronor. I 1979 års bokslut skall göras avsättning till allmän investeringsreserv och inbetalning skall göras till investeringskonto i samband med att deklarationen lämnas 1980. Dessa medel kan enligt huvudregeln användas till avskrivningar efter den 1 januari 1983 om inte AMS dessförinnan ger tillstånd till att medlen tas ut. Eftersom avskrivningar görs först sedan en byggnad är uppförd och färdig uppkommer fråga när byggnationen kan påbörjas.

X har för avsikt att uppföra maskinhallen i egen regi och detta kommer att medföra att byggnationen med all säkerhet kommer att dra ut över två kalenderår nämligen 1981 och 1982 och att hallen kommer att vara klar början på 1983.

Fråga 1

Får investeringsreserven tas i anspråk för avskrivning av maskinhallen även om byggnation påbörjats före den 1 januari 1983 under förutsättning att byggnaden ej är färdigställd före denna dag.

— — —

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 12 september 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Bylin, Brissman, Lindholm, Blomqvist, Gustafson, Ulfhielm, Folke Nilsson, Heimer) följande förhandsbesked.

Av 7 § lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv framgår att allmän investeringsreserv under den första treårsperioden efter avsättningen får tas i anspråk endast efter beslut av regeringen eller — efter delegation — av arbetsmarknadsstyrelsen. Efter denna spärrade periods utgång får reserven utnyttjas fritt för olika i 8 § lagen angivna investeringsändamål, nämligen bland annat för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad i det fall byggnaden inte utgör lagertillgång och inte heller är avsedd att användas som bostad. I 10 § lagen anges att ianspråktaget belopp inte utgör skattepliktig intäkt men att sådan utgift för vilken

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

reserven tagits i anspråk inte får dras av som driftkostnad vid taxeringen. Har reserven utnyttjats för anskaffning av anläggningstillgång skall vidare vid beräkning av värdeminskningsavdrag som anskaffningsvärde för tillgången räknas endast den del av kostnaden som inte täckts av ianspråktaget belopp.

Med hänsyn till att reserverna är avsedda bland annat att användas som ett medel i konjunkturpolitiken och med beaktande av vad som i övrigt angivits i lagstiftningens förarbeten finner nämnden att bestämmelserna i det fall anläggningstillgången avser en byggnad är så att förstå att värdet på denna — oavsett huruvida den är färdigställd på balansdagen — skall skrivas av i räkenskaperna med det belopp varmed reserven tagits i anspråk samt att reserven får tas i anspråk på sätt föreskrivs i myndighetsbeslut eller i fall där sådant beslut inte föreligger endast för arbete som läggs ned på byggnaden efter utgången av den spärrade perioden.

På grund härav förklarar nämnden beträffande fråga 1 att det belopp som X i 1979 års bokslut avsatt till allmän investeringsreserv får — utan sådant myndighetsbeslut som anges i 7 § första stycket lagen om allmän investeringsreserv — tas i anspråk för avskrivning av maskinhallen endast för arbete som utförs efter utgången av år 1982.

— — —

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade X att investeringsreserven skulle få tas i anspråk för avskrivning av maskinhallen det år då avskrivning kunde påbörjas.

Den 24 juni 1981 beslöt regeringsrätten (Hjern, Brodén, Hultqvist, Brink, Voss) följande dom.

Enligt 8 § lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv får investeringsreserv tas i anspråk för bl a avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av byggnad, som inte utgör lagertillgång eller är avsedd att användas såsom bostad. Avsatta belopp får enligt nämnda lagrum tas i anspråk bl a för arbete som utförs efter bokslutsdagen. Utan särskilt tillstånd av regeringen eller arbetsmarknadsstyrelsen får enligt 7 § nämnda lag allmän investeringsreserv tas i anspråk då ianspråktagandet görs sedan minst två år har förflutit efter utgången av det år då inbetalning som svarar mot ianspråktaget belopp senast skall ha gjorts.

Enligt förutsättningarna för det sökta förhandsbeskedet gäller att X — som haft för avsikt att uppföra en maskinhall — i 1979 års bokslut gjort avsättning till allmän investeringsreserv med 100 000 kronor och att motsvarande belopp inbetalts på allmänt investeringskonto i bank år 1980 i samband med att deklaration avlämnats för 1980 års taxering. Maskinhallen beräknas vara färdigställd under år 1983.

Under de i ansökningen givna förutsättningarna äger X utan särskilt tillstånd att efter den 1 januari 1983 under beskattningsår då maskinhallen färdigställts ta i anspråk investeringsreserven för avskrivning av maskinhallen. Bestämmelserna i lagen om allmän investeringsreserv lägger ej hinder i vägen för att reserven tas i anspråk för kostnader som nedlagts på maskinhallen före den 1 januari 1983, såvitt kostnaderna hänfört sig till tid efter dagen för det bokslut i vilket avsättningen till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

RSV/FB Dt 1981:23

investeringsreserven verkställdes.

Med ändring av riksskatteverkets beslut, såvitt det överklagats, förklarar regeringsrätten att förhandsbeskedet skall ha det innehåll som framgår av det sagda.

Regeringsrättens dom den 13 maj 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1981:24

Änka efter byggmästare har tillskiftats aktierna i ett byggnadsbolag. Hon har ansetts ha en sådan ställning i bolaget att hon bedömts driva byggnadsrörelse

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

År 1964 uppförde B ByggnadsAB en byggnad på fastigheten F. Fastigheten ägdes av B, som innehade samtliga aktier i bolaget. Byggnationen bekostades av B. Byggnaden innehöll affärslokaler, kontorslokaler och lägenheter.

Sedan B avlidit 1968 förvärvade hans hustru A genom bodelning och arvskifte den 1 oktober 1969 såväl fastigheten som aktierna. Den direkta ledningen av bolaget övertogs vid B:s död av Z som varit verkmästare i bolaget. A var den enda styrelseledamoten och den enda som tecknade bolagets firma.

Sedan A blivit ägare till fastigheten F ägnade hon viss del av sin tid åt förvaltning av denna fastighet. Dessförinnan hade hon främst arbetat med en butik som hon hade i fastigheten och vilken hon också behållit efter mannens död. Såväl före som efter mannens död var hon dessutom på deltid sysselsatt i byggnadsrörelsen med kontorsarbete.

B hade lämnat personliga säkerheter för bolagets bankengagemang. För att garantera byggnadsrörelsens fortsatta verksamhet blev A efter B:s död tvungen att lämna motsvarande personliga säkerheter. A försökte försälja aktierna i bolaget och ordna finansieringsfrågorna utan personliga säkerheter. Det fanns då ingen köpare till bolagets aktier och säkerhetsfrågorna kunde inte lösas på annat sätt än att A stod kvar med personliga säkerheter.

Z, som hade hand om den direkta ledningen av byggnadsrörelsen, köpte 1971 50 % av aktierna i bolaget av A. Z blev i samband med aktieförvärvet styrelsesuppleant och dessutom behörig att teckna bolagets firma som därigenom fick tecknas av A och Z var för sig.

A avsåg nu att sälja fastigheten till utomstående. Hon önskade förhandsbesked huruvida vinsten vid försäljningen skulle beskattas enligt realisationsvinstreglerna eller enligt reglerna för rörelseinkomst.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 3 oktober 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Bylin, Brissman, Blomqvist, Gustafson, Folke Nilsson, Heimer, Rosén, Rune) följande förhandsbesked.

Fastigheten F får anses ha utgjort omsättningstillgång i B:s hand. Efter B:s död tillskiftades A dels denna fastighet, dels samtliga aktier i B ByggnadsAB den 1 oktober 1969. A har sedan dess varit den enda styrelseledamoten i bolaget samt behörig att teckna bolagets firma.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

Genom sitt aktieinnehav och sin ställning i bolaget har A alltsedan tidpunkten för aktieförvärvet haft ett sådant inflytande i bolaget att hon måste anses ha drivit byggnadsrörelse från denna tidpunkt. Fastigheten F, som A förvärvade samtidigt med aktierna, har därför karaktär av omsättningstillgång i rörelse också för A. En försäljning av fastigheten skall därför beskattas enligt reglerna för beskattning av rörelseinkomst.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle förklara att vinst vid försäljning av fastigheten F skulle beskattas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

I dom den 13 maj 1981 beslöt regeringsrätten (Nordlund, Ericsson, Hilding, Mueller, Engblom) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 30 december 1980 med anledning av överklagat förhandsbesked

Av byggmästare ägd fastighet, taxerad som jordbruksfastighet men utnyttjad som fritidsbostad, har med hänsyn till de arbeten som utförts på fastigheten i byggnadsrörelsen ansetts ha karaktär av omsättningstillgång i denna rörelse

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick i huvudsak följande.

X var verksam som byggmästare från mitten av 1950-talet fram till 1970. Byggnadsrörelsen bedrevs under enskild firma.

X uppförde 1934 en bostadsbyggnad på sin jordbruksfastighet A som han hade förvärvat i syfte att på den bedriva jord- och skogsbruk. Fastigheten användes fram till 1954 som permanentbostad och därefter endast som fritidsbostad. Fastighetens taxeringsvärde 1979 var 57 000 kr.

I samband med en vattenskada 1969 utförde X:s byggnadsfirma reparationsarbeten på byggnaden för sammanlagt ca 31 000 kr exklusive mervärdeskatt. Beloppet som debiterades X avsåg faktiskt nedlagda kostnader med 10 procents pålägg för eget arbete och vinst.

X önskade förhandsbesked om vilka beskattningsregler som skulle tillämpas vid en överlåtelse av fastigheten genom försäljning eller gåva.

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.

Fastigheten A får med hänsyn till de arbeten som utförts på fastigheten i den av X tidigare bedrivna byggnadsrörelsen anses ha karaktär av omsättningstillgång i denna. På grund härav förklarar nämnden att reglerna för beskattning av rörelseinkomst skall tilllämpas vid en försäljning av fastigheten. Nämnden förklarar vidare att, om sökanden överlåter fastigheten genom gåva, detta innebär att fastigheten tas ut ur byggnadsrörelsen. Vid sådan överlåtelse utgör ett belopp motsvarande fastighetens marknadsvärde vid gåvotillfället för sökanden skattepliktig

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

RSV/FB Dt 1981:25

intäkt av rörelse.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade X att en försäljning av fastigheten A skulle behandlas enligt reglerna för beskattning av tillfällig förvärvsverksamhet.

I dom den 30 december 1980 beslöt regeringsrätten (Cars, Nordlund, Ericsson, Wahlgren) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 26 juni 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1981:26

Vid konvertering av premieobligationer har avyttringspriset för de utbytta och anskaffningskostnaden för de tillbytta obligationerna fastställts efter börskursen på bytesdagen för de utbytta obligationerna

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

X förvärvade den 31 juli 1979 10 st obligationer av 1969 års lån för (10 x 120 kr =) 1 200 kr. Den 15 augusti förvärvades ytterligare 10 obligationer för (10 x 113 kr =) 1 130 kr. Dessa obligationer har den 3 september 1979 bytts till 10 obligationer av 1979 års lån (lån III).

Redogörelse för fakta

1969 års obligationer var på nominellt 100 kr. Sista dragningen på det lånet skedde den 7 augusti 1979. Under tiden den 3-21 september 1979 skedde byte till 1979 års lån. 1979 års obligationer är på nominellt 200 kr. Vid bytet erhölls 1 79:a mot 2 69:or. Mot 1 69:a och 100 kr kontant erhölls också 1 79:a. De 69:or som inte byttes löses in med 100 kr/st från och med den 12 november 1979.

1969 års lån blir noterat till den 8 november 1979.

Kursen den 3 september 1979 — den första bytesdagen — var 108 kr. Kursen den 20 september var 102 kr. Den 21 september — den sista bytesdagen — var kursen 99 kr. Den har därefter legat på omkring 99-99:50 kr.

De obligationer av 1979 års lån som inte gått i byte blir föremål för försäljning. Försäljningen börjar den 15-16 oktober 1979. Ännu har riksgäldskontoret inte kungjort försäljningskursen.

Diskussion av rättsfrågan

Ett byte av egendom utlöser realisationsvinstbeskattning. Följande frågor uppkommer i detta sammanhang, nämligen

1. till vilket pris har avyttring av 69:orna skett, och
2. vad är anskaffningskostnaden för 79:orna.

Såväl litteratur som praxis är synnerligen sparsam.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

När det gäller fast egendom framgår av GRS Skattehandbok, 8:e uppl (sid 475) att byte "anses" ske på taxeringsvärdenivå.

Ett studium av riksgäldskontorets folder, vilken bifogas, leder närmast till tanken att byte sker till parivärde. I foldern sägs nämligen att "rätten till fyllnadsköp till pari i samband med bytet" leder till att man kan skaffa sig lika många 79:or som man har 69:or. Bytesrätten ger en värdefull förtur i jämförelse till dem som måste vänta tills försäljningen börjar.

Som ytterligare stöd kan också anföras att sökandens skattekraft inte torde ha ökat genom byte. Något kapital har inte frigjorts. Tvärtom har visst kapital måst investeras.

Det är naturligtvis tveksamt om man kan dra några slutsatser av en jämförelse med byte av fast egendom. I detta fall rör ju frågan byte av lös egendom. Det är inte uteslutet att andra regler då skall tillämpas.

Leif Mutén: Inkomst och kapitalvinst (sid 100-107) förfäktar den åsikten att avgörande är värdet av det tillbytta föremålet. Det skulle sålunda innebära, att "försäljningspriset" för 69:an är lika med hälften av värdet av 79:an och att "anskaffningskostnaden" för 79:an är lika med dubbla värdet av 69:an. Det kan då först konstateras att vi visserligen har ett noterat värde på 69:an, eftersom notering har skett under bytestiden. Vad därefter beträffar värdet av 79:an är det svårt att uttala sig därom. Någon som helst notering har ännu inte skett. Man känner inte ens emissionskursen. Den kan bli 208 kr, liksom fallet var vid bytet 68 mot 78. Kursen kan också bli lägre eller t o m vara pari.

Den ovan angivna principen synes leda till någon form av cirkelbevis. Värdet på 69:an är avhängigt av värdet på 79:an och vice versa. Ännu finns bara 69:orna noterade. Så länge 79:orna inte är noterade finns inte något marknadsvärde på dem.

Ett fast värde finns dock att hålla sig till. Obligationerna lyder ju på nominellt 100 resp 200 kr. I brist på annat värde bör dessa kunna accepteras som bytesvärde.

Yrkande

Jag får sålunda hemställa att i förhandsbesked förklaras att "avyttringspriset" vid bytet av 69:orna är 100 kr/obligation och att reaförlust sålunda har uppkommit med (1 200 + 1 130 - 20 x 100 =) 330 kr.

Vidare hemställes att i förhandsbeskedet förklaras att "anskaffningskostnaden" för 79:orna beräknas till 200 kr/st.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Bylin, Brissman, Lindholm, Blomqvist, Ulfhielm, Folke Nilsson, Heimer), som fann förhandsbesked i frågan vara av vikt för enhetlig rättstillämpning, meddelade den 29 augusti 1980 följande förhandsbesked.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust på grund av byte av 1969 års premieobligationer skall X såsom värde på dessa obli-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

RSV/FB Dt 1981:26

gationer ta upp deras marknadsvärde på bytesdagen. Den på bytesdagen noterade börskursen måste i detta fall antas motsvara detta värde. Bytesdagen var den 3 september 1979 och kursen för 1969 års premieobligationer var då 108 kr. Detta värde utgör därför det pris som premieobligationerna anses avyttrade till. Nämnden förklarar att X skall anses ha avyttrat premieobligationerna för 2 160 kr (20 x 108) och att en realisationsförlust på 170 kr uppkommit. De tillbytta premieobligationernas anskaffningsvärde måste anses vara lika stort som värdet på de obligationer som X lämnat vid bytet. Nämnden förklarar därför vidare att anskaffningskostnaden för 1979 års premieobligationer för X är 2 160 kr.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade X att avyttringspriset vid bytet av 1969 års obligationer förklarades vara 100 kronor per obligation och att anskaffningskostnaden för 1979 års obligationer förklarades vara 200 kronor per obligation.

I dom den 26 juni 1981 beslöt regeringsrätten (Simonsson, Nordlund, Ericsson, Voss) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 18 juni 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1981:27

Enstaka rörelsetillgång har i beskattningshänseende inte ansetts kunna försäljas mot egendomslivränta. Hela försäljningslikviden har därför ansetts utgöra intäkt av rörelse

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande.

> Jag har tidigare drivit byggnadsrörelse såväl i enskild firma som genom aktiebolag. Jag äger fortfarande några fastigheter, vilka betraktas som varulager i byggnadsrörelsen. I mitt fastighetsinnehav ingår bl a fastigheten F.
>
> Jag har nu för avsikt att sälja denna fastighet. Avsikten är att jag därvid överlåter fastigheten för ett belopp, som ännu inte är fastställt, men som kan komma att vara 3 800 000 kr. Därutöver skall köparen förbinda sig att till mig utbetala en livränta under tolv år. Livräntans storlek bestäms till ett årligt belopp, vilket ökas med index eller viss procent (ev över 100 av index). Livräntans storlek första året kan komma att vara 75 000 kr.
>
> Jag anhåller nu om förhandsbesked i följande frågor:
>
> 1. Kommer den köpeskilling, som jag erhåller vid försäljningen, att beskattas som rörelseinkomst?
> 2. Kommer livräntan att beskattas som inkomst av tjänst under vart och ett av de tolv åren med det belopp som utbetalas resp år?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 12 september 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Bylin, Brissman, Lindholm, Blomqvist, Gustafson, Ulfhielm, Folke Nilsson,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

Heimer) följande förhandsbesked.

Fråga 1

Fastigheten F har karaktär av omsättningstillgång i byggnadsrörelse för A. Den omedelbart utgående köpeskillingen vid A:s försäljning av fastigheten skall därför av honom tas upp som intäkt av rörelse.

Fråga 2

Om A betingar sig att del av vederlaget vid ifrågakomna försäljning skall erläggas under 12 års tid med ett vid försäljningstillfället bestämt årligt belopp jämte indextillägg skall utbetalningarna allt eftersom de blir tillgängliga för lyftning tas upp som intäkt av tjänst enligt bestämmelserna i 32 § 1 mom första stycket kommunalskattelagen.

Vice ordföranden Bylin utvecklade sin mening beträffande fråga 2 och anförde:

> Skatteutredningen om periodiskt understöd föreslog att egendomlivsräntorna skulle regleras närmare i kommunalskattelagen. Bl a föreslog man att avdragsrätten — bortsett från egendomslivräntor vid överlåtelse av aktier — skulle begränsas till överlåtelse av företag. I denna del föranledde emellertid förslaget inte något ingripande av lagstiftaren i samband med 1973 års lagstiftning. Departementschefens uttalande i prop 1973:181 s 55-56 föranleder inte heller till antagande att rättsläget skulle anses innebära att avdragsrätten var begränsad till överlåtelser av aktier och företag (s k hela förvärvskällor). I praxis har man accepterat egendomslivränta vid överlåtelse av tomtlager. En sådan överlåtelse skiljer sig knappast från det fall att en rörelseidkare överlåter sitt varulager mot en livränta men behåller övriga tillgångar t ex inventarier och anläggningstillgångar i form av fabriksfastigheter. Det kan visserligen förefalla att vara en viss skillnad mellan överlåtelse av lager i tomtrörelse och lagertillgångar i annan rörelse. Lagstiftaren har emellertid trots förslaget från skatteutredningen om periodiskt understöd inte ingripit. Jag instämmer därför i majoritetens ställningstagande.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att hela köpeskillingen inklusive senare delbetalningar vid avyttring av fastigheten skulle tas till beskattning vid försäljningstillfället såsom intäkt av rörelse.

Den 18 juni 1981 beslöt regeringsrätten (Körlof, Simonsson, Reuterswärd, Engblom, Björne) följande dom.

I målet är fråga huruvida vederlag för fastighet för säljarens del är att anse som intäkt av rörelse eller som intäkt av tjänst. Vederlaget skall till en del utgå med på visst sätt beräknade årliga belopp under ett bestämt antal år och är inte avhängigt av säljarens livstid. Den försålda egendomen ingår i varulagret för en av A bedriven byggnadsrörelse.

I praxis har vederlag av denna art och avseende fastighet, aktier eller andra tillgångar ansetts, skattemässigt sett, i vissa fall utgöra livränta. Likviden har då fördelats med utbetalningar periodiskt under lång tid.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

RSV/FB Dt 1981:27

Det har gällt såväl fall, där reglerna om beskattning av realisationsvinst eljest skulle ha varit tilllämpliga, som överlåtelser, beträffande vilka likviden enligt allmänna regler skulle ha utgjort intäkt av rörelse för överlåtaren.

De fall där vederlag av denna typ upptagits som livränta i stället för som intäkt av rörelse torde undantagslöst ha utgjort överlåtelse av hela förvärvskällan eller överlåtelse i ett sammanhang av alla tillgångar i förvärvskällan. Att livräntereglerna då ansetts kunna tillämpas får ses mot bakgrunden av bl a att fråga regelmässigt bedömts vara om försäljning av hela rörelsen och att försäljningen i praktiken inneburit ett slags pensionering av säljaren. Om försäljningen inte avser hela rörelsen och det inte av omständigheterna klart framgår att den ändå utgör ett led i avveckling av denna, föreligger en annan situation. Fråga är då om en normal transaktion under rörelsens bestånd. Särskild anledning att hänföra vederlaget till annat än intäkt av rörelse torde då inte finnas, och vederlaget bör — oavsett betalningstidens längd — anses utgöra ett led i den fortgående rörelsen och i beskattningshänseende behandlas i enlighet därmed.

Den fastighetsöverlåtelse som ansökningen om förhandsbesked avser innebär att en del av varulagret i sökandens byggnadsrörelse överlåtes. Fråga är inte om överlåtelse av hela rörelsen, särskild verksamhetsgren av rörelsen eller eljest sådan avyttring av hela varulagret att överlåtelsen rimligen bör jämställas med en slutlig avveckling av rörelsen. Försäljningslikviden bör därför i beskattningshänseende inte till någon del behandlas som livränta utan i sin helhet anses utgöra intäkt i rörelsen.

Regeringsrätten ändrar riksskatteverkets förhandsbesked i enlighet med det nu anförda.

Regeringsrättens domar den 6 maj 1981 med anledning av överklagade förhandsbesked

RSV/FB Dt 1981:28 Fråga om skatteplikt för stipendier utgivna av olika förbund tillhörande Landsorganisationen i Sverige

1 Ansökningarna

I sex ärenden om förhandsbesked var fråga om skatteplikt för stipendier utgivna av olika förbund tillhörande Landsorganisationen i Sverige (LO). Stipendiaterna var LO-medlemmar som hade fackliga förtroendeuppdrag på skilda nivåer inom den fackliga rörelsen. I en promemoria från LO redogjordes för de olika stipendierna som delades in i tre kategorier. I promemorian anfördes bl a följande.

— — —

Kategori 1

Stipendier lämnas till medlemmar i fackföreningar för att stimulera och underlätta deltagande i sådan vuxenutbildning, som enligt folkhögskoleförordningen lämnas vid eller i av folkhögskola anordnad kurs.

Kategori 2

Stipendier lämnas även till medlemmar i fackföreningar för att stimulera och underlätta deltagande i allmänna studier i facklig regi. Dessa studier är fria och frivilliga i folkbildnings-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

stadgans mening. Som exempel på kursernas innehåll kan nämnas samhällsekonomi, arbetslivsorientering, försäkringsfrågor, föreningsarbete, svenska och matematik.

Statsbidrag lämnas till verksamheten mot bakgrund av dessa studiers allmänna samhällsintresse.

Kategori 3

Stipendier lämnas vidare till medlemmar för att stimulera och underlätta sådana studier, för vilka enligt lag (arbetsmiljölagen, förtroendemannalagen och studieledighetslagen) ledighet ska beviljas med bibehållen lön.

Skyldigheten för arbetsgivaren att betala lön under ledighet för studier, som nu sagts, har tillkommit därför att lagstiftaren ansett, att studierna varit av väsentlig betydelse ur allmän samhällsnyttig synpunkt. Därtill hänvisas till den direkta nyttan arbetsgivaren har av en väl fungerande facklig organisation. De former av stipendier, som i det föregående berörts och som enligt vår uppfattning är av den art, som avses i 19 § KL medför icke, att stipendiegivaren kan uppställa några krav på motprestationer från mottagarens sida. De är följaktligen av benefik karaktär.

A, B, C, D, E och F anhöll var för sig om förhandsbesked hur deras stipendier skulle komma att behandlas vid taxeringen till statlig och kommunal inkomstskatt.

A var vice ordförande i klubbstyrelsen vid sin arbetsplats och var fackföreningens representant i styrelsen för företaget och i koncernstyrelsen. Han avsåg att hos Svenska Fabriksarbetareförbundet söka ett stipendium för deltagande i en 30-veckors kurs vid en folkhögskola. Kursen skulle omfatta i huvudsak följande ämnen: fackföreningskunskap, arbetarrörelsens historia, ekonomi, samhällskunskap samt tillvalsämnen såsom engelska, matematik, företagsekonomi, bokföring, filosofi, psykologi och maskinskrivning. Stipendiet var ett s k utfyllnadsstipendium som skulle utgöra skillnaden mellan den statliga studiehjälpen och folkhögskolans faktiska inackorderingskostnader. Stipendiet utgick inte till elever som fick bidrag från arbetsmarknadsverket. Kursen tillhörde kategori 1 i LO:s promemoria.

B var ordförande inom en avdelning av Svenska Fabriksarbetareförbundet och tillika styrelseledamot i förbundet. Han var vidare ordförande i klubbstyrelsen vid sin arbetsplats och fackföreningens representant i styrelsen för företaget. Han avsåg att hos förbundsavdelningen söka ett stipendium för deltagande i en tvådagars kurs kring medbestämmande i mindre företag. Kursen skulle innefatta främst arbetsrätt och facklig företagsekonomi. Kursen tillhörde kategori 1 i LO:s promemoria.

C var studieorganisatör inom en avdelning av Svenska Metallindustriarbetareförbundet och uppbar för detta ett arvode av 800 kronor per år. Han avsåg att hos Svenska Metallindustriarbetareförbundet samt sin förbundsavdelning söka ett stipendium för deltagande i Metalls påbyggnadskurs, som avsåg politiska ideologier, internationella frågor, lagar och avtal, socialpolitik, samhällsekonomi, arbetsmarknadspolitik, matematik och statistik. Kursen tillhörde kategori 2 i LO:s promemoria.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

D hade uppdrag som kassör inom en avdelning av Svenska Metallindustriarbetareförbundet mot ett årsarvode av 3 000 kronor. Han avsåg att hos Svenska Metallindustriarbetareförbundet och sin förbundsavdelning söka stipendier för deltagande i en facklig kurs "LOs ideologikurs, steg 1". Syftet med ideologikurserna var att ge deltagarna fördjupade kunskaper i idéhistoria och idépolitiska frågor, kännedom om socialdemokratien och fackföreningsrörelsens gemensamma idéarv, att diskutera och analysera den nuvarande situationen och att diskutera framkomliga vägar för att återta den politiska makten samt att erövra den ekonomiska makten. Kursen tillhörde kategori 2 i LO:s promemoria.

E tillhörde en avdelning av Svenska Kommunalarbetareförbundet och var ledamot av sektionsstyrelsen på sin arbetsplats. Han var vidare studieorganisatör inom fackföreningen och ansvarade för att medlemmarna fick hjälp med olika försäkringsfrågor. Han uppbar ett arvode av 200 kronor per år. Han avsåg att hos förbundsavdelningen söka ett stipendium för deltagande i en tredagarskurs rörande försäkringar och pensioner inom den kollektivt reglerade arbetsmarknaden. Under kurstiden skulle han ha rätt till bibehållen lön enligt förtroendemannalagen. Kursen tillhörde kategori 3 i LO:s promemoria.

F var huvudskyddsombud och ledamot av skyddskommittén på sin arbetsplats samt ledamot av klubbstyrelsen. Han avsåg att hos en avdelning av Svenska Fabriksarbetareförbundet söka ett stipendium för deltagande i en veckokurs för huvudskyddsombud och skyddskommittéledamöter. Under kurstiden skulle han ha rätt till bibehållen lön enligt förtroendemannalagen. Kursen tillhörde kategori 3 i LO:s promemoria.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 23 maj 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Sagnert, Bylin, Brissman, Gustafson, Ulfhielm, Rune, Jonason, Hallgren) förhandsbesked i vart och ett av de sex ärendena. I samtliga förhandsbesked anförde nämnden:

Stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning räknas enligt 19 § kommunalskattelagen inte till skattepliktig inkomst. Nu ifrågavarande belopp får anses vara avsedda för sökandens utbildning. För att utgivna belopp skall kunna betecknas såsom sådant stipendium som avses i kommunalskattelagen måste det emellertid bl a också stå klart, att utgivandet inte har samband med någon prestation som mottagaren utför och som kan antas komma utgivaren till godo.

I det nu aktuella fallet betalas beloppen ut av en organisation för vilken sökanden är förtroendeman. Han utför i denna egenskap vissa uppgifter för organisationen. Mot denna bakgrund kan egentlig gåvoavsikt inte anses föreligga. På grund av det anförda förklarar nämnden att, om sökanden erhåller ett sådant stipendium som anges i ansökningen, mottagna belopp för honom utgör skattepliktig inkomst av tjänst.

Ordföranden Sagnert anmälde skiljaktig mening beträffande förhandsbeskeden för A och för F och förklarade att han ansåg att beloppen inte utgjorde skattepliktig inkomst. Ledamoten Ulfhielm anmälde skilj-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

aktig mening vad avsåg förhandsbeskedet för A. Hon anförde:

> Jag delar inte majoritetens uppfattning att, om sökanden skulle erhålla sådant stipendium som anges i ansökningen, detta belopp skulle utgöra skattepliktig inkomst av tjänst.
>
> Jag kan varken finna att stipendiet skulle vara förenat med någon form av krav på motprestation från den sökande och därmed utgöra ersättning för en prestation eller att det kan anses föreligga ett uppdragsförhållande mellan givaren och mottagaren och därmed betraktas som fullgörande av tjänst.
>
> Visserligen är sökanden lokal förtroendeman inom den organisation som utger stipendiet men utbildningens innehåll har inget med själva förtroendeuppdragets fullföljande att göra utan är avsedd att höja den allmänna utbildningsnivån hos sökanden.
>
> Visserligen går det inte att bestrida att stipendiegivaren i en framtid kan dra nytta av sökandens bättre utbildningsnivå men dessa samband är alltför oklara för att tillmätas betydelse.
>
> För att nämnda stipendium enligt min mening bör inbegripas i den kategori av stipendier som utgår till studerande vid utbildningsanstalter och därmed enligt 19 § KL inte skall räknas till skattepliktig inkomst talar också att statligt studiestöd utgår.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade resp A, B, C, D, E och F att regeringsrätten skulle förklara att stipendierna inte utgjorde skattepliktig inkomst.

I domar den 6 maj 1981 beslöt regeringsrätten (Lidbeck, Ericsson, Mueller, Björne) dels att bifalla A:s besvär (Mueller skiljaktig), dels att lämna besvären från B, C, D, E och F utan bifall (Mueller skiljaktig vad avsåg motiveringen).

Regeringsrätten inledde alla domarna med en beskrivning av stipendiaternas fackliga uppdrag och av de kurser för vilka stipendier söktes.

I domen beträffande A fortsatte regeringsrätten:

Kursen får anses syfta till att höja den allmänna utbildningsnivån hos deltagarna. Även om Fabriksarbetareförbundet har intresse av att A såsom förtroendeman inom förbundet deltager i kursen, kan detta intresse inte anses vara så påtagligt att stipendiet är att hänföra till gottgörelse för arbete för förbundets räkning. Inte heller föreligger annan grund för att beskatta beloppet. Detta utgör således sådant utbildningsstipendium som avses i 19 § kommunalskattelagen.

Med ändring av riksskatteverkets förhandsbesked förklarar regeringsrätten att stipendiet ej utgör skattepliktig inkomst för A.

Regeringsrådet Muellers skiljaktiga mening redovisas nedan på sid 5.

I de olika domarna avseende B, C, D, E och F anförde regeringsrätten efter de inledande beskrivningarna:

Eftersom kursen är direkt[1] inriktad på den fackliga[2] verksamheten, får /— — — arbetareförbundet/och/avdelningen/ anses ha ett eget intresse av att /B/C/D/E/F/ såsom förtroendeman inom /förbundet/och/

[1] I domen avseende C: "i huvudsak"
[2] I " " D: "fackligt-politiska"

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

avdelningen/ deltager i kursen. Stipendiet/-erna får därför anses som gottgörelse för arbete för /förbundets/och/avdelningens/ räkning och således skattepliktig intäkt av tjänst för /B/C/D/E/F/.

Regeringsrätten lämnar besvären utan bifall.

Regeringsrådet Mueller anförde i samtliga de sex målen:

Detta mål — liksom fem andra mål som regeringsrätten samtidigt har att bedöma — gäller frågan huruvida skatteplikt föreligger för sådana bidrag som arbetstagarorganisationer utger till medlemmar för deltagande i utbildning.

Av utredningen i målen framgår att Landsorganisationen i Sverige (LO) och till LO anslutna arbetstagarorganisationer på olika sätt medverkar i och stöder utbildning för sina medlemmar. Organisationernas medverkan och stöd avser utbildning för såväl medlemmar som har eller har haft förtroendeuppdrag i arbetstagarorganisation som för övriga medlemmar. Utbildningen är av mycket skiftande slag. Sålunda finns utbildning som är av direkt betydelse endast för fullgörande av fackliga förtroendeuppdag, t ex kurser angående försäkringar och pensioner och kurser för skyddsombud. Även utbildning av klart allmän karaktär finns. Hit kan räknas t ex en vinterkurs om 30 veckor vid LO:s folkhögskola Runö och LO:s ideologikurs om två veckor.

Denna utbildningsverksamhet får anses vara av stort samhällsintresse. Den stöds också av staten. Detta sker genom att studiestöd utgår enligt studiestödslagen (1973:349). Vidare utgår statsbidrag, t ex enligt förordningen (1963:463) om statsbidrag till det fria och frivilliga fokbildningsarbetet, förordningen (1970:272) om statsbidrag till löntagarorganisationers centrala kursverksamhet och folkhögskoleförordningen (1977:551). Viss utbildning anses vara av sådan vikt att arbetstagare som skall deltaga i utbildningen har rätt till ledighet därför med bibehållen lön enligt lagen (1974:358) om facklig förtroendemans ställning på arbetsplatsen.

Utbildningsverksamheten får emellertid också anses vara av utomordentlig vikt för arbetstagarorganisationerna själva. En stor del av arbetstagarorganisationernas verksamhet utförs nämligen, inte av anställda, utan av fackliga förtroendemän. Utbildningsverksamheten blir då också en av de åtgärder som arbetstagarorganisationerna vidtager för att skaffa fram ett tillräckligt antal dugliga förtroendemän bland sina medlemmar. Vad sålunda anförts leder till att det inte kan anses vara en gåva i egentlig mening, när en arbetstagarorganisation ger en medlem ett bidrag till en utbildning som ingår i utbildningsverksamheten. Med hänsyn härtill kan bidraget inte heller anses som ett sådant stipendium till mottagarens, medlemmens, utbildning, för vilket skattefrihet föreligger enligt 19 § kommunalskattelagen. Den omständigheten att utbildningsverksamheten, som förut anförts, också har ett stort samhällsintresse kan inte föranleda en annan bedömning. Skattefrihet kan alltså inte anses föreligga för det bidrag som /A/B/C/D/E/F/:s ansökan om förhandsbesked avser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

Regeringsrättens dom den 5 juni 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1981:29

En person hade 1975 förvärvat en fastighetsandel från sin fader genom ett såsom köp betecknat fång. Vederlaget motsvarade 1974 års taxeringsvärde och understeg 1975 års taxeringsvärde med 35 procent. Fastighetsandelen ansågs vid beräkning av realisationsvinst med anledning av senare försäljning i sin helhet förvärvad genom gåva

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande.

Undertecknad som tillsammans med min bror äger fastigheten X avser att sälja nämnd fastighet under detta år. Vi önskar därför förhandsbesked om, på vilka grunder taxeringen 1981 skall ske, med avseende på realisationsvinstbeskattningen. Vi anhåller om att vid redovisning till 1981 års taxering få yrka på att använda "150 % av fastighetens taxeringsvärde för år 1952", som ingångsvärde.

Fastigheten är vårt föräldrahem och ägdes av vår far fram till 1975, då både han och mor på grund av åldersskäl slutade som aktiva jordbrukare. I början på 1975 hade nytt taxeringsvärde meddelats, som skulle gälla från och med 1976 och våra föräldrar önskade då att min bror och jag av arvsskäl formellt skulle överta fastigheten genom köp.

Köpeavtalet upprättades på gällande taxeringsvärde 65 000 kronor vilket var 35.000 kronor lägre än det värde på 100 000 kronor, som skulle gälla från 1976. Köpesumman reglerades på så sätt att revers lämnades till vår far från var och en av oss, på vardera 32 500 kronor. Från dessa reverser har varje år från 1975 avskrivits 4 000 kronor per revers, enligt notering på reversen, som gåva till mig och min fru, samt motsvarande till min bror och hans fru. Någon ränta har ej erlagts. Under 1979 avled vår far och resterande fordran 12 500 kronor per revers togs upp som tillgång vid boupptecknigen och följaktligen har dessa fordringar arvsbeskattats.

I vår fars självdeklarationer från och med 1976 års taxering har fordran tagits upp, likväl som de årliga gåvorna. Någon redovisning av försäljning av fastigheten har ej gjorts i vår fars självdeklaration och följaktligen har ej heller några förbättringskostnader, lagfartskostnader, stämpelskatter eller s k 3 000 kronorsavdrag dragits av som kostnader.

Den gåvoavsikt som var grunden för köpeavtalet, anser vi styrks av ovanstående sakförhållande, där dels köpeskillingen var väsentligt lägre än meddelat nytt taxeringsvärde och dels väsentligt underskred uppskattat marknadsvärde på ungefär 300 000 kronor. Utöver detta kan anföras som stöd för gåvoavsikten de årliga gåvorna, samt att någon ränta enligt köpeavtalet ej erlagts.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

Vi yrkar, med stöd av ovanstående, på att få använda 1952 års taxeringsvärde uppräknat med 150 %, som ingångsvärde vid 1981 års taxering.

Av handlingarna framgick att A:s fader hade förvärvat fastigheten genom köp före år 1952.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 24 oktober 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Bylin, Brissman, Gustafson, Rosén) följande förhandsbesked.

Vid tillämpning av reglerna angående beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet får den huvudsakliga innebörden av ett fång anses avgörande för om fånget skall hänföras till köp eller gåva.

Av handlingarna i detta ärende framgår att A förvärvat halva fastigheten X den 20 juni 1975 genom ett såsom köp betecknat fång. Köpeskillingen uppgick till ett belopp motsvarande hälften av det för fastigheten år 1974 gällande taxeringsvärdet 65 000 kr. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering åsattes fastigheten ett taxeringsvärde på 100 000 kr gällande från och med ingången av år 1975.

Vid bedömningen av om ett fång vid realisationsvinstberäkningen till sin huvudsakliga innebörd bör anses vara köp eller gåva finner nämnden att det för år 1975 åsatta taxeringsvärdet bör anses utgöra värdet på fastigheten. Detta innebär att köpeskillingen för A:s fastighetsandel understiger fastighetsandelens värde med 17 500 kr. Med hänsyn härtill och till övriga omständigheter i ärendet får den huvudsakliga innebörden av A:s fång anses vara gåva. Vid sådant förhållande skall vid en kommande realisationsvinstberäkning fastighetsandelen anses förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan. Nämnden förklarar därför att A vid realisationsvinstberäkning med anledning av försäljningen av fastighetsandelen får beräkna dennas ingångsvärde med ledning av fastighetens taxeringsvärde för år 1952 uppräknat med 150 procent.

Ledamöterna Blomqvist, Lindholm, Folke Nilsson och suppleanten Hallgren var skiljaktiga och anförde:

> I likhet med majoriteten anser vi att vid tillämpning av reglerna om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet den huvudsakliga innebörden av ett fång får anses avgörande för om fånget skall hänföras till köp eller gåva.
>
> I förevarande fall har förvärvet skett genom ett såsom köp betecknat fång. Valet av överlåtelseform talar i sig för att någon gåvoavsikt icke var för handen. Om man i stället valt att beteckna överlåtelsen år 1975 som gåva och uppställt villkoret att mottagaren skulle lämna givaren vederlag i form av en med ränta löpande revers på 32 500 kr motsvarande hälften av det för år 1974 gällande taxeringsvärdet hade överlåtelsen ur gåvoskattesynpunkt inte betraktats som gåva. Enligt vår mening bör motsvarande betraktelsesätt anläggas vid bedömning av transaktionens inkomstskattemässiga karaktär.
>
> Vi anser därför att nämnden bort förklara att A förvärvat fastighetsandelen genom köp år 1975 och att i följd härav in-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

gångsvärdet vid realisationsvinstberäkning icke kan grundas på 1952 års taxeringsvärde.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att A:s fång skulle betraktas som köp. I andra hand yrkade han att fånget skulle betraktas delvis som köp och delvis som gåva.

I dom den 5 juni 1981 beslöt regeringsrätten (Hjern, Paulsson, Ericsson) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrådet Paulsson tillade till utveckling av sin mening:

> Vid bedömande av om en fastighetsöverlåtelse föranleder realisationsvinstbeskattning är det ofta av betydelse huruvida överlåtarens fång är att betrakta som köp eller gåva. Den jämförelse mellan fastighetens värde och vederlagets storlek, som görs vid en sådan bedömning, utgår enligt fast praxis från taxeringsvärdet såsom fastighetens värde. Enligt uttryckliga lagbestämmelser gäller motsvarande för bestämmande av gåvoskatt och stämpelskatt, därvid det taxeringsvärde skall tillämpas som gällde året närmast före gåvan (22 § 1 mom, jämfört med 43 § lagen 1941:416 om arvsskatt och gåvoskatt) respektive året närmast före det lagfart söktes (8 § 1 mom stämpelskattelagen 1964:308). Vid realisationsvinstberäkning kan, i avsaknad av uttrycklig lagbestämmelse, annat taxeringsvärde rimligen inte tjäna till ledning än det som gällde vid tiden för överlåtelsen.
>
> Den fastighetsöverlåtelse, varom är fråga i förevarande mål, ägde rum 1975 genom en såsom köp betecknad handling. Köpeskillingen, som skulle erläggas med revers, bestämdes till belopp, som låg 35 procent under det för överlåtelseåret gällande taxeringsvärdet. Å andra sidan överensstämde köpeskillingsbeloppet helt med taxeringsvärdet för nästföregående år. Detta innebar således att fånget från gåvoskattesynpunkt inte till någon del var att betrakta som gåva och att gåvoskatt således inte blev aktuell; ej heller från stämpelskattesynpunkt kunde komma ifråga att betrakta fånget som annat än köp. Det må anmärkas att överlåtelsen i dessa hänseenden skulle ha behandlats på enahanda sätt även om parterna betecknat denna som gåva.
>
> Fråga om ett fång i realisationsvinsthänseende skall anses ha karaktär, helt eller delvis, av köp eller gåva har regeringsrätten haft att bedöma i ett stort antal fall. Angående innebörden av den praxis, som härigenom utvecklats, må anföras följande. När fånget i överlåtelsehandlingen betecknats som gåva har regeringsrätten alltid tillämpat en huvudsaklighetsprincip, innebärande att fånget i dess helhet har betraktats antingen som köp eller som gåva. Om i sådant fall överlåtelsen skett mot att mottagaren övertagit ansvaret för i fastigheten intecknad skuld har transaktionen regelmässigt betraktats som gåva om taxeringsvärdet överstigit skulden (se exempelvis RÅ 1955 Fi 1009, 1960 Fi 106 och 1969 ref 32). Även för det fall att mottagaren åtagit sig ytterligare motprestation utöver att övertaga den intecknade skulden, såsom att utfärda revers på visst belopp, har över-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

låtelsen betraktats som gåva om taxeringsvärdet överstigit det sammanlagda vederlaget (se utslag den 17 februari 1959, publicerat i RN 1959 4:10, där den övertagna inteckningsskulden motsvarade omkring 53 procent av taxeringsvärdet och utfärdade reverser omkring 37 procent av samma värde).

Vad åter angår de fall då parterna i överlåtelsehandlingen betecknat transaktionen såsom köp och taxeringsvärdet varit högre än vederlaget är regeringsrättens praxis inte lika enhetlig. Tidigare synes regeringsrätten i sådana fall i allmänhet ha betraktat transaktionen såsom köp till så stor del, som motsvarar förhållandet mellan vederlagets storlek och taxeringsvärdet, och såsom gåva till återstående del. I det senaste målet av detta slag, som varit föremål för regeringsrättens bedömning, har domstolen emellertid inte följt denna linje utan i stället bedömt transaktionen efter dess huvudsakliga karaktär. I det åsyftade målet (utslag den 4 maj 1965, publicerat i RN 1965 nr 5:3) var läget det att enligt den som köp betecknade överlåtelsehandlingen köparen som vederlag för fastigheten dels skulle överta intecknad skuld till ett belopp motsvarande omkring 59 procent av taxeringsvärdet och dels utge revers på ett belopp om cirka 11,5 procent av samma värde. Vederlaget uppgick således till cirka 70 procent av taxeringsvärdet. Regeringsrätten förklarade att med hänsyn till de angivna villkoren fånget fick anses huvudsakligen ha haft karaktär av gåva.

Den princip, som kommit till uttryck i regeringsrättens nyssnämnda avgörande den 4 maj 1965, får anses ha blivit bekräftad genom ett uttalande av regeringsrätten i det ovan nämnda målet RÅ 1969 ref 32. Där förklarar regeringsrätten sålunda att i fråga om tillämpning av reglerna om beskattning av realisationsvinst vid försäljning av fastighet gäller enligt stadgad praxis att den huvudsakliga innebörden av fånget skall vara avgörande för om detta skall anses ha karaktär av köp eller gåva.

Den ställning regeringsrätten enligt den lämnade redogörelsen tagit till spörsmålet om en fastighetsöverlåtelse skall betraktas som köp eller gåva leder mig till den slutsatsen att praxis numera har den innebörden att — oavsett hur överlåtelsen betecknats av parterna — frågan skall avgöras med hänsyn till fångets huvudsakliga karaktär och att således överlåtelsen skall betraktas i sin helhet utgöra antingen köp eller gåva. Till denna slutsats är det desto lättare att komma som regeringsrättens tidigare praxis att vid överlåtelser, som betecknats som köp, göra en uppdelning av fånget i en köpedel och en gåvodel svårligen går att förena med domstolens klara praxis när det gäller överlåtelser, som betecknats som gåva.

Två överlåtelser av identiskt lika innehåll bör rimligen inte bedömas ha olika innebörd enbart av det skälet att parterna själva — kanske av en tillfällighet, kanske för att åstadkomma fördel i skattehänseende — betecknat överlåtelsen på det ena eller andra sättet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

Vid bedömande av vilka linjer som bör följas när det gäller att i det enskilda fallet avgöra om en överlåtelse skall anses som köp eller gåva kan i och för sig olika synpunkter tänkas bli beaktade. Motsvarande fråga har uppmärksammats av lagstiftaren på stämpelskatteområdet och har föranlett en uttrycklig bestämmelse i 3 § tredje stycket stämpelskattelagen. Där föreskrives sålunda att, om ett såsom gåva betecknat förvärv skett mot övertagande av inteckningsskuld eller eljest mot vederlag, frågan om förvärvet är att anse som gåva eller köp skall avgöras med hänsyn till samtliga omständigheter, av vilka förvärvets huvudsakliga innebörd framgår. I anslutning till denna bestämmelse har av högsta domstolen utvecklats den praxis att om vederlaget för förvärvet uppgår till mindre än 85 procent av det taxeringsvärde, med vilket jämförelse skall ske, fånget skall anses som gåva; i annat fall skall förvärvet anses som köp och följaktligen föranleda uttagande av stämpelskatt (se NJA I 1970 sid 469, 1971 sid 68 och 1978 sid 232).

Det kunde i och för sig ligga nära till hands att i någon form anknyta till denna högsta domstolens rättstillämpning även på realisationsvinstbeskattningens område. I det ovan anmärkta rättsfallet RÅ 1969 ref 32 har regeringsrätten emellertid avvisat en sådan tanke. Målet gällde fråga om viss såsom gåva betecknad överlåtelse av fastigheter skulle vid beskattning av realisationsvinst betraktas som köp eller gåva. Överlåtelsen hade skett på villkor att mottagaren övertog i fastigheterna intecknad skuld, uppgående till drygt 86 procent av sammanlagda taxeringsvärdena för fastigheterna. Regeringsrätten uttalade, såsom tidigare redovisats, att i fall när fastighet givits bort med skyldighet för gåvotagaren att överta ansvaret för intecknad skuld, regeringsrätten regelmässigt ansett gåva föreligga om taxeringsvärdet överstigit skulden medan köp ansetts vara för handen om skulden varit större än taxeringsvärdet, och regeringsrätten fann därför att en bedömning enligt nämnda grundsatser gav till resultat att fastigheterna skulle anses förvärvade genom gåva. Regeringsrätten förklarade vidare — mot bakgrund av att högsta domstolen tidigare bedömt att förvärvet vid tillämpning av stämpelskattelagen skulle anses som köp — att det saknades stöd för att, i strid mot klar och entydig praxis, låta den rättstillämpning som anknyter till stämpelskattelagen komma till uttryck också beträffande realisationsvinstbeskattningen; varken i förarbetena till nämnda lag eller i motiven till de nya reglerna om beskattning av realisationsvinst, vari redogörelse för övrigt lämnats för gällande praxis på området, utsades eller antyddes att en sådan rättsutveckling varit åsyftad. På grund härav förklarade regeringsrätten att vid tillämpning av reglerna om realisationsvinstbeskattning fastigheterna skulle anses förvärvade genom gåva.

Med hänsyn till de uttalanden som gjorts i rättsfallet RÅ 1969 ref 32 och då därefter inte inträffat något förhållande — vare sig

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

genom lagstiftning eller på annat sätt — som bör föranleda annan bedömning, kan det enligt min mening inte komma i fråga att regeringsrätten nu frångår de principer, på vilka nämnda avgörande bygger.

Såsom tidigare anförts kan det förhållandet, att parterna betecknat en överlåtelse på det ena eller andra sättet, inte tillmätas någon avgörande betydelse för frågan om förvärvet i det hänseende, varom nu är fråga, skall betraktas som köp eller gåva. För den fastighetsöverlåtelse, som överklagade förhandsbeskedet gäller, uppgår vederlaget endast till 65 procent av taxeringsvärdet. Förvärvet skall därför betraktas som gåva.

Regeringsråden Wahlgren och Björne var skiljaktiga.

Regeringsrådet Wahlgren anförde:

Skillnaden i åtkomst av egendom genom å ena sidan s k onerösa och å andra sidan s k benefika fång, dit gåva är att hänföra, är av betydelse på en rad olika håll inom skatterätten. Detta är fallet såväl beträffande specifika beskattningsformer — t ex arvs- och gåvobeskattningen och stämpelskatten — som för den kommunala och statliga inkomstskatten. Något inom hela skatterätten gällande, enhetligt kriterium på vad som skall anses medföra att gåva föreligger finns inte. Som grund används civilrättsliga kriterier. Praxis har emellertid, när orena fall förekommer, utvecklats olika på skilda områden inom skatterätten och beroende på de yttre former i vilka rättshandlingen föreligger till bedömning.

En avgörande svårighet vid användningen av civilrätten som grund för bedömningen är givetvis att skatterättsliga synpunkter spelar så stor roll för avtalsparterna. Åt avtal ges ofta den civilrättsliga form och det innehåll, som medför den fördelaktigaste skattekonsekvensen. Härvid kan naturligt inte alla skattekonsekvenser på en gång överskådas, i synnerhet inte sådana som inträder vid efterföljande dispositioner med egendomen i fråga. Ett resultat härav är att avtalsparter kan bli benägna att i fråga om en och samma rättshandling ge skilda tolkningsbesked vid olika bedömningstillfällen.

I förevarande förhandsbeskedsärende finns anledning att antaga att den civilrättsliga formen köp och de i köpekontraktet intagna villkoren valts för att utesluta tillämpning av reglerna i lagen om arvsskatt och gåvoskatt på fånget. Även om således klar gåvoavsikt förelegat redan från början beträffande fastigheten, har en häremot svarande civilrättslig avtalsform tydligen medvetet undvikits.

Såvitt avser den efterföljande fastighetsavyttringen är att märka, att reglerna för beskattning av realisationsvinst är baserade på principen att vid avyttring av benefikt förvärvad egendom den avyttrande skall få tillgodogöra sig även fångesmannens outnyttjade ingångsvärden. Vad A i realiteten önskar uppnå är att få utnyttja det bättre ingångsvärde för fastigheten som skulle gälla om den kan anses förvärvad genom gåva.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

Det kan inte anses vara en tillfredsställande ordning att avtalsparter vid olika bedömningstillfällen med framgång skall kunna hävda olika tolkningsmöjligheter av samma rättshandling. Bortsett från att klara bedömningsfel, beroende t ex på bristande kännedom om relevanta omständigheter, måste kunna rättas till vid efterföljande självständiga bedömningar, måste det vara en klar strävan efter en så enhetlig bedömning som möjligt i ett fall som det föreliggande.

Till det nu anförda bör knytas den anmärkningen att det inte finns möjlighet att upprätta några klara gränser mellan köp och gåva med utgångspunkt i jämförelsen mellan värdet av det avyttrade och vederlaget. Man måste kunna tillåta inte helt obetydliga avvikelser nedåt från det verkliga värdet eller marknadsvärdet som köp, även när fråga är om ett rättsförhållande mellan släktingar och därmed jämställda skyldemän. Den bedömning som görs måste vara samlad och i möjligaste mån ta hänsyn även till aspekten av konsekvens i tolkning på olika rättsområden av en och samma rättshandling.

Med hänsyn till det anförda och med beaktande av omständigheterna i förevarande mål finner jag skäl förklara att A förvärvat fastighetsandelen genom köp år 1975 och att i följd härav ingångsvärdet vid realisationsvinstberäkning inte kan grundas på 1952 års taxeringsvärde. Jag ändrar således förhandsbeskedet i enlighet härmed.

Regeringsrådet Björne anförde:

A:s fader ägde fastigheten X. Fastighetens taxeringsvärde var 65 000 kronor år 1974 och 100 000 kronor år 1975. Marknadsvärdet var enligt en av sökanden lämnad uppgift omkring 300 000 kronor.

Genom en som köpekontrakt betecknad handling den 20 juni 1975 överlät fadern hälften av fastigheten till A. I handlingen föreskrevs bl a följande. Köpelikviden var 32 500 kronor. Fastigheten försåldes gravationsfri i befintligt skick med tillträde den 1 juli 1975. Köpelikviden skulle betalas genom lämnande av revers på nyssnämnda belopp löpande med ränta motsvarande högsta inlåningsränta i bank. Sedan köpelikviden fullgjorts på föreskrivet sätt skulle säljaren utfärda kvitterat köpebrev.

Enligt revers utfärdad av A den 1 juli 1975 åtog sig A att till fadern tolv månader efter uppsägning utge 32 500 kronor jämte ränta. Reversbeloppet angavs utgöra likvid för hälften av fastigheten X. På reversen hade antecknats att av beloppet 32 500 kronor hade såsom gåva till A och hans hustru avskrivits 2 000 kronor för dem var eller 4 000 kronor för ettvart av åren 1975-1978.

Fastighetens andra hälft överläts till A:s broder på likartade villkor.

Vid överlåtelse av fast egendom skall särskild form iakttagas enligt vad därom är föreskrivet. Vid sådant förhållande bör den av parterna valda formen läggas till grund för beskattningen där inte av omständigheterna står klart att överlåtelsens verkliga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

RSV/FB Dt 1981:29

innebörd varit en annan.

I förevarande fall har överlåtelsen otvetydigt getts formen av köp. Villkoren har uppenbarligen bestämts så att beskattning såsom för gåva inte skulle kunna komma ifråga. Vidare har upplysts att faderns kvarstående fordran på A enligt reversen den 1 juli 1975 vid faderns död år 1979 upptagits som tillgång i bouppteckningen efter honom. Vad sålunda upptagits föranleder närmast till antagande att rättshandlingens form överensstämde med parternas avsikt vid överlåtelsen, d v s att denna skulle ske såsom köp men med så förmånliga villkor som var möjliga utan att gåvobeskattning skulle aktualiseras. Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt saknas anledning att i inkomstskattehänseende anse överlåtelsen till A utgöra annat än försäljning.

Jag biträder på nu angivna grunder det slut, vartill regeringsrådet Wahlgren kommit.

Regeringsrättens dom den 29 januari 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1981:30

Ägare av jordbruksfastighet har erhållit engångsersättning för intrång i restfastigheten i samband med expropriation av mark för tätbebyggelse. Beloppet har i realisationsvinsthänseende betraktats som köpeskilling för marken. - Fråga om punkt 11 ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1976:343) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall tillämpas

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

X ägde ursprungligen de samtaxerade jordbruksfastigheterna N 3:4 m fl i S kommun. På taxeringsenheten bedrev han bl a svinproduktion. X hade tidigare ägt även 1/4 av den angränsande fastigheten N 6:10. S kommun erhöll genom en Kungl Maj:ts resolution år 1972 rätt att för tätbebyggelse expropriera vissa markområden, bl a omfattande fastigheten N 6:10. Kommunen ansökte 1973 om stämning å ägarna till de berörda fastigheterna. I dom den 18 juni 1976 beslutade T tingsrätt om expropriation av bl a fastigheten N 6:10. Domen överklagades men besvären återkallades senare efter förlikning mellan parterna.

Av tingsrättens dom framgick, såvitt nu är i fråga, bl a följande. X hade i expropriationsmålet yrkat ersättning med 500 000 kr för intrång avseende ekonomibyggnader. Till stöd för yrkandet hade anförts att det på X:s fastighet N 3:4 m fl befintliga svinstallet låg så nära expropriationsområdet att med hänsyn till den planerade tätbebyggelsen det var osannolikt att svinuppfödning skulle kunna bedrivas på den kvarvarande jordbruksfastigheten.— Kommunen hade bestritt detta yrkande under hänvisning till att eventuellt men för sökanden inte skulle ha sin grund i expropriationen utan i ett av de myndigheter som svarade för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

miljöskydd utfärdat förbud. — Tingsrätten yttrade att om en konflikt skulle uppkomma mellan jordbruksdriften och bostadsbebyggelsen och föranleda inskränkningar i fråga om djurhållningen, ägarna av berörda fastigheter måste erhålla gottgörelse härför. Tingsrätten konstaterade emellertid att det inte var möjligt att i den aktuella rättegången ta ställning till om sådan skada uppkom och till omfattningen av denna. Tingsrätten hänvisade berörda fastighetsägare att i särskild rättegång föra talan om nämnda intrångsersättning.

I januari 1977 träffades mellan X och S kommun ett avtal som innebar att X avstod från att väcka talan om "ersättning för intrång på grund av försvårad djurhållning på fastigheten N 3:4" mot att kommunen lämnade honom en kontant ersättning av 500 000 kr. Av avtalet framgick att X fram till den 31 december 1979 fick nyttja det befintliga svinstallet på fastigheten. I avtalet antecknades också att X på viss anvisad plats på fastigheten N 3:4 ca 300 m från expropriationsområdet avsåg att uppföra ett nytt stall. — Ersättningen utbetalades den 15 januari 1978. X hade sedermera avyttrat fastigheten N 3:4.

X önskade förhandsbesked huruvida den av honom från S kommun uppburna ersättningen om 500 000 kr var skattepliktig eller inte och, om den ansågs skattepliktig, enligt vilka regler beskattning skulle ske.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 25 april 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Brissman, Blomqvist, Gustafson, Ulfhielm, Rune) följande förhandsbesked.

Av handlingarna i ärendet framgår att X bl a drivit svinproduktion på de honom tillhöriga samtaxerade jordbruksfastigheterna N 3:4 m fl. På taxeringsenheten fanns, såvitt nu är i fråga, ett i verksamheten nyttjat svinstall. Vidare framgår att visst till fastigheterna gränsande markområde genom expropriation tagits i anspråk för tätbebyggelse. I nämnda område ingick den av X med en fjärdedel ägda fastigheten N 6:10.

Ifrågavarande ersättning har av X uppburits enligt avtal den 26 januari 1977 mellan honom och S kommun. Enligt punkt 1 i avtalet avstod X från att väcka talan om ersättning för intrång på grund av försvårad djurhållning på fastigheten N 3:4 mot att kommunen lämnade honom en kontant ersättning om 500 000 kr. I avtalet angavs att X fick använda det befintliga svinstallet till dess nytt sådant uppförts, dock längst till den 31 december 1979. Vidare antecknades att X på viss anvisad och av berörda myndigheter godkänd plats avsåg att uppföra ett nytt stall.

Med hänsyn till innehållet i avtalet och övriga omständigheter får ersättningen anses utgöra ersättning för inskränkning i X:s förfoganderätt till fastigheten N 3:4 m fl. Det förhållandet att ersättningen grundats på ett mellan X och kommunen ingånget avtal hindrar inte att den är att hänföra till sådan engångsersättning för inskränkning i förfoganderätt till fastighet som avses i punkt 4 andra stycket anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen. På grund härav förklarar nämnden att ersättningen skall behandlas enligt reglerna i punkt 4 andra stycket anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen i dess lydelse intill den 23 juli 1979.

Enligt punkt 11 av ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1976:343) om ändring i kommunalskattelagen skall äldre bestämmelser tillämpas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

om inskränkning i förfoganderätt till fastighet trätt i kraft före den 1 april 1976. Med hänsyn till att nu ifrågavarande inskränkning trätt i kraft den 1 januari 1980 skall den av X uppburna engångsersättningen behandlas enligt de nya bestämmelserna i nyssnämnda lag.

Vice ordföranden Bylin var skiljaktig och anförde:

> I samband med att expropriationsförfarandet inleddes för att möjliggöra bostadsbebyggelse på fastigheten N 6:10 stod det klart att djurhållningen på fastighetskomplexet skulle försvåras eller omöjliggöras. X framställde också i expropriationsprocessen yrkande om intrångsersättning för försvårad djurhållning men hänvisades av tingsrätten att föra talan i särskild rättegång. X fullföljde inte detta yrkande utan ingick i stället avtalet den 26 januari 1977. Ersättningen enligt avtalet om 500.000 kr måste emellertid anses som engångsersättning grundad på talan i expropriationsprocessen. På grund härav och eftersom talan om expropriation väckts före den 1 april 1976 anser jag att äldre beskattningsregler skall gälla.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade X i första hand att den ifrågavarande ersättningen om 500 000 kr skulle anses utgöra icke skattepliktig inkomst. Om ersättningen emellertid ansågs skola beskattas enligt realisationsvinstreglerna, yrkade han i andra hand att de intill den 22 juni 1976 gällande bestämmelserna härom skulle tillämpas.

Den 29 januari 1981 beslöt regeringsrätten (Cars, Reuterswärd, Delin, Engblom) följande dom.

Av T tingsrätts dom den 18 juni 1976 i expropriationsmålet framgår att X framställt yrkande om intrångsersättning med 500 000 kr och att han i domen hänvisats att i särskild rättegång föra talan vid fastighetsdomstolen om sådan ersättning. Sedan tingsrättens dom i expropriationsmålet överklagats träffades efter förlikningsförhandlingar den 26 januari 1977 avtal mellan S kommun och X angående intrångsersättning i samband med expropriation av mark för tätbebyggelse i N. Som förutsättning för avtalet gällde att tingsrättens dom i expropriationsmålet vann laga kraft. Därefter återkallade parterna besvären och hovrätten avskrev expropriationsmålet från vidare handläggning

Det i målet ifrågavarande beloppet om 500 000 kr är att anse som engångsersättning med anledning av ianspråktagandet genom expropriation av den utav X till viss del ägda fastigheten N 6:10. Beloppet skall därför i realisationsvinsthänseende betraktas som köpeskilling för X:s andel av den avstådda marken. Eftersom talan i expropriationsmålet väckts före den 1 april 1976, skall därvid enligt punkt 11 ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1976:343) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) realisationsvinsten beräknas med tillämpning av de beskattningsregler som gällde före den 22 juni 1976.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

Förhandsbesked den 15 maj, 5 juni, 12 juni, 16 juni och 17 juni 1981

Fråga om tillämpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt

RSV/FB Dt 1981:31

Nedan återges sex av de första förhandsbeskeden som rättsnämnden har meddelat med anledning av lagen (1980:865) mot skatteflykt. Förhandsbeskeden har vunnit laga kraft och har alltså inte överprövats av regeringsrätten. Förhandsbeskeden bör tolkas försiktigt, eftersom lagen mot skatteflykt bl a har ett avsiktsrekvisit och två till synes identiska fall därför kan få olika utgång beroende på att två personer haft olika motiv för sitt handlande.

I "Strimlade" lån

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A:

> Ägaren av den fastighet där jag är bosatt avser att försälja fastigheten, eventuellt till hyresgästerna. Med anledning därav har dessa bildat en bostadsrättsförening som genom ombud haft förhandlingar med ägarens ombud. Dessa har nu enats om ett pris på fastigheten som föreslagits bostadsrättsföreningen för antagande.
>
> Årshyran för bostadslägenhet i fastigheten är för närvarande c:a 145 kr/m^2 lägenhetsyta. Efter bostadsrättsföreningens förvärv av fastigheten skulle vid normal belåning genom föreningen boendekostnaderna för innehavare av bostadsrätt komma att uppgå till c:a 290 kr/m^2 och år. Härtill kommer en kontantinsats av c:a 700 kr/m^2. Eftersom dessa kostnader är oöverkomliga för hyresgästerna har det föreslagits att lånen skulle fördelas på bostadsrättshavaren i stället för att belasta föreningen. Härigenom skulle på grund av rätten till avdrag för räntor vid taxering till inkomstskatt kostnaderna reduceras. För min del skulle de komma att uppgå till c:a 190 kr/m^2 och år.
>
> I regeringens proposition 1978/79:209 om ändring i bostadsbeskattningen m m uttalade föredragande statsrådet Mundebo bl a: "Inte heller anser jag det vara en framkomlig väg att söka begränsa rätten till avdrag för räntor på fördelade lån". (s 26) Jag anhåller härmed om riksskatteverkets bekräftelse på att ingen sådan begränsning tillkommit genom lagen mot skatteflykt och att jag sålunda efter förvärv av bostadsrätt med fördelade lån har rätt till avdrag för räntor även på lån tagna efter den 1 jan 1981.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 15 maj 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Hallgren) följande förhandsbesked.

En förutsättning för att ett förfarande skall anses innebära att skattebestämmelse kringgås är enligt 2 § lagen (1980:865) mot skatteflykt att en taxering på grundval av förfarandet klart skulle strida mot grunderna för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen.

Konstruktionen med fördelade lån i bostadsföreningar ledde till lagstiftning år 1979 (SFS 1979:1017). I stället för att begränsa rätten till avdrag för räntor på fördelade lån valde lagstiftaren därvid att införa en personlig förmånsvärdebeskattning av medlemmarna i sådana föreningar. Förfarandet att fördela lånen på det sätt som har angetts i ansökningen kan därför inte anses strida mot grunderna för de skattebestämmelser som kommer att bli tillämpliga om förfarandet läggs till grund för taxeringen. Inte heller kan förfarandet anses strida mot grunderna för någon annan skattebestämmelse. Nämnden förklarar därför att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig på A:s tilltänkta förfarande.

II Förskottsränta

1 Ansökningen

I ansökningen anförde B bl a följande:

> Jag har för avsikt att förvärva en portfölj svenska obligationer och/eller svenska börsnoterade aktier. För att helt eller delvis finansiera förvärvet avser jag att upptaga lån, förfallande efter högst fem år. Räntan för hela lånetiden avser jag att betala i förskott samma år lånet upptas.
>
> Jag bedriver inte handel med värdepapper eller annat slags penningrörelse och agerar i sammanhanget helt som privatperson. Vid tillämpning av den s k kontantprincipen kommer därmed genom förskottet mitt ränteavdrag att tidigareläggas, om jämförelse sker med räntebetalning successivt under lånets löptid. I och för sig innebär detta inte någon fördel i skatteavseende för mig. Ränteavdraget blir nämligen enligt principerna för nuvärdesberäkning också mindre till beloppet.
>
> Enligt lag och ett tidigare förhandsbesked, RN 1961 nr 1:9, borde någon tvekan inte kunna förefinnas därom, att ränteavdraget vid beskattningen erhålls under det beskattningsår, då förskottsräntan betalas, och då med det erlagda beloppet.
>
> Emellertid har nyligen den s k generalklausulen införts i skattelagarna. Själv kan jag inte finna, att denna klausul skulle kunna vara tillämplig på mitt här omskrivna ärende. Det är t ex inte säkert, att arrangemanget ens i tidens längd ger mig lägre skatt. Skatten kan lika gärna bli högre, t ex om indexregleringen av skatteskalorna avskaffas.
>
> Jag hemställer därför om ett bindande förhandsbesked i frågan, till vilket beskattningsår min förskottsbetalning av räntan skall hänföras.

I ärendet har vidare upplysts bl a följande. Lånet var ett s k notariatlån. Lånebeloppet uppgick till 300 000 kr och hela räntekostnaden till 150 000 kr. Räntan var beräknad efter en räntesats på 15 procent.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 5 juni 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Rosén, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Hallgren)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

följande förhandsbesked.

Nämnden förklarar att, om B under i ärendet angivna förhållanden år 1981 lånar kapital för att köpa värdepapper och samma år i förskott erlägger ränta för högst fem år på det lånade kapitalet, räntan är avdragsgill i förvärvskällan kapital. Eftersom det angivna förfarandet inte kan anses innebära att någon skattebestämmelse kringgås, förklarar nämnden vidare att lagen (1980:865) mot skatteflykt inte är tillämplig.

III Avdrag för skuld och för ränta på revers till barn i samband med arvskifte

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

C:s föräldrar avled i slutet av 1970-talet. I samband med bouppteckning och boutredning efter dem hade han avstått från vissa belopp till förmån för sina två barn. Vid skattläggningen hade arvsavståendena beaktats av tingsrätten. — Vid kommande arvskifte skulle båda barnen vara myndiga. C övervägde att vid arvskiftet verkställa arvsavståendena på så sätt att han i revers skulle förbinda sig att till sina två barn betala ett belopp motsvarande vad han avstått minus skatten på detta. Reverserna skulle förfalla till betalning vid C:s död och löpa antingen utan ränta eller med 6 eller 10 procents ränta. — C önskade förhandsbesked om han kunde medges avdrag vid förmögenhetstaxeringen för den skuld som skulle uppkomma till följd av reverserna och vid inkomsttaxeringen för de räntebetalningar som han till följd av reverserna skulle erlägga. Skulle någon av frågorna besvaras nekande önskade C besked om avdrag kunde medges i fall reverserna i stället skulle antingen betalas vid anfordran eller amorteras på 20 år. Med hänvisning till lagen (1980:865) mot skatteflykt hemställde C vidare att RSV — om RSV skulle finna att hinder för avdrag inte skulle föreligga på annan grund — måtte lämna förhandsbesked huruvida nämnda lag kunde anses tillämplig och medföra att de ställda frågorna skulle besvaras nekande.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 5 juni 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Rosén, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Hallgren) följande förhandsbesked.

Av handlingarna i ärendet framgår bl a följande. C har till förmån för sina två barn avstått från viss angiven del av sin rätt till arv efter sin moder och sin fader. Nämnden har inte att ta ställning till frågan om ett avstående som följs av ett sådant arvskifte som anges i ansökningen skall beaktas vid tillämpning av lagen (1941:416) om arvskatt och gåvoskatt. Beträffande barnens civilrättsliga rätt p g a avståendena kan emellertid konstateras att avståendena är ovillkorliga och att de såvitt handlingarna utvisar skett utan särskilda förutsättningar. Barnen har således ett ovillkorligt anspråk i dödsbona.

Förmögenhetstaxering

Nämnden finner att, om arvskiftena förrättas på så sätt att C mot egendom av motsvarande värde utfärdar reverser enligt något av de tre

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

i ansökningen angivna alternativen, en onerös skuld uppkommer för honom. Förfarandet innebär att C:s skattepliktiga förmögenhet ökar med de mot reverserna svarande tillgångarna som tillskiftats honom ur dödsbona. Den omständigheten att skuldebreven förfaller till betalning först vid C:s död förtar dem inte deras karaktär av en onerös förpliktelse som åvilar C. Även i övrigt saknas skäl att vid beräkning av skattepliktig förmögenhet vägra honom avdrag enligt 4 och 5 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt för den skifteslikvid han härvid utger i form av reverser.

Inkomsttaxering

I den mån C enligt stadgande i reverserna utger ränta efter 6 eller 10 procent utgör detta sådan gäldränta som enligt 39 § 1 mom kommunalskattelagen är avdragsgill vid inkomsttaxeringen.

Lagen mot skatteflykt

Varken det förhållandet att dödsbona innehåller tillgångar som gör det möjligt att genomföra arvskifte utan sådana reverser som anges i ansökningen eller det som i övrigt förekommit i ärendet medför att lagen (1980:865) mot skatteflykt är tillämplig på det angivna förfarandet (jfr prop 1980/81:17 s 27).

Nämnden besvarar ansökningen i enlighet med det anförda.

IV Avdrag för låneränta i samband med gåva

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

D var medlem i en ideell förening. Föreningen hade cirka 200 medlemmar. Den hade köpt en fastighet, på vilken man hade för avsikt att uppföra en byggnad med bl a ungdomslokaler. Kostnaderna för detta beräknade man till lägst 1 miljon kr. Ungefär halva denna kostnad skulle finansieras genom frivilliga gåvor från medlemmarna. Medlem som önskade ge föreningen en gåva, men som inte hade egna medel disponibla för en sådan, kunde genom lån i bank få medel, som därefter kunde skänkas till föreningen. Medlemmen bestämde själv hur stort belopp han eller hon ville låna. De olika lånen kunde beräknas uppgå till mellan 5 000 kr och 100 000 kr och medföra räntekostnader på mellan 500 kr och 11 000 kr. Grupplivförsäkring skulle tecknas, men föreningens nyförvärvade fastighet skulle utgöra formell banksäkerhet. D anhöll om förhandsbesked huruvida räntekostnad för ett lån som upptogs för att möjliggöra en sådan gåva som ovan sagts var avdragsgill eller om förfarandet stred mot lagen mot skatteflykt.

Gåvoförfarandet var upplagt på sådant sätt att givaren skulle vara anonym gentemot föreningen. Gåvan kunde inte återgå. Vid en upplösning av föreningen skulle enligt föreningens stadgar dess tillgångar tillfalla en annan ideell organisation. Någon medlemsavgift erlades inte till föreningen, utan dess verksamhet byggde på frivilliga insatser och bidrag från medlemmarna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 12 juni 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Linderberg, Wihlborg) följande förhandsbesked.

D avser att stödja föreningen genom en gåva. För att kunna lämna denna skall han ta upp ett lån på motsvarande belopp. Gåvan kan inte återgå. Genom lånet blir D skyldig att betala ränta. Denna ränta är enligt 39 § 1 mom kommunalskattelagen avdragsgill. Den omständigheten att D finansierar sin gåva med lånade, i stället för med egna medel, innebär inte att någon skattebestämmelse kringgås, varför lagen mot skatteflykt inte är tillämplig. Nämnden besvarar frågan i enlighet härmed.

V Egendomslivränta

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

E, som var född 1913, avsåg att sälja en fastighet till K kommun. Förutom en köpeskilling av 100 000 kr skulle kommunen erlägga en livränta till E. Livräntan skulle utgå under 15 år med ett årsbelopp om 43 200 kr som skulle erläggas halvårsvis i efterskott med början den 30 juni 1982. Om E skulle avlida före betalningsperiodens utgång skulle livräntan under den återstående tiden ges ut till E:s barn eller deras rättsinnehavare. E:s inkomster bestod av dels folkpension, dels ett årligt arrende om 10 000 kr. E önskade besked om tillämpningen av reglerna om egendomslivränta kunde betraktas som sådant skatteundandragande som åsyftades i lagen mot skatteflykt.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 16 juni 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Hallgren) följande förhandsbesked.

Nämnden finner att den del av vederlaget för fastigheten som E kommer att uppbära i enlighet med den i ärendet angivna livränteutfästelsen är att anse som sådana med periodiskt understöd jämställda periodiska intäkter som avses i 31 § andra stycket kommunalskattelagen. På grund härav och eftersom en avyttring av fastigheten under villkor att en del av vederlaget tillfaller E genom sådana periodiska utbetalningar inte kan anses innebära att någon skattebestämmelse kringgås enligt 2 § lagen (1980:865) mot skatteflykt, skall utbetalningarna enligt utfästelsen allteftersom de blir tillgängliga för lyftning för E tas upp som intäkt av tjänst enligt bestämmelserna i 32 § 1 mom första stycket kommunalskattelagen.

VI Verklig avyttring av premieobligationer?

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

F och hans myndiga dotter hade vardera minst 1—1,5 milj kr placerade i premieobligationer. Sedan skattereglerna om premieobligationer ändrats hade F:s obligationer sjunkit i värde med ca 150 000 kr. För att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14

"rädda" förlusten men fortsättningsvis ändå ha sina medel placerade i premieobligationer övervägde F att enligt olika alternativ sälja obligationerna under 1981 och kvitta förlusten mot realisationsvinster som uppkommit vid aktieförsäljningar under 1981 samt på nytt förvärva premieobligationer.

F anförde:

> Om obligationerna säljs och inte återanskaffas kan naturligtvis inga invändningar göras med anledning av lagen mot skatteflykt.
>
> Frågan gäller därför:
>
> 1. Om obligationerna säljs och nya återköps till samma antal är detta stridande mot lagen om skatteflykt.
> 2. Gör det någon skillnad om det förflyter 1 vecka, 1 månad eller 1 år mellan sälj- och köptransaktionen.
> 3. Gör det någon skillnad om obligationerna säljs genom fondmäklare eller privat.
> 4. Gör det någon skillnad om jag köper obligationer av min dotter och hon under samma kalenderår köper obligationer av mig, naturligtvis med försäljning och köp till gällande kurs.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 17 juni 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Brissman, Heimer, Enslöw, Nilsson, Gustafson, Wihlborg) följande förhandsbesked.

Med hänsyn till det som F har upplyst bör försäljningarna anses som avyttringar i skattelagarnas mening. Det gäller oavsett det i ärendet angivna syftet med premieobligationstransaktionerna — bl a med hänsyn till att F inte ovillkorligen synes kunna återköpa exakt samma obligationer som dem han avyttrar.

En förutsättning för att ett förfarande skall anses innebära att en skattebestämmelse kringgås är enligt 2 § lagen (1980:865) mot skatteflykt att en taxering på grundval av förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen.

Rätten att göra avdrag för realisationsförlust på grund av avyttring av svenska premieobligationer begränsades genom lagstiftning 1980 (SFS 1980:1048). Begränsningen förknippades med vissa övergångsbestämmelser för beskattningsåret 1981. Enligt dessa övergångsbestämmelser får realisationsförlust som har uppkommit vid avyttring av svenska premieobligationer under 1981 dras av med högst ett belopp som motsvarar skattepliktig realisationsvinst vid avyttring av bl a vissa aktier.

Förfarandet att sälja premieobligationer och utnyttja möjligheten att dra av realisationsförlusten kan därför inte anses strida mot grunderna för de skattebestämmelser som kommer att bli tillämpliga om förfarandet läggs till grund för 1982 års taxering. Inte heller kan förfarandet anses strida mot grunderna för någon annan skattebestämmelse. Nämnden förklarar därför att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig på F:s tilltänkta förfarande enligt något av de olika alternativen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:14