

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • 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 14 1981 – Årg 11

Regeringsrättens dom den 20 februari 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

Dödsbo efter författare avsåg att avyttra förlagsrätt för all framtid till verk, vilkas utgivning reglerats i förlagsavtal, som författaren själv ingått. Avyttringen har ansetts skola behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst RSV/FB Dt 1981:32

1 Ansökningen

I ärendet anförde dödsboet efter författaren X samt de enskilda dödsbodelägarna bl a följande.

Härmed begäres förhandsbesked huruvida de förlagsrättigheter, som ingår i dödsboet vid försäljning kommer att beskattas om dödsboet försäljer desamma eller om dödsboet först skiftas och arvingarna därefter försäljer rättigheterna.

— — —

A. - - - med förlagsrättighet menas en redan etablerad rätt. En "försäljning av denna" innebär då, att förläggaren för en engångssumma förvärvar rätten för all framtid och slipper att i enlighet med det ingångna förlagsavtalet lämna årliga royaltyavräkningar.

B. De verk, som inte ligger under löpande förlagskontrakt är alltså inte föremål för någon aktuell exploatering. I dylikt fall kan en "försäljning av förlagsrätten" innebära antingen 1) att vanlig förlagsrätt mot royaltyavräkning upplåtes (utfallet är då ovisst och fördelas rimligen på flera år) eller 2) att man mot engångsersättning upplåter exploateringsrätten för all framtid.

När överlåtelse enligt A sker, har man vid prisets bestämmande att ta hänsyn till tidigare uppkomna förskott, som belastar avtalsförhållandet med förläggaren. Om en överlåtelse avser såväl A som B 2, kommer också ett avräkningsförfarande in i bilden, varvid uppkomna skulder till förlaget likvideras.

Vi utgår ifrån, att upplåtelse enligt B 1 inte vållar några problem i den mån royaltyavkastning på en sådan upplåtelse inflyter, skall ju dödsboet alternativt dödsbodelägare skatta som för inkomst av rörelse. Det väsentligaste i vår förfrågan om förhandsbesked var alltså att få en bedömning av situationen, om försäljning enligt A eller B 2 eller en kombination av dem båda äger rum. Vi får därvid påpeka, att det är oerhört svårt att i dag klarlägga, vilka verk som faller under B, eftersom någon fullständig bibliografi inte föreligger.

RSV/FB Dt
1981:32

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 30 maj 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Bylin, Brissman, Blomqvist, Gustafson, Ulfhielm, Folke Nilsson, Heimer, Rune) följande förhandsbesked.

Royalty som dödsboet uppbär på grund av förlagsavtal som ingåtts av X utgör för dödsboet skattepliktig intäkt av rörelse. Om dödsboet mot ett engångsbelopp upplåter förlagsrätten för all framtid till verk vars utgivning reglerats genom av X ingångna förlagsavtal och därmed avstår från sina rättigheter enligt avtalen, utgör därför vad dödsboet uppbär genom en sådan upplåtelse skattepliktig intäkt av rörelse för dödsboet.

Upplåter dödsboet förlagsrätten till visst verk mot årliga royaltymbetalningar får upplåtelsen ses som ett led i ett fortlöpande utnyttjande av rätten till verket. Utbetalningarna utgör därför skattepliktig intäkt av rörelse för dödsboet.

Om dödsboet mot engångsersättning upplåter förlagsrätten för all framtid till verk beträffande vilka utgivningsrätten inte reglerats genom avtal med förläggare får dödsboet anses ha avhänt sig väsentligen hela det återstående värdet i rätten till ifrågavarande verk. Vad dödsboet uppbär genom en sådan överlåtelse utgör inte för dödsboet skattepliktig intäkt.

Vice ordföranden Bylin och ledamoten Blomqvist var skiljaktiga och anförde:

Enligt stadgad praxis anses en konstnärs rörelse upphöra vid konstnärens död. Dödsboet kan i dessa fall realisera den avlidnes verk utan att drabbas av beskattning för inkomst av rörelse under förutsättning att realisationen inte sker under rörelsemässiga former. Det får alltså inte vara fråga om ett fortlöpande utnyttjande av viss rätt till respektive verk. När frågan gäller sk författarroyalty har det i rättspraxis i regel gällt författarens arvingar som fortlöpande uppburit ersättning på grund av arvlåtarens förlagsavtal se t ex RÅ 1951 Fi 7-9. Ett fortlöpande utnyttjande torde också ha förekommit i RÅ 1964 Fi 1410-1411. Även en författares rörelse måste emellertid anses ha upphört vid dödsfall. Eftersom dolda reserver här saknas kan det ur fiskal synpunkt ej heller vara av intresse att tillämpa kontinuitetsprincipen enbart på den grund att författaren uppburit författarroyalty. Det engångsbelopp dödsbo eller arvingar efter skifte kan komma att uppbära på grund av överlåtelse för all framtid av rättigheter enligt förlagsavtal kan inte anses utgöra inkomst av rörelse. Beloppet skall i stället behandlas enligt reglerna för beskattning av sådan lös egendom som omnämns i 35 § 4 mom kommunalskattelagen. På grund härav och eftersom dessa rättigheter ej förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång utgör engångsbeloppet ej skattepliktig intäkt. I övrigt är vi ense med majoriteten.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade dödsboet att avhändelse av förlagsrätten för all framtid till verk vars utgivning reglerats i förlagsavtal, som

X själv ingått, skulle beskattas enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning.

**RSV/FB Dt
1981:32**

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

En överlåtelse av förlagsrätterna under angivna förutsättningar innebär att dödsboet slutligt avhänder sig rättigheterna till ifrågavarande litterära verk. Den tillgång som dessa rättigheter utgör för dödsboet är ej att hänföra till omsättningstillgång i boets rörelse eller sådan tillgång likställd med patenträtt som avses i punkt 1 andra stycket anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen. Vid sådant förhållande utgör överlåtelsen av förlagsrätterna sådan avyttring av lös egendom som omnämns i 35 § 4 mom kommunalskattelagen. Den intäkt dödsboet erhåller genom överlåtelsen skall således behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst.

Regeringsrätten ändrar riksskatteverkets förhandsbesked i enlighet härmed.

Regeringsrådet Mueller tillade:

Besvärerna får anses avse främst två typfall av överlåtelser för all framtid mot engångsersättning. Det ena är att dödsboet överlåter endast den rätt som tillkommer dödsboet enligt ett av X personligen ingånget förlagsavtal som gäller utan begränsning under hela den tid som upphovsrätten för det litterära verket består. Det andra typfallet avser att X personligen ingått ett förlagsavtal som gäller med viss begränsning i vad avser giltighetstiden eller utgivningsrätten i övrigt. I det första typfallet kommer en överlåtelse för all framtid mot en engångsersättning i allmänhet att innebära endast att dödsboets rätt till en periodiskt utgående ersättning utbytes mot en rätt till ett engångsbelopp. I det senare typfallet ingår dels ett sådant utbyte som nu sagts, dels en överlåtelse av förlagsrätt utöver den som X själv hade överlåtit.

Regeringsrättens dom den 5 juni 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

En hälftenägd jordbruksfastighet har förklarats kunna ingå i samma förvärvskälla som ägarens övriga — helägda — jordbruksfastigheter. En överlåtelse av del av denna förvärvskälla representerande knappt hälften av de sammanlagda såväl taxerings- som skogsbruksvärdena har vid tillämpning av skogskontolagen inte ansetts utgöra en överlåtelse av den väsentliga delen av förvärvskällan

**RSV/FB Dt
1981:33**

1 Ansökningen

I ansökningen anförde X bl a följande.

Jag har för närvarande följande fastigheter i min ägo:

Beteckning	Tax.värde	Skogsbruksvärde
A (1/2)	240 000	172 500

RSV/FB Dt
1981:33

B	105 000	87 000
C	80 000	80 000
D	45 000	41 000
Summa	470 000	380 500

Fastigheterna, som huvudsakligen är skogsfastigheter, brukas i sambruk och har i inkomstdeklarationerna redovisats som en enda förvärvskälla. Samtliga fastigheter ligger inom samma kommun.

Min avsikt är att som gåva överlåta 23/24 av fastigheten A (1/2) till min dotter. I taxeringsvärde motsvarar det 230 000 kronor.

Mina frågor gäller beskattning av skogskontomedel vid en överlåtelse enligt ovan.

I § 9 skogskontolagen sägs att skogskontomedel genast skall tas till beskattning om den väsentliga delen av förvärvskällan övergår till annan.

X anhöll om förhandsbesked huruvida samtliga fastigheter skulle betraktas som en förvärvskälla och huruvida 23/24 av fastigheten A (1/2) kunde anses vara den väsentliga delen av förvärvskällan. Om nämnden skulle anse att fastigheten A (1/2) skulle utgöra en egen förvärvskälla anhöll X om besked efter vilka principer som skogskontomedlen skulle beskattas.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

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

Av punkt 1 tredje stycket anvisningarna till 18 § kommunalskattelagen framgår att även om flera skattskyldiga har inkomst från samma fastighet så kan fastigheten för den ene skattskyldige ingå i en mera omfattande förvärvskälla. Enbart den omständigheten att sökanden inte äger hela, utan enbart en viss andel av, fastigheten A kan därför inte anses medföra att denna fastighetsdel bildar en särskild förvärvskälla. Med hänsyn härtill och under förutsättning att övriga i punkt 1 av anvisningarna till 18 § kommunalskattelagen angivna förutsättningar är uppfyllda förklarar nämnden att sökandens andel av fastigheten A ingår i samma förvärvskälla som sökandens övriga i ansökningen angivna fastigheter. Vad härefter angår frågan om tjugotre tjugofjärdedelar av sökandens andel av fastigheten A utgör den väsentliga delen av sådan förvärvskälla beaktar nämnden följande. Alla fastigheterna är huvudsakligen skogsfastigheter. De på tjugotre tjugofjärdedelar av sökandens andel av fastigheten A belöpande taxerings- och skogsbruksvärdena understiger hälften av såväl de sammanlagda taxeringsvärdena som de sammanlagda skogsbruksvärdena på de i förvärvskällan ingående fastigheterna. På grund härav förklarar nämnden att tjugotre tjugofjärdedelar av sökandens andel av fastigheten A inte kan anses utgöra den väsentliga delen av förvärvskällan.

3 Regeringsrätten

RSV/FB Dt
1981:33

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten skulle förklara att 23/24 av hälften av fastigheten A utgjorde den väsentliga delen av förvärvskälla för vilken insättning på skogskon- to gjorts och att om nämnda andel överläts, inestående medel genast skulle tas upp som intäkt av skogsbruk.

I dom den 5 juni 1981 lämnade regeringsrätten (Paulsson, Delin, Wahlgren, Mueller) besvären utan bifall.

Regeringsrättens dom den 19 oktober 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

Vid aktiebolags övergång till annan företagsform får under vissa förutsättningar övertagaren tillgodogöra sig av bolaget ej utnyttjade förlustavdrag. Att sådana förlustavdrag får göras högst med belopp som svarar mot inkomsten av den övertagna förvärvskällan innebär inte att förlustavdrag skall göras i förvärvskällan

RSV/FB Dt
1981:34

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

Undertecknad får härmed ansöka om förhandsbesked rörande viss tillämpning av Lag om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m m (SFS 1974:990).

Frågan gäller huruvida från aktiebolaget övertagen rätt till förlustavdrag får hänföras till den förvärvskälla, som övertagits från aktiebolaget, eller om sådant förlustavdrag skall göras från det sammanlagda beloppet av förvärvskällor efter underskottsavdrag och övriga allmänna avdrag, således enligt 4 § Lag om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst (SFS 1960:63).

Frågan är av betydelse för bestämmandet av underlag för beräklandet av egenavgifter och påverkar således även taxeringen.

I 8 § Lagen (SFS 1974:990) hänvisas till förlustutjämningslagen, varmed kan avses reglerna om ägarkrets, beloppsgräns och tid. Någon särskild bestämmelse som reglerar frågan om var förlustavdraget skall göras, kan jag inte utläsa ur sagda lag. Om aktiebolaget bibehållits, skulle vinstmedel, som tagits i anspråk till förlusttäckning, inte ha medfört ökning av underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter, vilket, med åberopande av kontinuitetsprincipen, talar för att förlustavdraget skulle få hänföras till förvärvskällan, såsom uttryckligen stadgas beträffande t ex kommunalskatteavdraget.

Omständigheterna i mitt fall är följande.

Aktiebolaget har ett aktiekapital av 14 850 kronor fördelat på 297 aktier, varav jag äger 140 aktier. Jag är aktivt verksam i bolaget. Bolaget, som vid 1980 års taxering ej hade något utnyttjat förlustavdrag, beräknas för innevarande beskattningsår (= kalenderår) komma att redovisa förlust och underskott vid

RSV/FB Dt
1981:34

1981 års taxering till statlig och kommunal inkomstskatt med 100 000 à 200 000 kronor.

Bolaget avser begära att bolaget avföres ur aktiebolagsregistret enligt bestämmelserna i SFS 1975:1257. Verksamheten kommer därvid att överlåtas till ett handelsbolag med tillämpning av Lagen (SFS 1974:990). Villkoren för skattebefrielse enligt 2 § kommer att vara uppfyllda. Handelsbolagets verksamhet avses börja 1981-01-01 med kalenderår såsom räkenskapsår.

Frågan, varå förhandsbesked önskas, formuleras så:

”Får, vid tillämpning av Lag om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m m (SFS 1974:990), förlustavdrag, som skulle ha tillkommit aktiebolaget, hänföras till den förvärvskälla, som övertagits från aktiebolaget?”

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 27 mars 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Linderberg, Hallgren, Toftred) följande förhandsbesked.

Enligt 8 § lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m m övergår aktiebolagets rätt till förlustavdrag till övertagare. Förutom i lagen uppställda allmänna krav om ägaridentitet m m gäller att övertagare får tillgodogöra sig av bolaget ej utnyttjade förlustavdrag högst med belopp som svarar mot inkomsten av den förvärvskälla som den från aktiebolaget övertagna verksamheten ingår i. Detta innebär emellertid inte att hos aktiebolaget ej utnyttjat förlustavdrag får dras av i förvärvskällan. Avdraget skall göras på sätt föreskrivs i 4 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst, d v s efter det att från sammanlagda beloppet av övertagarens inkomst från en eller flera förvärvskällor avdrag i förekommande fall skett för underskott i förvärvskälla och för övriga allmänna avdrag.

Nämnden svarar därför nej på den framställda frågan.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten fullföljde sökanden sin talan.

I dom den 19 oktober 1981 beslöt regeringsrätten (Wieslander, Reuterswärd, Petrén, Wahlgren, Brink) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 5 november 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt
1981:35

Tillämpning av 8 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst. I ett fåmansbolag hade en aktieägare ökat sitt aktieinnehav med 16,6 procent och sitt röstetal vid bolagsstämma med 5,93 procent. Med hänsyn till särskilda omständigheter har förändringarna i bolagets ägarstruktur inte ansetts ha nämnvärt påverkat inflytandet i bolaget, varför hinder mot förlustavdrag har förklarats inte föreligga för bolaget

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

AB X har ett aktiekapital på 500 000 kr fördelat på 500 aktier å nominellt 1 000 kr. Aktierna fördelar sig på 100 A-aktier med vardera 10 röster och 400 B-aktier med vardera en röst. Räkenskapsåret motsvarar kalenderåret. Vid 1979 års taxering redovisades ett underskott på 216 895 kr.

Vid ingången av förluståret, den 1 januari 1978, ägdes aktierna i AB X av följande personer.

	Aktier	Röster	Aktier	Röster
A	100 A	1 000	20,0 %	71,43 %
B	150 B	150	30,0 %	10,71 %
C	83 B	83	16,6 %	5,93 %
D	83 B	83	16,6 %	5,93 %
E	83 B	83	16,6 %	5,93 %
F	1 B	1	0,2 %	0,07 %
	500	1 400	100,0 %	100,00 %

Vid utgången av år 1980 kommer aktierna att ägas av följande personer. Därvid bortses från förhållanden som betingas av att aktierna genom arv, testamente eller bodelning övergått på annan eller andra fysiska personer.

	Aktier	Röster	Aktier	Röster
A:s dödsbo	100 A	1 000	20,0 %	71,43 %
B	233 B	233	46,6 %	16,64 %
C	83 B	83	16,6 %	5,93 %
E	83 B	83	16,6 %	5,93 %
F	1 B	1	0,2 %	0,07 %
	500	1 400	100,0 %	100,00 %

Förändringarna i innehavet beror på att B under år 1979 av familjeskäl föranleddes påfordra inlösen av systemen D:s post. Hon hade liksom C och E förvärvat aktierna genom gåva den 14 juli 1975 av A i enlighet med bifogade kopia av gåvobrev. Det framgår att gåvotagarnas rätt att förfoga över gåvan är starkt begränsad.

Fråga har nu uppkommit om vilken verkan ovan angivna förändringar i aktieinnehavet har på bolagets rätt att utnyttja förlustavdraget vid 1981 års taxering.

AB X önskade förhandsbesked att — såvitt avsåg tillämpningen av 8 § lagen om förlustutjämning — B:s förvärv av systemen D:s aktier inte skulle utgöra hinder för bolaget att vid 1981 års taxering utnyttja den år 1978 uppkomna förlusten.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 24 april 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Rosén, Blomqvist, Enslöv, Heimer) följande förhandsbesked.

Av bestämmelserna i 8 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst följer att, så snart en förändring i ett fåmans-

**RSV/FB Dt
1981:35**

aktiebolags ägarestruktur mellan de två för förlustavdrag relevanta tillfällena är av en viss inte obetydlig omfattning, bolaget går miste om rätten till förlustavdrag.

Genom den i ansökningen angivna överlåtelsen av aktier i sökandebolaget har B mellan ingången av förluståret 1978 och utgången av beskattningsåret 1980 ökat sitt direkta aktieinnehav från 30 till 46,6 procent av bolagets aktier. B:s aktieförvärv under 1979 innebär att hans direkta röstetal vid bolagsstämman ökat från 10,71 procent till 16,64 procent. Vid bedömningen skall också beaktas att B är verkställande direktör i bolaget och att aktieförvärvet skett med stöd av bestämmelse i ett gåvobrev av den 14 juli 1975. Enligt denna bestämmelse ägde B påfordra inlösen av aktierna. Före majoritetsägaren i bolaget, A, har avlidit 1980.

Nämnden finner att förändringen i ägareförhållandena mellan ingången av förluståret och utgången av 1980 inte kan anses så obetydlig att bolaget har kvar rätten till förlustavdrag. Nämnden förklarar därför att bolaget vid 1981 års taxering inte har rätt till förlustavdrag.

Ledamöterna Brissman, Gustafson, Nilsson och Wihlborg anmälde skiljaktig mening och anförde:

B har inte genom sitt förvärv av 16,6 procent av bolagets aktier (5,93 procent av röstetalet) från systemen D fått möjlighet att i nämnvärd mån öka sitt inflytande över bolaget. Den omständigheten att A avlidit och att till följd härav inflytandet för de olika delägarna kan komma att förändras bör mot bakgrund av utformningen av sista meningen i 8 § lagen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst inte beaktas vid en bedömning av om B:s nu aktuella förvärv skall påverka bolagets rätt till förlustavdrag. Vi finner att förändringarna är av så begränsad omfattning att bolaget under i ansökningen angivna förhållanden bort anses bibehålla vid sin rätt till förlustavdrag.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten fullföljde AB X sin talan.

Den 5 november 1981 beslöt regeringsrätten (Simonsson, Petré, Wahlgren, Voss) följande dom.

Ändringen av ägareförhållandena i bolaget genom B:s förvärv av aktier från systemen D uppgår visserligen till 16,6 procent av aktiekapitalet. Genom förvärvet ökas emellertid hans röstetal vid bolagsstämman med endast 5,93 procent. Med hänsyn härtill och till vad i övrigt upplysts om ägare- och andelsförhållandena i bolaget och med beaktande jämväl av att B enligt det i ansökningen åberopade gåvobrevet redan vid ingången av förluståret 1978 haft möjlighet att inlösa systemens aktiepost, får förändringen i bolagets ägarstruktur mellan ingången av nämnda förlustår och utgången av beskattningsåret 1980 anses ha icke nämnvärt påverkat inflytandet i bolaget. Då förändringen är av begränsad omfattning föreligger inte hinder för bolaget att vid 1981 års taxering utnyttja den 1978 uppkomna förlusten.

Regeringsrätten ändrar riksskatteverkets förhandsbesked i enlighet härmed.