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 2 1982-Årg 12

Regeringsrättens dom den 4 september 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

Ett bolag, som har ansetts driva byggnadsrörelse, innehade med bostadsrätt ett antal lägenheter, som bolaget använde som kontor. Bolaget hade i betydande omfattning utfört ombyggnadsarbeten i lägenheterna. Bostadsrätterna har ansetts utgöra omsättningstillgångar i bolagets rörelse

RSV/FB Dt 1982:1

Utkom från trycket den 26 februari 1982

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

X AB bedriver sedan 1967 verksamhet inom byggnadsbranschen. Företaget har ca 80 årsanställda. — — — Företagets verksamhet skiljer sig till viss del från vad som är traditionellt inom branschen. Företagets affärsidé är att för olika beställare — byggherrar — övergripande ansvara för byggnation, från utformning av byggnad till färdigt, inflyttningsklart objekt. X AB utför projektledning, projekteringsmedverkan, produktionsledning och byggplatsledning. I begreppet byggplatsledning inbegrips även entreprenörsansvar gentemot myndigheter för såväl teknik som arbetarskydd. Personalen består av endast tjänstemän, främst byggnadstekniker. Företaget har således inga arbetare anställda, men tillhandahåller kontors- och manskapsbodar, inhägnader samt elektrisk utrustning för arbetsplatsernas drift. Det egentliga byggnadsarbetet utförs av 50-150 olika underentreprenörer per projekt vars tjänster och produkter X AB upphandlar. För projekteringen anlitas arkitekter och andra externa konsulter.

Underentreprenörernas och konsulternas arbeten faktureras på och betalas av X AB för beställarens räkning. En internationell beteckning på X AB:s arbetssätt är "construction management".

Företagets roll är således att åt beställare projektera, leda och ansvara för hela byggnadsprojekt. Mellan X AB och beställaren ingås särskilt avtal härom. Se bifogade standardversion. Som framgår av paragraf 12 i avtalet utför X AB arbetena mot fast arvode utom vad avser platsledning som oftast utförs mot timarvode. X AB har garantiansvar enligt AB 72 och AFU 74 gentemot beställaren för alla arbeten oavsett ersättningsform. Vid samtliga upphandlingar betingar sig X AB inget prispålägg gentemot beställaren — ingen handelsvinst.

Företaget bedriver sedan 1968/69 sin huvudsakliga verksamhet i fastigheten F. Denna fastighet ägs sedan 1969/70 av bo-

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

stadsrättsföreningen B med ett 30-tal medlemmar. Fastighetens totala kontorsyta är ca 8 000 m², varav bolaget förfogar över 24,4 % eller ca 2 000 m².

Bolaget äger 9 andelar i föreningen representerande mindre än 25 % av det totala röstetalet på föreningsstämman. Andelarna är upptagna som anläggningstillgångar i bolagets räkenskaper. Under innehavstiden har aktiebolaget löpande bekostat underhåll och reparationer av de egna lokalerna för totalt 1,5-2,0 Mkr.

För redovisningen i kommande deklarationer av bl a fastighetsöverlåtelse och pågående arbeten behöver vi få följande frågor besvarade.

Fråga 1. Är p 3 av anvisningarna till 41 § KL och RSV:s anvisningar för byggnadsföretagen (RSV Dt 1975:23) tillämpliga på den av bolaget bedrivna rörelsen?

Om fråga 1 besvaras jakande önskas följande besked angående andelarna i bostadsrättsföreningen.

Fråga 2. Är andelarna att betrakta som sådana anläggningstillgångar som vid en försäljning faller under reglerna för realisationsvinstbeskattningen?

Fråga 3. Därest fråga 2 besvaras jakande önskas besked i vad mån andelarna skall behandlas som lagertillgångar om aktiebolaget efter nyförvärv skulle komma att äga a) mellan 25 % och 50 % av andelarna i bostadsrättsföreningen? b) mer än 50 %?

Fråga 4. Medför en uppskrivning av värdet på andelarna i aktiebolagets räkenskaper att en motsvarande skattepliktig rörelseinkomst uppkommer för bolaget?

Bolaget hade härefter anfört:

Efter ingivande av ansökan har förekommit ett fall av försäljning av andelar i bostadsrättsföreningen B. Därvid framkom att alla medlemmar är enligt stadgarna skyldiga att vid ändringar i lokaler återställa desamma i ursprungligt skick. De arbeten som vi lagt ned i våra lokaler avser främst reception, interna trappor, datarum o dyl. Det innebär att vi till allra största delen får räkna med att återställa lokalerna i samma skick som vid inflyttningen, d v s vi kan inte räkna med att de nedlagda kostnaderna har något värde vid en avflyttning och försäljning av andelarna.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 23 januari 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Wihlborg) följande förhandsbesked.

Med hänsyn till det som X AB har upplyst om sin verksamhet får bolaget anses hänförligt till sådana byggnadsföretag som avses i riksskatteverkets anvisningar den 18 juni 1975 om värdesättningen vid inkomsttaxeringen av lager m m hos byggnadsföretag, värme- och sanitetsinstallationsföretag m fl (RSV Dt 1975:23). Nämnden besvarar fråga 1 i enlighet härmed.

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

X AB:s innehav av andelar i bostadsrättsföreningen B får anses utgöra substitut för direktägd fastighet. Med hänsyn till omfattningen av de arbeten som bolaget har lagt ned på sina lokaler i föreningens fastighet får bolagets andelar i bostadsrättsföreningen B anses ha karaktär av lagerandelar för bolaget. Att bolaget vid en försäljning av sina andelar kan komma att bli skyldigt att återställa lokalerna i ursprungligt skick förändrar inte denna bedömning. Nämnden besvarar därför fråga 2 med nej.

Med hänsyn till svaret på fråga 2 erfordras det inte något svar på fråga 3.

Då andelarna i bostadsrättsföreningen B får anses ha karaktär av lagerandelar för bolaget förklarar nämnden att en uppskrivning av värdet på andelarna i bolagets räkenskaper medför att en motsvarande skattepliktig rörelseinkomst uppkommer för bolaget. Fråga 4 besvaras således med ja.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade X AB att fråga 2 skulle besvaras med ja och att därför fråga 3 skulle besvaras samt att fråga 4 skulle besvaras med nej.

Den 4 september 1981 beslöt regeringsrätten (Petrén, Brodén, Hultqvist, Brink) följande dom.

Bolaget innehar med bostadsrätt ett antal lägenheter i en bostadsrättsföreningen B tillhörig kontorsfastighet. Innehavet av dessa bostadsrätter är i det i fråga 2 avsedda sammanhanget att jämställa med ett ägande. Då de ombyggnader bolaget utfört i lägenheterna är av betydande omfattning och dragit avsevärda kostnader, blir bostadsrätterna att anse som omsättningstillgångar i bolagets rörelse.

På grund härav skall fråga 2 besvaras nekande, varvid fråga 3 bortfaller.

Regeringsrätten finner lika med riksskatteverket fråga 4 skola besvaras jakande.

Regeringsrätten lämnar bolagets besvär utan bifall.

Regeringsrättens dom den 4 september 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

Sparbank, som förvärvar en av annan bank bedriven bankrörelse, har förklarats inte vara berättigad till omedelbart avdrag för den del av köpeskillingen som avsåg ersättning för beräknad framtida avkastning på den övertagna bankrörelsen

Utkom från trycket
den 26 februari 1982

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

Enligt ett avtal mellan sparbanken A och sparbanken B skulle sparbanken A under 1980 överlåta sin bankrörelse vid vissa bankkontor till sparbanken B. Ersättning skulle utgå med 6 milj[1] kr. Enligt bankinspektionen måste sparbanken B bokföra hela köpeskillingen som en kostnad år 1980. I ett yttrande hade bankinspektionen därvid anfört bl a följande.

[1] Fingerat belopp

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

Frågan om upptagande av goodwill som tillgång har behandlats i prop nr 3/1954 till 1955 års banklag, sid 198, där hänvisning har skett till vad 1949 års banklagssakkunniga har uttalat, nämligen att goodwills upptagande som tillgång vore främmande för sådan verksamhet som bank bedriver. I de sakkunnigas förslag till banklag har följaktligen inte intagits någon bestämmelse om att goodwill kan få upptagas som tillgång. Departementschefen har i propositionen uttalat, att han till alla delar godtar de sakkunnigas förslag beträffande värderingen av bankers tillgångar. Banklagens regler i det ifrågavarande avseendet har senare vid 1968 års ändringar av banklagstiftningen överförts till sparbankslagen.

Enligt bestämmelserna i banklagarna får således belopp, som erlagts för goodwill, inte upptagas som tillgång. Ersättning för goodwill skall omedelbart bokföras som kostnad.

Sparbanken B önskade — med anledning av att man enligt sparbankslagstiftningen var tvingad att omkostnadsbokföra köpeskillingen 1980 — förhandsbesked av den innebörden att köpeskillingen var avdragsgill i sin helhet även skattemässigt detta år. Man framhöll att en annorlunda behandling skattemässigt skulle komma att innebära en utomordentlig påfrestning på sparbankens lönsamhet och soliditet och att strukturförändringar i så fall avsevärt skulle försvåras i framtiden.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 19 december 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Lindholm, Blomqvist, Gustafson, Heimer, Arvidson) följande förhandsbesked.

Den av sparbanken B till sparbanken A utgivna köpeskillingen utgör, till den del den avser ersättning för beräknad framtida avkastning på den övertagna bankrörelsen, ersättning för tillgång av goodwills natur. Enligt punkt 5 anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen får kostnad för anskaffning av sådan tillgång dras av endast genom årliga värdeminskningsavdrag. Nämnden förklarar därför att sparbanken B inte har rätt till omedelbart avdrag för hela kostnaden för förvärvet av den från sparbanken A övertagna bankrörelsen.

Ledamöterna Brissman och Folke Nilsson anmälde skiljaktig mening och anförde:

> Av bankinspektionens skrivelse — — — framgår att banklagstiftningen lägger hinder i vägen för att aktivera ersättning i samband med övertagande av rörelsen vid vissa kontor och — — — att ersättningens skattemässiga karaktär är oklar. I den mån ersättningen likväl skattemässigt skulle vara av goodwills natur inträder intressekonflikt mellan banklagstiftningen och skattelagstiftningen. Enligt vårt förmenande bör i sådant läge banklagstiftningen få företräde. Vi anser därför att nämnden bort förklara att ersättningen utgör omedelbart avdragsgill kostnad för sparbanken.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade sparbanken B att regeringsrätten

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

skulle ändra förhandsbeskedet och förklara den i målet ifrågavarande delen av köpeskillingen utgöra omedelbart avdragsgill kostnad för sparbanken.

I dom den 4 september 1981 beslöt regeringsrätten (Petrén, Brodén, Hultqvist, Brink) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 20 oktober 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

Uppskov hade medgivits på grund av en avyttring som skett före den 1 april 1976. Vid beräkning av realisationsvinst med anledning av försäljning av ersättningsfastigheten skall denna fastighets ingångsvärde minskas med uppskovsbeloppet före omräkningen med index

Utkom från trycket den 26 februari 1982

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande.

Härmed får jag anhålla om bindande förhandsbesked i fråga rörande min inkomsttaxering.

Den 20 februari 1975 avyttrade jag jordbruksfastigheten X varvid skattepliktig realisationsvinst uppkom med 209 400 kronor. Genom beslut av länsskatterätten har jag beviljats uppskov med beskattningen av realisationsvinsten i fråga.

Den 18 januari 1975 förvärvade jag tillsammans med min hustru jordbruksfastigheten Y. Förvärvet i fråga har av kammarrätten godtagits som ersättningsanskaffning.

Fråga har nu uppkommit att under innevarande eller nästa år avyttra ett bebyggt område av ersättningsfastigheten. Vid denna tilltänkta avyttring skall fortfarande tillämpas bestämmelserna i den numera upphävda lagen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst (SFS 1968:276) i dess lydelse intill den 22 juni 1976. Av särskilt intresse i sammanhanget är vad som stadgades i nämnda lags 4 § fjärde stycket.

I senare utrednings- och lagstiftningssammanhang har stadgandet getts den tolkningen, att uppskovsbeloppet skall minska ersättningsfastighetens oupprä knade ingångsvärde. Mot denna tolkning kan invändas dels att begreppet ingångsvärde inte var entydigt före 1976, dels att föredragande departementschefen i prop 1968:88 sid 19 genom ett tillämpningsexempel klart visat, att uppskovsbeloppet skall minska det uppräknade värdet.

Vid det tillfälle jag begärde uppskov hade jag inte anledning räkna med annat än att uppskovsbeloppet i sinom tid skulle beskattas enligt de grunder, som preciserats i uppskovslagens förarbeten. Om beskattning nu anses skola ske efter andra grunder, måste jag ta ställning till dels om jag över huvud taget skall genom en försäljning utsätta mig för den rättsförlust, som nytolkningen leder till, dels hur jag i så fall genom andra dispositioner skall kunna möta realisationsvinsten i fråga.

— — — —

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

Med stöd av det anförda hemställer jag att rättsnämnden till ledning vid mina taxeringar åren 1982 och 1983 vill jakande besvara följande frågor.

1 Skall vid beräkning av realisationsvinst genom avyttring av ett område från Y ingångsvärdet — på sätt som angivits i prop 1968:88 sid 19 — först uppräknas efter index för tiden från förvärvsåret och sedan minskas med uppskovsbeloppet?

— — — —

2 RSVs nämnd för rättsärenden

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

Enligt 4 § fjärde stycket lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst i dess lydelse intill den 22 juni 1976 skall vid beräkning av realisationsvinst genom avyttring av ersättningsfastighet det ingångsvärde som gäller för denna fastighet enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen minskas med uppskovsbeloppet. Nämnda lagrum i uppskovslagen är tillämpligt vid den aktuella delförsäljningen. Av bestämmelserna kan det inte klart utläsas huruvida ingångsvärdet först skall räknas om med omräkningstal och sedan minskas med uppskovsbeloppet eller om ingångsvärdet före omräkning med omräkningstal skall minskas med uppskovsbeloppet. Det förstnämnda alternativet får emellertid anses gälla. En sådan tolkning av bestämmelsen vinner stöd av uttalanden i lagens förarbeten. Föredragande departementschef har nämligen i prop 1968:88 (sid 19) med ett sifferexempel angett effekterna av uppskovsreglerna, vari bl a ingångsvärdet omräknats före avräkningen av uppskovsbeloppet. Med hänsyn härtill svarar nämnden ja på fråga 1.

— — —

Ledamoten Enslöw och biträdande skattedirektören Wennerholm anmälde skiljaktig mening och anförde:

> Enligt nu aktuell lydelse av 4 § fjärde stycket av 1968 års uppskovslag (1971:926) skall det ingångsvärde, som gäller för ersättningsfastigheten enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen minskas på visst angivet sätt. I punkt 2 tredje stycket anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen anges ingångsvärdet såsom det inte omräknade värdet. Termen ingångsvärde används ytterligare fyra gånger i samma anvisningspunkt, i samtliga fall i betydelsen inte omräknat värde. Vi kan därför inte finna annat än att termen ingångsvärde har en entydig betydelse i nu aktuell lagtext. Vid sådant förhållande menar vi att man inte kan låta ett mot lagtexten i förarbetena givet exempel få ta över lagtextens ordalydelse. Vi anser därför att nämnden bort svara nej på fråga 1.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att fråga 1 i ansökningen skulle besvaras med nej.

Den 20 oktober 1981 beslöt regeringsrätten (Mueller, Björne) följande

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

dom.

A:s ansökan om förhandsbesked avser beräkning av realisationsvinst vid en försäljning av en s k ersättningsfastighet. Försäljningen avses äga rum under 1981 eller 1982.

Vid överlåtelse av den med ansökningen avsedda ersättningsfastigheten skall enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst tillämpas den numera upphävda lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst i dess lydelse intill den 22 juni 1976. I 4 § fjärde stycket sistnämnda lag föreskrevs intill den 22 juni 1976 att vid beräkning av realisationsvinst genom avyttring av ersättningsfastighet skall det ingångsvärde, som gäller för denna fastighet enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen, minskas med beloppet av den skattepliktiga realisationsvinst som uppskovet avser. Frågan i målet gäller innebörden i begreppet "det ingångsvärde, som gäller för denna fastighet enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen". Bedömningen i detta hänseende avser närmast huruvida ersättningsfastighetens ingångsvärde skall anses utgöra den nominella anskaffningskostnaden eller det högre belopp som erhålls om anskaffningskostnaden uppräknas med tillämpligt indextal.

Till grund för förhandsbeskedet skall ligga nu gällande lydelse av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen. I anvisningspunkt 1 till 36 § kommunalskattelagen definieras numera begreppet ingångsvärde som avseende "erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d.". Denna definition ligger även till grund för utformningen av bl a anvisningspunkterna 2.a. och 6.a. till 36 § kommunalskattelagen. Den sålunda utformade definitionen kan inte ges annan tolkning än att med ingångsvärdet förstås, såvitt nu är ifråga, köpeskillingens nominella belopp. Denna tolkning vinner stöd av förarbetena (prop 1975/76:180 s 125-130, SkU 63, rskr 389). Den omständigheten att departementschefen i förarbetena till lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst har redovisat ett exempel av innebörd att begreppet ingångsvärde skulle betyda köpeskillingen uppräknad med tillämpligt indextal kan i vart fall numera inte beaktas.

På anförda skäl besvarar regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet i vad det överklagats, fråga nr 1 med nej.

Regeringsrådet Lidbeck yttrade:

I målet är fråga om tolkningen av 4 § fjärde stycket lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst i lagrummets lydelse intill den 22 juni 1976, närmare bestämt hur ingångsvärdet för ersättningsfastighet skall beräknas. I lagrummet talas om "det ingångsvärde som gäller för denna fastighet enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen".

I anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen sådana de lydde vid den tid varom nu är fråga används uttrycket "det för fastigheten gällande ingångsvärdet". Det måste antagas att det är detta värde som avses i uppskovslagens 4 § fjärde stycket. Innebörden av uttrycket "det för fastigheten gällande ingångs-

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

RSV/FB Dt 1982:3

värdet" är preciserad i 2. tredje stycket av nyssnämnda anvisningar. Här sägs att "det för fastigheten gällande ingångsvärdet — antingen detta utgör köpeskillingen vid förvärvet, taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen, taxeringsvärdet för år 1914 eller taxeringsvärdet året före dödsfallet eller motsvarande värde" — skall omräknas till det belopp vartill det skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde. Med ingångsvärde i uppskovslagen måste med hänsyn till det anförda förstås ersättningsfastighetens icke omräknade värde. Att föredragande departementschefen i förarbetena till uppskovslagen i ett sifferexempel utgått från ett omräknat ingångsvärde medför ej att lagrummet i fråga kan tillämpas annorledes än enligt sin lydelse.

Jag instämmer i det slut vartill ledamöterna Mueller och Björne kommit.

Regeringsrådet Hilding var skiljaktig och anförde:

Enligt 4 § fjärde stycket lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst i dess lydelse intill den 22 juni 1976 skall vid beräkning av realisationsvinst genom avyttring av ersättningsfastighet det ingångsvärde som gäller för denna fastighet enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen minskas med uppskovsbeloppet. Nämnda lagrum i uppskovslagen är tillämpligt vid den aktuella delförsäljningen. Av bestämmelserna kan inte helt otvetydigt utläsas huruvida ingångsvärdet först skall räknas om med omräkningstal och sedan minskas med uppskovsbeloppet eller om ingångsvärdet före omräkning med omräkningstal skall minskas med uppskovsbeloppet. Departementschefen har emellertid i förarbetena (prop 1968:88 s 19) angett ett exempel på hur uppskovsreglerna skall tillämpas. I detta exempel har ingångsvärdet omräknats med omräkningstal före minskningen med uppskovsbeloppet. Vid angivna förhållanden svarar jag, i likhet med riksskatteverket, ja på fråga nr 1.

På grund av det anförda gör jag ej ändring i riksskatteverkets beslut i vad det överklagats.

Regeringsrättens dom den 20 oktober 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1982:4

Utkom från trycket den 4 mars 1982

En person, som bedrev handel med begagnade bilar genom ett aktiebolag, hade privat förvärvat en s k veteranbil som han hade rustat upp. Vinst vid försäljning av bilen, som hade innehafts i mer än fem år, har förklarats inte utgöra skattepliktig inkomst

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande. A var ägare till A:s Motor AB som hade registrerats 1964. Bolaget hade bedrivit handel med bilar och verkstadsrörelse i X kommun. I oktober 1973 hade verksamheten flyttats till en annan kommun. I samband därmed hade verkstadsrörelsen upphört och bilhandeln minskat avsevärt i omfattning. A hade

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

därefter varit ensam anställd i bolaget. Under 1974 inköpte A privat från utomstående en bil av märket Allard L2X-K 1950 års modell för 15 000 kr. Bilen hade inte varit i trafik sedan 1959 och var i mycket dåligt skick. Alla delar till den fanns dock med. A hade utan medverkan av bolaget ställt i ordning bilen in i minsta detalj vilket innebar att den nu var i perfekt skick. De enda kostnader som han hade lagt ned på den hänförde sig till inköp av sufflett och lackering. Varken A eller bolaget hade handlat med veteranbilar eller sysslat med reparationer av sådana bilar. Det hade visat sig att bilen var ett mycket sällsynt exemplar. A hade från en person i utlandet blivit erbjuden 200 000 kr för bilen. Han önskade förhandsbesked om huruvida han skulle bli beskattad för vinst som uppkom vid en försäljning av bilen.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 8 maj 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, ordförande, Rosén, Blomqvist, Enslöw) följande förhandsbesked.

A har vid tidpunkten för förvärvet av ifrågavarande fordon bedrivit handel med bl a begagnade fordon i A:s Motor AB. På grund härav och det som i övrigt upplysts i ärendet får han vid förvärvet av fordonet anses ha bedrivit sådan handel jämväl för egen del. Nämnden förklarar därför att köpeskillingen vid en försäljning av fordonet utgör intäkt i rörelse för sökanden.

Ledamöterna Brissman, Gustafson, Hallgren och Toftered anmälde skiljaktig mening och anförde:

> A har uppgivit att den av A:s Motor AB bedrivna verksamheten inte omfattat handel med s k veteranbilar. Den av A privat anskaffade och upprustade bilen bör därför inte anses utgöra tillgång i rörelse för honom. Med hänsyn härtill och då A ägt bilen mer än fem år anser vi att nämnden bort förklara att vinsten vid försäljning av bilen inte utgör för A skattepliktig inkomst.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att vinst som kunde uppkomma vid en försäljning av bilen skulle förklaras inte utgöra för honom skattepliktig inkomst.

Den 20 oktober 1981 beslöt regeringsrätten (Lidbeck, Mueller, Engblom) följande dom.

Med hänsyn till vad som har framkommit i målet saknas anledning att hänföra ifrågavarande s k veteranbil — vars värde torde vara av i huvudsak musealt slag — till den av A bedrivna rörelsen för handel med begagnade bilar eller till någon annan av honom bedriven rörelse. A har ägt bilen i mer än fem år.

Med ändring av det av riksskatteverket lämnade förhandsbeskedet förklarar regeringsrätten att vinst som under åren 1981 och 1982 må uppkomma vid försäljning av bilen inte utgör någon för A skattepliktig inkomst.

Regeringsråden Hilding och Björne var skiljaktiga och gjorde ej ändring i riksskatteverkets förhandsbesked.

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

RSV/FB Dt 1982:5

Utkom från trycket den 4 mars 1982

Regeringsrättens dom den 15 september 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

En byggmästares försäljning av en jordbruksfastighet, som hade använts av honom för rekreationsändamål och som han utfört vissa reparationsarbeten på, har bedömts enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

A bedrev byggnadsverksamhet genom ett aktiebolag. Han hade förvärvat jordbruksfastigheten J år 1959 för rekreationsändamål. Fastigheten hade en areal på 449 065 kvm och bestod till huvudsaklig del av skogsmark. Byggnaden var från år 1880 och hade under åren 1960 - 1968 reparerats av A, varvid materialkostnaden hade uppgått till 16 820 kr. Skogsdriften, som sköttes av A och hans familj på fritiden, hade under den 20-åriga innehavstiden givit intäkter om sammanlagt 85 000 kr. Kostnaden för skogsplantor hade uppgått till 19 000 kr. Under fem av åren hade fastigheten lämnat överskott med sammanlagt 8 363 kr medan fastigheten de återstående åren lämnat underskott med sammanlagt 29 246 kr. Förhandsbesked önskades i följande frågor:

1. Hur kommer den vinst som kan uppstå vid A:s försäljning till utomstående av fastigheten J att beskattas?
2. Kommer det att medföra någon beskattningskonsekvens för A om fastigheten överlåtes såsom gåva till A:s son?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 5 december 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Brissman, Lindholm, Hallgren) följande förhandsbesked.

A bedriver genom aktiebolag byggnadsrörelse.

Fastigheten J kan inte anses ha anskaffats för att ingå i någon rörelse. Den är taxerad som jordbruksfastighet och visst skogsbruk har bedrivits på den. Fastigheten får emellertid med hänsyn till vad som upplysts i ärendet anses ha anskaffats främst för fritids- och rekreationsändamål. De byggnadsarbeten A tillsammans med sin familj utfört på fastigheten medför dock att åtminstone viss del av fastigheten måste anses ha karaktär av omsättningstillgång i rörelse.

I frågan om hela eller endast viss del av fastigheten skall anses utgöra omsättningstillgång gör nämnden följande bedömning.

Fastigheten omfattar 449 065 kvm och har ett skogsbruksvärde om 61 000 kr, medan byggnadsvärdet uppgår till 37 000 kr. Ehuru det skogsbruk som bedrivits på fastigheten hitintills varit av förhållandevis ringa omfattning och skett på fritid, bör inte de på byggnaden nedlagda arbetena medföra att hela fastigheten anses som omsättningstillgång i rörelse för A utan endast byggnaden med tillhörande tomtmark.

På grund av det ovan anförda förklarar nämnden som svar på fråga 1 att en försäljning av fastigheten J skall behandlas enligt reglerna för beskattning av rörelse såvitt avser byggnaden jämte tillhörande tomtmark och enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst såvitt avser resten av fastigheten.

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

Som svar på fråga 2 förklarar nämnden att en gåva till sonen av fastigheten innebär att den del av fastigheten som enligt ovan får anses utgöra omsättningstillgång tagits ut ur rörelsen. A skall därför redovisa ett belopp motsvarande marknadsvärdet på denna del av fastigheten som skattepliktig intäkt av rörelse. Beträffande resten av fastigheten uppkommer vid gåva inga inkomstskattekonsekvenser för A.

Ledamöterna Bylin, Gustafson och Wihlborg var skiljaktiga och anförde:

> Vi är ense med majoriteten att fastigheten inte kan anses ha anskaffats för att ingå i någon byggnadsrörelse.
>
> Fastigheten är emellertid taxerad som jordbruksfastighet och har en areal på 45 ha på vilken bedrivs skogsbruk. Vid sådant förhållande kan varken den omständigheten att byggnadsmaterial för underhållsarbeten under den 20-åriga innehavstiden inköpts för 16 820 kr eller det förhållandet att A under fritiden tillsammans med sin familj utfört underhållsarbetena medföra att fastigheten till någon del skall anses ingå i byggnadsrörelsen (jfr Mutén, Inkomst eller kapitalvinst sid 270 och SOU 1977:86 sid 306).
>
> Förhandsbesked bör därför utformas på det sätt att A:s försäljning av fastigheten skall behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst samt att en gåva av fastigheten inte skall medföra inkomstbeskattning för A.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att en försäljning av fastigheten skulle behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst och att en gåva av fastigheten till sonen ej skulle medföra inkomstbeskattning för A.

Den 15 september 1981 beslöt regeringsrätten (Petrén, Brodén, Hultqvist, Brink) följande dom.

I målet är fråga om överlåtelse av jordbruksfastighet. Utredningen ger inte stöd för antagande att fastigheten anskaffats för att ingå i någon av A bedriven rörelse. Handlingarna utvisar ej heller att fastigheten under A:s innehavstid haft sådant samband med det byggnadsaktiebolag, vari A är delägare, att fastigheten skall behandlas såsom omsättningstillgång i byggnadsrörelse, bedriven av A. En försäljning av fastigheten skall därför bedömas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst och en överlåtelse genom gåva skall inte medföra inkomstbeskattning för A.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det sagda.

Regeringsrättens dom den 22 september 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

En person, som hade varit anställd 25 år hos ett företag, hade blivit uppsagd och därvid erhållit skadestånd enligt 39 § lagen om anställningsskydd. Skadeståndsbeloppet förklarades vid tillämpning av lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst skola få fördelas på tio år

Utkom från trycket
den 4 mars 1982

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

RSV/FB Dt
1982:6

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

A hade varit anställd hos företaget X sedan 1955. Anställningen upphörde under 1980 sedan A hade sagts upp av företaget. Efter förhandlingar tillerkändes A skadestånd enligt 39 § lagen om anställningsskydd. Skadeståndet som motsvarade 32 månadslöner uppgick till 272 000 kr. A var numera sjukskriven och trodde sig inte kunna erhålla ny anställning.

A önskade förhandsbesked att viss del av skadeståndet skulle behandlas som ideellt skadestånd och därmed bli skattefritt samt att det övriga skadeståndet vid särskild beräkning för ackumulerad inkomst skulle fördelas på tre år eller om möjligt tio år.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 6 mars 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Brissman, Enslöw) följande förhandsbesked.

Den av A uppburna ersättningen om 272 000 kr är hänförlig till den förvärvskälla i vilken A har att redovisa intäkterna från anställningen hos X. Någon grund för att undantaga viss del av ersättningen från beskattning finns inte. Nämnden förklarar därför att ersättningen i sin helhet är att hänföra till skattepliktig intäkt av tjänst. Vidare förklarar nämnden att ersättningen utgör sådan inkomst som avses i 1 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst och att den får anses hänförlig till tre år. Nämnden besvarar de av sökanden ställda frågorna i enlighet härmed.

Ledamöterna Rosén, Nilsson, Gustafson anmälde skiljaktig mening och anförde:

> Av handlingarna i ärendet framgår bl a att A är född 1927 och att han erhållit skadestånd enligt bestämmelserna i 39 § lagen (1974:12) om anställningsskydd med 272 000 kr, motsvarande 32 månadslöner, samt att skadeståndet erhållits därför att arbetsgivarens uppsägning av A av allmän domstol förklarats ogiltig.
>
> A har i ansökningen uppgett, att han numera är sjukskriven och att han med stor sannolikhet inte kan erhålla annan anställning på grund av sitt hälsotillstånd. Av handlingarna framgår också att den förutvarande arbetsgivaren erbjudit A sjukpensionering. Mot bakgrund härav får skadeståndet anses utgöra icke blott kompensation för inkomstbortfall fram till dess A eventuellt får ny anställning utan även kompensation för lägre lön i en ny anställning än den lön han skulle ha erhållit i den tidigare anställningen.
>
> Skadeståndsbeloppet får därför anses utgöra kompensation för inkomstbortfall fr o m den dag hans anställning upphörde hos den tidigare arbetsgivaren och t o m den dag han skulle ha pensionerats. Då denna tid överstiger tio år bör skadeståndsbeloppet vid tillämpning av lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst anses hänförligt till tio år.

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

Den omständigheten att skadeståndet enligt bestämmelserna i 39 § lagen om anställningsskydd skall motsvara 32 månadslöner behöver ej medföra den bedömningen att skadeståndsbeloppet skall hänföras till tre år. Förarbetena till bestämmelserna i 39 § ger således inte stöd för att anta att bestämmelserna är ett uttryck för att lagstiftaren kalkylerat med att den uppsagde kan beräknas få ett nytt arbete efter 32 månader. Bestämmelserna är i stället ett uttryck för en strävan att skapa en kraftig, schablonmässigt beräknad sanktion av ekonomisk art mot den arbetsgivare som utan sakliga skäl säger upp en anställd samt en strävan att undvika tvister om beräkningen av skadeståndets storlek.

Vid tillämpningen av lagen om ackumulerad inkomst bör således skadeståndsbeloppet i detta fall få fördelas på tio år.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten hemställde A att skadeersättningen å 272 000 kr såsom ackumulerad inkomst skulle fördelas på tio år, avseende tiden 1971-1980.

Den 22 september 1981 beslöt regeringsrätten (Cars, Delin, Mueller) följande dom.

Ersättningen 272 000 kronor utgör sådant skadestånd som avses i 39 § lagen (1974:12) om anställningsskydd. Enligt detta lagrum utgår skadestånd i de fall då arbetsgivare åsidosätter domstols förklaring att uppsägning av en arbetstagare är ogiltig. Skadeståndets belopp beräknas i förhållande till det antal år som arbetstagaren varit anställd hos arbetsgivaren med viss förhöjning för äldre arbetstagare. Skadeståndet kan inte jämkas och är helt oberoende av hur stor skada arbetstagaren faktiskt tillfogas.

För A:s del har ersättningen bestämts med utgångspunkt i att han varit anställd hos arbetsgivaren mer än tio år.

Vid angivna förhållanden möter ej hinder att vid tillämpning av lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst fördela den till A utbetalda ersättningen på tio år.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda.

Regeringsråden Paulsson och Wahlgren var skiljaktiga och anförde:

Den ersättning, varom i målet är fråga, avser skadestånd enligt 39 § lagen (1974:12) om anställningsskydd. Skadestånd enligt nämnda lagrum utgår till arbetstagare till följd av att arbetsgivaren åsidosatt domstols förklaring om ogiltighet av uppsägning eller avskedande. Ersättning skall utgå schablonmässigt med vissa i lagrummet närmare bestämda belopp och skall inte grundas på någon utredning om arten och omfattningen av den skada, som må ha uppkommit i det enskilda fallet.

Vid tillämpning av lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst får skadestånd av ifrågavarande slag anses hänföra sig till flera beskattningsår framåt i tiden. Med beaktande av det sätt på vilket skadeståndet bestämts kan emellertid inte anges något visst antal år, till vilket skadeståndet hänför sig. Till följd härav skall skatteberäkningen, med tillämpning av regeln i 1 § andra stycket sistnämnda

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

lag, ske som om inkomsten hänfört sig till tre år.

På grund av det anförda lämnar vi besvären utan bifall.

Förhandsbesked den 21 augusti, 18 september och 27 november 1981[1]

Utkom från trycket den 3 mars 1982

Fråga om tillämpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt[2]

I Det s k omvägsrekvisitet har inte ansetts uppfyllt i ett fall då en skattskyldig vid köp av fastighet från sin far som dellikvid lämnat en räntebärande revers, vilken därefter som gåva överlämnats till den skattskyldiges egna underåriga barn. Den skattskyldige har därför ansetts berättigad att göra avdrag för räntebetalningarna till barnen

1 Ansökningen

I ärendet anfördes bl a följande.

G skall av sin far Y förvärva hälften av fritidsfastigheten F genom köp till marknadsmässigt pris. Köpeskillingen kommer att erläggas bl a genom utfärdande av revers med en ränta motsvarande riksbankens diskonto ökat med 5 %. Som säkerhet för reversen kommer pantbrev med bästa rätt i fastigheten att pantförskrivas.

Y har för avsikt att därefter skänka reversen till sina fyra barnbarn (G:s barn) födda åren 1973-1979.

Y vill gärna berika sina barnbarn, men inser riskerna med att sprida ägandet av fastigheten på alltför många personer. Redan att göra de två barnen till gemensamma ägare av fastigheten har bedömts som något tveksamt. Med samtliga barnbarn (G har fyra barn) som delägare vore det sannolikt en tidsfråga innan problemen tornade upp sig. En sådan uppläggning är helt enkelt otänkbar.

Genom den planerade uppläggningen åstadkommer emellertid Y att barnbarnen berikas utan dessa negativa bieffekter.

G accepterar att förvärva fastighetsdelen på dessa villkor, som f n framstår som förmånliga för honom. Reversen är amorteringsfri under ett antal år. Räntebelastningen är visserligen ganska kraftig, men klart överkomlig under förutsättning att räntekostnaden är avdragsgill. G saknar ekonomiska möjligheter att genomföra det planerade förvärvet av fritidsfastigheten ifall avdragsrätten för utfärdad revers skulle gå förlorad.

För barnbarnens del medför gåvorna ett klart berikande. De erhåller en marknadsmässig avkastning på sitt kapital. Vidare kommer kapitalet att frigöras vid en tidpunkt då de kan antas ha uppnått sådan mognad att kapitalet inte kommer att förslösas på ett onyttigt sätt.

Något naturligt förfarande, varemot de planerade transaktionerna utgör en omväg, föreligger således inte. En gåva enbart till G alternativt en gåva av fastighetsdelar till barnbarnen skulle

[1] Förhandsbeskeden har inte överprövats av regeringsrätten

[2] Jfr RSV/FB Dt 1981:31

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

leda till ett resultat som — även frånsett ev skatteförmån — klart skiljer sig från den planerade uppläggningen.

G hemställer att rättsnämnden ger förhandsbesked på frågan huruvida han kommer att medges avdrag vid inkomstbeskattningen för de räntebetalningar han gör till sina barn. G hemställer att förhandsbeskedet även omfattar en bedömning med hänsyn tagen till generalklausulen mot skatteflykt.

Av ingivna utkast till köpeavtal och revers framgick bl a att köpeskillingen för fastighetsandelen skulle vara 100 000 kr och att likvid skulle erläggas genom att G skulle överta befintliga lån på 20 000 kr och utfärda revers på 80 000 kr. Någon amortering skulle inte ske och någon bestämd dag för återbetalning av lånet var inte angiven.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 21 augusti 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Hermanson, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Hallgren) följande förhandsbesked.

G avser att genom köp till marknadsmässigt pris förvärva hälften av fastigheten F från sin far. Köpeskillingen avses erläggas bl a genom utfärdande av revers som skall löpa med ränta motsvarande riksbankens diskonto ökat med fem procent. G:s far avser att skänka reversen till G:s fyra minderåriga barn. G:s fråga gäller huruvida han är berättigad till avdrag för ränta till sina barn på grund av reversen.

Nämnden förklarar att bestämmelserna i kommunalskattelagen inte lägger hinder i vägen för att G under de i ärendet angivna omständigheterna får avdrag för ränta som han med anledning av den överlåtna reversen betalar till sina barn.

Fråga uppkommer då huruvida bestämmelserna i lagen (1980:865) mot skatteflykt skall föranleda annan bedömning. Enligt 2 § i lagen skall hänsyn inte tas till rättshandling som är ett led i ett förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås. En första förutsättning för att ett förfarande skall anses innebära kringgående av skattebestämmelse är att ett annat förfarande skall framstå som närmast till hands liggande med hänsyn till det ekonomiska resultat som — bortsett från beskattningen — uppnås genom det valda förfarandet. Det resultat som åsyftas är att G genom köp skall bli ägare till hälften av fastigheten. Vidare skall barnen bli ägare till den revers G utställer till sin far. Något närmare till hands liggande förfarande för att uppnå det ekonomiska slutresultat som — bortsett från beskattningen — blir följden av de i ansökningen beskrivna transaktionerna kan enligt nämndens bedömning inte anses föreligga. Det i 2 § lagen mot skatteflykt uppställda s k omvägsrekvisitet är följaktligen inte uppfyllt. Nämnden förklarar därför att lagen inte är tillämplig på det tilltänkta förfarandet.

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

RSV/FB Dt 1982:7

II Närståendetransaktion. Kvittning av en avsiktligt framkallad realisationsförlust vid en försäljning av en fastighet mot en realisationsvinst vid en försäljning av aktier har inte ansetts utgöra ett led i ett förfarande som innebär att någon skattebestämmelse kringgås

1 Ansökningen

H ägde tidigare alla aktierna i H AB. Inför en planerad överlåtelse av bolaget köpte han i augusti 1980 bl a fastigheten X av bolaget. Köpeskillingen för fastigheten uppgick till 8 970 000 kronor. Taxeringsvärdet för 1980 utgjorde 4 600 000 kronor. Taxeringsvärdet hade vid 1981 års fastighetstaxering fastställts till 5 225 000 kronor. Efter långa förhandlingar, som avslutades den 30 januari 1981, överlät H aktierna i H AB genom ett samma dag tecknat avtal. Tillträdesdag var den 1 februari 1981. Den beskattningsbara realisationsvinsten vid H:s försäljning av aktierna i H AB hade beräknats till 3 431 000 kronor. Fastigheten hade tillträtts den 1 februari 1981.

I ansökningen anfördes bl a följande.

> H överväger att under 1981 till ettvart av sina två myndiga barn avyttra en fjärdedel av fastigheten X. Praxis torde vara, att om fastighet avyttras till ett pris som överstiger taxeringsvärdet, fastigheten anses avyttrad på ett sådant sätt, att eventuellt uppkommande realisationsvinst är skattepliktig och eventuellt uppkommande realisationsförlust avdragsgill under de i kommunalskattelagen angivna förutsättningarna.
>
> Emellertid står H nu inför valet att anknyta köpeskillingen till 1980 års taxeringsvärde eller 1981 års taxeringsvärde. Vilket av dessa taxeringsvärden som vid en avyttring under 1981 skall vara avgörande för om uppkommande realisationsvinst skall beaktas vid realisationsvinstberäkningen torde icke vara helt klart.
>
> För det fall att 1980 års taxeringsvärde skall ligga till grund för bedömning av om avyttringen är en realisationsvinstgrundande försäljning eller en gåva, överväger H att avyttra hälften av fastigheten för en köpeskilling något överstigande 1980 års taxeringsvärde. Därest 1981 års taxeringsvärde skall ligga till grund för bedömningen av huruvida realisationsvinstgrundande avyttring eller gåva föreligger, avser H att överlåta fastigheten till ett pris, som något överstiger 1981 års taxeringsvärde.
>
> H överväger således att till ettvart av sina två myndiga barn sälja en fjärdedel av X för en köpeskilling motsvarande 4 700 000/4 = kronor 1 175 000 för varje fjärdedel.
>
> A. Med utgångspunkt från förvärvspriset, kronor 8 970 000, uppkommer vid en försäljning av halva fastigheten till kronor 2 350 000 en realisationsförlust om (4 485 000 ./. 2 350 000) = kronor 2 135 000.
> B. Alternativt avser H att överlåta fastigheten till ett pris som något överstiger 1981 års taxeringsvärde för X exempelvis

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

kronor 5 400 000. Köpeskillingen för halva fastigheten skulle då beräknas till (5 400 000/2)= kronor 2 700 000.

Vid en försäljning till denna köpeskilling blir således realisationsförlusten (4 485 000 ./. 2 700 000 =) kronor 1 785 000.

Under hänvisning till ovan angivna förutsättningar hemställer sökanden om svar på följande frågor:

1. Anses i inkomstskattehänseende realisationsvinstgrundande avyttring föreligga, om köpeskillingen vid en försäljning 1981 sker enligt alternativ A ovan?
2. Anses i inkomstskattehänseende realisationsvinstgrundande avyttring föreligga, om köpeskillingen vid en försäljning 1981 sker enligt alternativ B ovan?
3. Om båda eller endera av frågorna 1 eller 2 besvaras jakande, är i så fall den realisationsförlust som uppkommer avdragsgill mot realisationsvinsten på H:s ovan nämnda aktieförsäljning?
4. Kan lagen mot skatteflykt anses tillämplig på H:s aktierespektive fastighetsöverlåtelser, innebärande att uppkommen realisationsförlust enligt endera av alternativen A och B icke kan anses avdragsgill från realisationsvinsten på överlåtelsen av aktierna i H AB?

I prop 1980/81:17 sid 197 sägs "Härtill kommer att en sådan klausul skulle kunna skapa osäkerhet när det gäller att i framtiden bedöma i praktiken vanliga förfaranden, som med lagstiftarens goda minne hittills har bedömts med hänsyn mera till den formella än den verkliga innebörden. Som exempel kan nämnas att vinster i ett fåmansbolag tas ut som lön eller att en fastighet säljs till närstående för ett värde som understiger det verkliga, men som ligger över taxeringsvärdet. Om man i sådana fall skall se till den verkliga innebörden, kan det ifrågasättas om inte utdelning resp gåva skulle anses föreligga till viss del".

Den av H planerade åtgärden, att avyttra en fastighet till ett pris överstigande taxeringsvärde för att avräkna den uppkommande realisationsförlusten mot en tidigare under året uppkommen realisationsvinst vid aktieförsäljning, synes sålunda enligt förarbetena till lagen mot skatteflykt kunna godtagas. För säkerhets skull önskar dock H svar på frågan huruvida lagen mot skatteflykt skulle kunna tillämpas på angivna dispositioner, innebärande att H icke skulle äga rätt att utnyttja uppkommande realisationsförlust vid fastighetsavyttringen mot den realisationsvinst, som uppkommit vid avyttringen av aktierna i H AB.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 18 september 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Rosén, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Hallgren) följande förhandsbesked.

Vid tillämpning av reglerna angående beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet får den huvudsakliga innebörden av ett fång

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

anses avgörande för om fånget skall hänföras till köp eller gåva. Vid denna bedömning av fånget får vederlagets storlek jämföras med fastighetens värde. Därvid bör det vid överlåtelsetillfället gällande taxeringsvärdet på fastigheten anses utgöra fastighetens värde. Detta innebär att köpeskillingen enligt alternativ A understiger fastighetsandelens värde medan köpeskillingen enligt alternativ B överstiger detta värde. Den huvudsakliga innebörden av fånget måste med hänsyn härtill anses vara gåva om fastighetsandelen överlåts enligt alternativ A och köp om den överlåts enligt alternativ B. Nämnden svarar därför nej på fråga 1 och ja på fråga 2.

Vad gäller fråga 3 förklarar nämnden att den förlust som uppkommer för H vid en försäljning av fastighetsandelen enligt alternativ B utgör sådan realisationsförlust som får dras av från realisationsvinst enligt bestämmelserna i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen. Nämnden svarar därför ja på fråga 3.

Nämnden förklarar vidare att H:s aktie- och fastighetsöverlåtelser inte kan anses utgöra led i ett förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås. Nämnden svarar därför slutligen nej på fråga 4.

III Lagen mot skatteflykt har ansetts tillämplig på räntefritt lån till barn

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick i huvudsak följande.

J, som hade viss kapital disponibelt, hade för avsikt att låna ut en del av detta räntefritt till sina två hemmavarande barn, 5 resp 9 år gamla, för att barnen sedan skulle kunna köpa sparobligationer för motsvarande belopp. Nämnden kunde vid sin bedömning utgå från ett lånebelopp om 40 000 kr till vartdera barnet och att lånen skulle löpa på fem år.

J anhöll om förhandsbesked huruvida förfarandet stred mot lagen mot skatteflykt. För den händelse förfarandet skulle anses strida mot lagen mot skatteflykt begärde J även svar på frågan om det kunde strida mot nämnda lag om han som lånevillkor föreskrev att ränta skulle utgå med fyra, sex eller åtta procent.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 27 november 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Hermanson, Blomqvist, Enslöw) följande förhandsbesked.

J avser enligt ansökningen att låna vart och ett av sina barn 40 000 kr för att barnen sedan skall köpa sparobligationer för de lånade medlen. Ränta skall inte utgå på det utlånade beloppet eller, alternativt, utgå efter fyra, sex eller åtta procent. J begär förhandsbesked huruvida lagen mot skatteflykt är tillämplig på nämnda förfarande.

Att en långivare har underlåtit att föreskriva marknadsmässig ränta på ett lån med den i ansökningen angivna löptiden till sina barn torde enligt praxis inte i och för sig föranleda att långivaren skall påföras en beräknad inkomst som motsvarar en skälig ränta eller dylikt. Med hänsyn härtill och till det som har angetts i ansökningen finner nämnden övervägande skäl tala för att J — om lagen mot skatteflykt inte skulle vara tillämplig på det tilltänkta förfarandet — inte skall påföras någon berä-

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

nad inkomst med anledning av den räntefria utlåningen till barnen.

Vid den därefter uppkommande frågan huruvida lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet anför nämnden följande.

J:s lån till barnen — räntefritt eller mot låg ränta — sker i syfte att barnen skall få avkastningen av de medel som har ställts till deras förfogande. Ett närmare till hands liggande alternativ till denna utlåning är att J själv gör medlen avkastande och överlämnar avkastningen till sina barn. Härvid blir J dock beskattad för avkastningen och han får inte avdrag för de periodiska utbetalningarna till barnen. Dessa inkomstbeskattas då inte för de mottagna beloppen.

Att under en förhållandevis kort tid ställa medel till sina barns förfogande för det i ärendet angivna ändamålet kan inte anses utgöra en sådan omfördelning av egendomen inom en familj, som enligt förarbetena till lagen mot skatteflykt (prop 1980/81:17 sid 27) inte skall föranleda tillämpning av skatteflyktsklausulen. Utlåningen får istället anses innebära uteslutande en överföring av avkastningen under viss tid till barnen. Överföringen av avkastningen kan ses som ett led i ett försök att kringgå förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till hemmavarande barn (jmf nämnda prop sid 12 m, 19 n och 20 n).

Mot bakgrund härav gör nämnden följande bedömning.

Anordningen att låna ut medlen framstår som en omväg i förhållande till om J lyft avkastningen och överlämnat samma belopp till barnen. Med hänsyn till storleken av de utlånade beloppen medför förfarandet en inte oväsentlig skatteförmån för J. Denna förmån får i det här fallet antas vara det avgörande skälet för utlåningen. Skatteförmånen strider vidare klart mot grunderna för förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till hemmavarande barn. Vid sådant förhållande får det i ansökningen beskrivna förfarandet anses innebära att en skattebestämmelse kringgås. Nämnden besvarar därför jakande frågan huruvida lagen mot skatteflykt är tillämplig.

Ledamöterna Gustafson, Hallgren och Toftered anmälde skiljaktig mening och anförde:

> Av föreliggande rättsfall på området drar vi i likhet med majoriteten den slutsatsen att J — om lagen mot skatteflykt inte är tillämplig — inte skall taxeras för någon beräknad inkomst med anledning av den räntefria utlåningen till barnen.
>
> I den därefter uppkommande frågan huruvida lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet har vi en avvikande uppfattning. Att föräldrar ger sina barn lån för olika ändamål är naturligt och ingalunda ovanligt. I förevarande fall är syftet att barnen skall använda lånet för en som det anses fördelaktig placering i sparobligationer. En förutsättning för att så skall kunna ske är att barnen får medlen antingen som lån eller som gåva. Att J inte fordrar marknadsmässig ränta på lånen finner vi likaledes naturligt. Det framstår enligt vår mening i vart fall inte som någon omväg i förhållande till något annat förfarande som skulle kunna anses mera naturligt. Vi kan sålunda inte finna att det valda förfarandet utgör en omväg i förhållande till ett förfarande som innebär att J först tar ut marknadsmässig ränta

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

på lånen till barnen och därefter lämnar barnen motsvarande belopp i periodiskt understöd. Vi anser heller inte att det kan antas att den ifrågasatta skatteförmånen utgör det avgörande skälet för förfarandet eftersom det avsedda grundsyftet — att uppnå de med placeringen i sparobligationer förknippade fördelarna — uppnåtts även om marknadsmässig låneränta utgått.

Vi finner alltså att lagen mot skatteflykt inte är tilllämplig i förevarande fall.

Vice ordföranden Hermanson utvecklade sin mening på följande sätt:

Lån till barn som ges räntefritt eller mot låg ränta under åtskilliga år torde normalt syfta till att barnen skall kunna slå mynt av det värde som räntefriheten eller räntelindringen representerar. Denna har ett inte oväsentligt värde i sig. Att en far lånar ut pengar för att hjälpa sina barn i olika situationer genom att låta barnen disponera pengarna räntefritt under en viss tid innebär en ganska vanlig och rimlig generositet. I och för sig åstadkommes en sådan överföring av medel till barnen som inte kan göras med avdragsrätt vid periodiska utbetalningar om fadern själv lyfter avkastningen på medlen. Man skulle kunna hävda att lånet till barnen utgör en omväg i förhållande till ordningen att J själv lyfter avkastningen och överlämnar samma belopp till barnen. Detta är emellertid i mitt tycke inte ett hållbart resonemang. Ett periodiskt understöd är ingen normal åtgärd för att finansiera ett projekt som kräver en större insats på en gång. Omvägar kring den "rättshandlingen" kan det således bli tal om bara när man disponerar en *löpande* avkastning så att man sätter förbudet mot avdrag ur spel. Man skall alltså inte kunna skaffa sig avdrag för fortgående *understöd.* Åtskilliga års räntefrihet — vars värde kan diskonteras fram och tillgodogöras — innebär i princip en gåva som syftar till att positivt förändra mottagarens *förmögenhetssituation,* t ex ge honom möjlighet att köpa och rusta upp en villa som han annars inte skulle klara av. Det är alltså inte fråga om ett sådant löpande *underhåll* som lagstiftaren anser att föräldrar skall kunna kosta på sig av beskattade medel. Jag anser således att det är en avgörande skillnad mellan underhåll — som förutsätts i princip ske ur givarens löpande inkomster — och rena *förmögenhetsöverföringar* — som mottagaren i princip borde gåvobeskattas för.

Tillämpat på transaktioner av det slag som det är fråga om här leder mitt resonemang till att skatteflyktsklausulen i princip inte skulle bli tillämplig i sådana fall då barn utan amorteringsskyldighet och utan några inskränkande villkor i övrigt får disponera över ett lån under en något så när lång tid.

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