Regeringsrätten

Rättsfall

Övergång till bokföringsmässig redovisning av jordbruk — ingångsvärde på stamdjur

Besvär av A angående inkomsttaxering 1976.

I 18 § lagen (1972:742) om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i KL föreskrivs följande: Den som övergår till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder enligt de nya betämmelserna får som lagertillgång upptaga ingångsvärde endast för stamdjur. Ingångsvärde för stamdjur, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, upptages till belopp motsvarande den skattskyldiges ursprungliga anskaffningskostnad. Har den skattskyldige under minst de senaste fem åren före övergången haft stamdjur i förvärvskällan, får han i stället för sin ursprungliga nyuppsättningskostnad som ingångsvärde för stamdjur upptaga ett belopp motsvarande värdet av det genomsnittliga antalet stamdjur under de senaste fem åren, dock högst antalet sådanana djur vid övergången, på grundval av genomsnittspriser som fastställts av RSV närmast före övergången.

A övergick vid ingången av 1975 att beräkna inkomst av sin jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Fram till den 30 dec 1974 ägde och drev han jordbruksfastigheten tillsammans med sin morbror. Sistnämnda dag köpte han morbroderns andel (hälften) av jordbruksfastigheten. I köpet ingick 4 kor och 8 kvigor till ett pris av 32 000 kr. För de stamdjur som var att hänföra till hans hälftendel av jordbruksfastigheten tog A i självdeklarationen 1976 upp 42 577 kr, motsvarande värdet av det genomsnittliga antalet stamdjur under de senaste fem åren. För de djur han förvärvat av morbrodern tog A upp anskaffningskostnaden 32 000 kr. Sålunda tog A upp ingångsvärde för stamdjur med sammanlagt 74 577 kr.

TN medgav ingångsvärde med endast 46 633 kr, motsvarande värdet av det genomsnittliga antalet stamdjur A haft i förvärvskällan under de senaste fem åren.

A yrkade hos LSR att i deklarationen upptaget ingångsvärde skulle godtas.

LSR lämnade besvären utan bifall.

A överklagade hos KR i Jkg, som yttrade: Enligt 18 § lagen (1972:742) om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i KL gäller följande vid övergång till redovisning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Skattskyldig, som haft stamdjur under minst de senaste fem åren före övergången, äger beräkna ingångsvärdet för de djur, som förvärvats bland annat genom köp, antingen till den ursprungliga nyuppsättningskostnaden eller enligt en i paragrafen föreskriven schablonregel. Båda metoderna kan inte tillämpas samtidigt. Eftersom A inte företett någon utredning beträf-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

fande den ursprungliga nyuppsättningskostnaden, skall värdet av djuren beräknas enligt schablonmetoden. Utredningen i målet visar inte att det av TN med tillämpning av sistnämnda metod beräknade ingångsvärdet blivit för lågt. KR lämnar besvären utan bifall.
RR: ej ändring. (RR föredr. 16.6; dom 26.6. 1981.)
Anm.: Se prop 1972:120, s 70, 236; SKU 1972:67, s 17.

Köpeskilling för fastighetsandel i byggnadsrörelse att erläggas genom årliga delbetalningar under längre tid — intäkt av rörelse eller livränta?

Besvär av TI angående förhandsbesked för X.

X, född 1929, drev under åren 1962—1974 byggnadsrörelse i egen firma och genom aktiebolag. Han ägde fastigheter, som utgjorde varulager i rörelsen, med taxeringsvärde år 1979 av 4 117 000 kr. Härav belöpte 2 600 000 kr på andel i fastigheten R.

I ansökan till RSV om förhandsbesked anförde X i huvudsak följande. Jag har för avsikt att sälja andelen i fastigheten R. Avsikten är att jag därvid överlåter andelen för ett belopp som ännu inte är fastställt. Därutöver skall köparen förbinda sig att utbetala en livränta under tolv år. Livräntans storlek bestäms till ett årligt belopp vilket ökas med index eller viss procent. X hemställde om förhandsbesked på följande frågor: A. Kommer den köpeskilling, som jag erhåller vid försäljningen, att beskattas som rörelseinkomst? B. Kommer livräntan att beskattas som inkomst av tjänst under vart och ett av de tolv åren med det belopp som utbetalas respektive år? C. Eventuellt skall utbetalningen av livräntan under tolv år garanteras på så sätt att den utbetalas till efterlevande om jag avlider. Kommer en sådan garanti att medföra annorlunda beskattning än enligt svaren på ovanstående frågor? D. Kommer något värde för utlovade, ännu icke utbetalade livräntebelopp att betraktas som förmögenhet och inräknas i min förmögenhetstaxering?

Till utveckling av sin ansökan anförde X vidare: Försäljningen motsvarar omkring 70 procent av de ”rörelsesmittade” fastigheterna. Avsikten med avyttringen är att avveckla den återstående rörelsen. Att finna en köpare som är villig att till ett godtagbart pris och på en gång förvärva samtliga fastigheter har visat sig ogörligt.

Anledningen till att försäljningen kombinerats med en livräntekonstruktion är att sökanden därmed önskar trygga sin ålderdom genom avsedda periodiska utbetalningar. För det fall rörelsen drivits i aktiebolagsform synes inga hinder ha kunnat anföras mot en avyttring av t ex 70 procent av aktieinnehavet mot ersättning i form av livränta. Riksskattenämnden synes ha intagit denna ståndpunkt i förhandsbeskedet RSN 1959 nr 4:4.

RSV:s nämnd för rättsärenden lämnade följande förhandsbesked: A. X:s andelar av fastigheten R har karaktär av omsättningstillgångar i byggnadsrörelsen för X. Den omedelbart utgående köpeskillingen vid försäljning av dessa andelar skall därför tas upp som intäkt av rörelse för X. — B. Om X betingar sig att del av vederlaget vid ifrågavarande försäljning skall erläggas unde 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 KL. — C. Nämnden besvarar frågan nekande. — D. Enligt vad som framgår av 3 § 1 mom g) lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt jämfört med 2 mom av samma paragraf skall rätten till egendomslivränta tas upp bland tillgångarna vid förmögenhetsberäkningen för X. Kapitalvärdet av egendomslivräntan skall — enligt 4 § samma lag — uppskattas efter det belopp rättigheten motsvarat under beskattningsåret, varvid detta belopp skall beräknas enligt den såsom Tabell II betecknade tabellen som fogats till lagen om statlig förmögenhetsskatt.

En ledamot (Bylin) anförde till utveckling av sin mening beträffande fråga 2: Skatteutredningen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

om periodiskt understöd föreslog att egendomslivräntorna 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.

TI anförde besvär och yrkade att RR skulle förklara att hela köpeskillingen inklusive senare delbetalningar vid avyttring av andelar i fastigheten skulle tas till beskattning vid försäljningstillfället.

RR yttrade: 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 sökanden 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. Det har gällt såväl fall, där reglerna om beskattning av realisationsvinst eljest skulle ha varit tillämpliga, 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 vederlagen 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

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

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.

RR ändrar RSV:s förhandsbesked i enlighet med det nu anförda. (RR föredr. 2.6; dom 18.6.1981).

Fråga om värde av bilförmån (fåmansföretagares lyxbilstillägg)

Besvär av TI angående J:s inkomsttaxering 1977.

J ägde hälften av aktierna i ett fåmansbolag. Företagets omsättning var ca 30 milj kr, balansräkningens omslutning ca 10 milj kr och medeltalet anställda 71 (därv 63 arbetare), allt enligt styrelsens förvaltningsberättelse för räkenskapsåret 1975/76.

I sin deklaration 1977 upptog J lön från företaget med 240 000 kr och värde av förmån av fri bil med 11 350 kr. Förmånen avsåg en personbil BMW 3,0 av 1975 års modell med ett anskaffningspris av ca 62 000 kr. Körsträckan angavs till 2 700 mil/år, varav 700 mil utgjorde privat körning.

TN upptog värdet av bilförmånen till 19 900 kr.

J yrkade hos LSR att bilförmånen skulle bestämmas enligt deklarationen. Han anförde bl a följande: Bilens anskaffningskostnad uppgick till endast 62 000 kr medan det bestämda förmånsvärdet avsåg bil i prisklass 75 000 kr. Bilen, som anskaffades år 1975, kunde inte jämställas med en ny bil. Den användes för tjänsteresor och transporter även av andra anställda än J. Företaget hade en omfattande verksamhet med bl a utländska kontakter, vilket medförde att behov förelåg av en bil av någorlunda representativ art. Den andre delägaren i bolaget disponerade en betydligt enklare tjänstebil (SAAB) av det skälet att bolaget ansett sig ha behov av endast en bil av något mer representativ art. Dessa omständigheter talade för att BMW:n anskaffats främst för att bolaget ansett sig ha behov därav och således inte för J:s privata bruk. RSV:s anvisningar på området lämnade stort utrymme för skälighetsbedömningar och jämkningar av de föreslagna riktvärdena.

LSR lämnade besvären utan bifall med följande motivering: Av handlingarna framgår att J under beskattningsåret disponerat en bolaget tillhörig bil av märket BMW 3,0 för privat bruk. Vid beräkning av värde av förmån av att för privat bruk får utnyttja arbetsgivaren tillhörig bil skall enligt 42 § kommunalskattelagen, såvitt gäller företagsledare i fåmansföretag eller honom närstående person, anses som om bilen i privat bruk körts minst 1 000 mil. Värdet av 1 000 mils privatkörning med bil av märket BMW 3,0 bör enligt RSV:s meddelande Dt 1976:27 upptas till 13 900 kr. Ifrågavarande bil är hänförlig till prisklass V (ca 75 000 kr). Enligt RSV:s meddelande Dt 1976:35 bör endast i undantagsfall en dyrare bil än i prisklass IV i RSV:s anvisningar om värdering

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

av förmån av fri bil anses såsom erforderlig för verksamhet i fåmansföretag. LSR finner att bolagets verksamhet såvitt visats inte är av sådan art och omfattning att en dyrare bil än i prisklass IV kan anses erforderlig för verksamheten. J skall därför beskattas för den del av bilkostnaderna som överstiger beräknade kostnader för en till verksamheten anpassad bil. I avsaknad av närmare utredning bör denna merkostnad enligt RSV:s meddelande Dt 1976:35 beräknas till 6 000 kr. Såsom TN funnit bör därför förmånsvärdet av fri bil beräknas till 19 900 kr (13 900 + 6 000). Tillräckliga skäl för att jämka detta värde kan inte anses ha visats föreligga.

J gick vidare till KR. Han åberopade vad han anfört hos LSR samt tillade bl a följande: RSV:s anvisningar blev kända först i början av år 1977 men skulle ändå tillämpas beträffande förhållandena under beskattningsåret 1976. Han hade därför icke haft möjlighet att anpassa sitt bilinnehav med hänsyn till anvisningarna.

KR i Göteborg yttrade: Den personbil, som J disponerat i egenskap av företagsledare och delägare i ett fåmansbolag, är av märket BMW 3,0 och av 1975 års modell. Sådan bil tillhör enligt RSV:s anvisningar (RSV Dt 1976:27) prisklass V. För en beräknad privatkörning om 1 000 mil bör enligt samma anvisningar förmånsvärdet i prisklass V beräknas till 13 900 kr. — Värderingen av bilförmån sker enligt mångårig praxis efter schablon. Att bilen icke varit helt ny under beskattningsåret eller att inköpspriset må ha varit lägre än det genomsnittliga för prisklassen kan sålunda icke medföra att bilen hänföres till annan prisklass än den angivna. — J har icke genom körjournal eller liknande förebragt utredning om i vilken utsträckning andra personer än J använt bilen för tjänsteresor eller andra transporter. Mot bakgrunden härav kan icke antagas att sådana körningar i beaktansvärd mån vållat inskränkning i hans möjlighet att använda fordonet för privat körning. — Enligt 42 § tredje stycket KL i dess vid 1977 års taxering gällande lydelse (SFS 1976:85) skall, såvitt gäller företagsledare i fåmansbolag, anses som om bilen i privat bruk körts minst 1 000 mil. J har icke förebragt omständighet, som kan medföra att vad sålunda stadgats icke skall tillämpas. — KR finner därför att förmånsvärdet ej skall åsättas till lägre belopp än 13 900 kr. — Vad sedan gäller frågan om förhöjt förmånsvärde med anledning av att bilen ansetts som för dyr i förhållande till bolagets verksamhet har RSV i sina anvisningar Nya regler för beskattning av fåmansföretag m m (RSV Dt 1976:35) angivit att förmånsvärdet för företagsledare bör höjas med visst i tabell angivet belopp i det fall företaget anskaffat dyrare bil än som kan anses motiverat. Dessa anvisningar, som dagtecknats av RSV den 14 okt 1976, grundar sig på uttalanden i prop 1975/76:79.

Emellertid har inte föreskrivits något om förhöjt förmånsvärde i den lagändring (SFS 1976:85) som beslutats och som gäller fr o m förevarande års taxering. Lagändringen innefattar sålunda i denna del endast nyssnämnda bestämmelse om körsträcka. Förhöjt värde av bilförmån i förvärvskällan tjänst kan därför endast grundas på det oförändrade innehållet i 42 § andra stycket KL om värdering av vissa förmåner efter ortens pris. — För bestämmande av förhöjt förmånsvärde är erforderligt att utredning föreligger om de faktiska bilkostnaderna och de för bolagets verksamhet erforderliga kostnaderna, varvid körsträckan för olika slags körning är av betydelse. I dessa hänseenden finns i målet uppgift endast om bilens anskaffningskostnad. På grund härav och då det framstår som föga antagligt att nödiga uppgifter numera går att erhålla bör förhöjt förmånsvärde icke upptagas. — Förmånsvärdet för bilförmånen skall alltså enligt det anförda upptagas till 13 900 kr.

I besvär hos RR yrkade TI att värdet av förmån av fri bil skulle höjas med 6 000 kr.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

RR yttrade: J är företagsledare i och delägare till ett fåmansföretag. Den företagets bil som J fått disponera är hänförlig till prisklass V i RSV:s anvisningar för värdering av bilförmån.

Såsom LSR funnit är bolagets verksamhet, såvitt visats, inte av sådan art och omfattning att dyrare bil än bil i prisklass IV kan anses erforderlig för verksamheten. J skall därför beskattas — förutom för förmån av disposition av bil i prisklass V — för den del av kostnaderna för bilen som överstiger beräknade kostnader för en till verksamheten anpassad bil. Utredning om storleken av dessa överstigande kostnader föreligger inte. De bör därför beräknas uppskattningsvis. Anledning saknas därvid att frångå det i RSV:s anvisningar på området (RSV Dt 1976:35) angivna värdet. J:s bilförmån skall följaktligen upptagas till (13 900 + 6 000 =) 19 900 kr. (RR föredr. 30.9; dom 15.10.1981; en ledamot av RR ville ogilla TI:s besvär.)

Anm.: Se RSV Dt 1976:27 och 35 samt prop. 1975/76:79 s 87.

Nedsatt skatteförmåga för dödsbo efter folkpensionär som avlidit under beskattningsåret; förmögenhetsdispositioner

Besvär av TI angående dödsboets efter H inkomsttaxering 1975.

H, som var född 1891, avled den 10 juli 1974. En obelånad fastighet med taxeringsvärde av 90 000 kr såldes av dödsboet den 27 juli 1974 för 200 000 kr. Den 23 nov 1974 skiftades huvuddelen av dödsboets tillgångar. I sin till 1975 års taxering avlämnade självdeklaration redovisade dödsboet en till statlig inkomstskatt taxerad inkomst om 17 650 kr, vilken huvudsakligen bestod av från statens personalpensionsverk utbetalad pension, inklusive folkpension, samt en skattepliktig förmögenhet om 5 000 kr. Dödsboet hemställde om extra avdrag för nedsatt skatteförmåga med 4 100 kr.

TN medgav inte extra avdrag med motiveringen att det var skatteförmågan vid dödstillfället som var avgörande för frågan om nedsatt skatteförmåga förelåg eller ej.

I besvär hos LSR yrkade dödsboet att extra avdrag skulle medges med 4 200 kr. Dödsboet anförde: Enligt 53 § 3 mom KL skulle för beskattningsåret 1974 de bestämmelser tillämpas på dödsboet som skulle ha gällt för H. Den avlidnes skattepliktiga inkomst under beskattningsåret hade till icke obetydlig del utgjorts av folkpension, och förmögenheten vid beskattningsårets utgång hade inte överstigit 50 000 kr.

LSR fann på anförda skäl dödsboet icke berättigat till extra avdrag och lämnade därför besvären utan bifall.

KR i Sthlm kom av anförda skäl till att dödsboet borde medges avdrag med avrundade 3 400 kr. (En ledamot ville vägra avdrag.)

TI klagade hos RR, som efter hörande av RSV yttrade.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

Enligt 50 § 2 mom fjärde stycket KL i dess lydelse vid 1975 års taxering skall skattskyldig, vars inkomst till inte obetydlig del utgjorts av folkpension, anses ha haft nedsatt skatteförmåga, som — om särskilda omständigheter inte föranleder annat — berättigar till extra avdrag vid taxeringen. RSV har meddelat anvisningar för beräkning av extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer vid 1975 års taxering (RSV Dt 1974:57). Enligt anvisningarna skall det extra avdraget i första hand bestämmas med hänsyn till storleken av den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten. För beräkning av avdraget har särskilda tabeller upprättats. Vidare föreskrivs att förmögenhet, som vid årets utgång inte överstiger 50 000 kr, inte bör påverka storleken av det extra avdraget. Överstiger förmögenheten 80 000 kr bör extra avdrag i regel inte medges. Av 53 § 3 mom första stycket KL framgår att oskiftat dödsbo efter person, som avlidit under beskattningsåret, skall taxeras dels för den avlidnes inkomst och dels för den inkomst som ingått till dödsboet efter dödsfallet. För dödsboet skall därvid tillämpas de bestämmelser som skulle ha gällt för den avlidne.

Av handlingarna i målet framgår följande. Dödsboet efter H, som avled den 10 juli 1974, redovisade i 1975 års självdeklaration inkomst av tjänst med 12 281 kr, varav 5 621 kr utgjorde folkpension, inkomst av kapital med 4 619 kr och inkomst av annan fastighet med 758 kr. Den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten uppgick härigenom till 17 650 kr. Den 27 juli 1974 sålde dödsboet den avlidnes obelånade villafastighet med taxeringsvärde av 90 000 kr för 200 000 kr. Någon skattepliktig realisationsvinst uppkom inte med anledning av fastighetsförsäljningen. Därefter skiftades dödsboets tillgångar med undantag av banktillgodohavanden om 5 000 kr, vilket belopp upptogs som skattepliktig förmögenhet i deklarationen.

Folkpensionsförmåner utgör med vissa undantag skattepliktig inkomst. Bestämmelserna om extra avdrag för folkpensionärer syftar emellertid till att sådana förmåner inklusive viss mindre sidoinkomst skall undantas från beskattning. Vid bedömningen av rätten till extra avdrag skall hänsyn även tas till förmögenhetsinnehav och andra omständigheter, som inverkar på folkpensionärens skatteförmåga.

Den första frågan i målet gäller om det förhållandet, att H avled den 10 juli under beskattningsåret, skall medföra jämkning av det extra avdrag, som dödsboet är berättigat till enligt riksskatteverkets anvisningar.

Den omständigheten att folkpension under ett beskattningsår utgått med ett ringa belopp, t ex till följd av att folkpension inte åtnjutits under hela året, utgör enligt bestämmelserna i punkt 2 av anv till 50 § KL inte hinder mot att medge den skattskyldige extra avdrag. Med hänsyn härtill och till att avdraget har karaktär av schablonavdrag föreligger inte skäl att jämka avdraget enbart av den anledningen att H avlidit under beskattningsåret.

Den andra frågan i målet gäller om dödsboets förmögenhetsdispositioner utgör sådana särskilda omständigheter som bör medföra att avdraget jämkas eller helt vägras.

Utredningen ger vid handen att dödsboet under beskattningsåret avyttrat den avlidnes fastighet för 200 000 kr och att den huvudsakliga delen av dödsboets tillgångar utskiftats till delägarna före beskattningsårets utgång. Sådana

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

särskilda omständigheter får därför anses föreligga som föranleder att dödsboet inte är berättigat till avdrag för nedsatt skatteförmåga. (RR föredr. 25.3; dom 13.4.1981.)

Anm.: Se RRK K72 1:27; RK 79 1:41; RK 79 1:44.

Stiftelse — hjälpverksamhet bland behövande?

Besvär av TI angående inkomsttaxering 1977 av Stiftelsen Sällskapet Vänner till Pauvres Honteux.

RR yttrade: Enligt 53 § 1 mom e) KL är bland annat stiftelser, som har till sitt huvudsakliga ändamål att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, utöva hjälpverksamhet bland behövande, skyldiga att erlägga skatt endast för inkomst av fastighet och av rörelse. Enligt punkten 8 av anv till nämnda lagrum skall fråga om skattskyldighet för stiftelse bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. Av förarbetena till lagrummet framgår att begränsad skattskyldighet skall anses föreligga om stiftelsen verkar på områden inom vilka positiva insatser från det allmännas sida anses ofrånkomliga i den mån de inte tack vare enskildas initiativ befinnes överflödiga.

Stiftelsen har enligt stadgarna till uppgift att med egna tillgångar och med tillskott från dem som åtnjuter dess ekonomiska stöd bereda bostad, vård och kost åt äldre, bildade personer som är i behov därav. Verksamheten utövas genom av stiftelsen inrättade pensionärshem. Som generellt krav för intagning på något av pensionärshemmen gäller att den sökande skall vara vid god hälsa samt mellan 65 och 75 år.

Under det beskattningsår, varom i målet är fråga, drev stiftelsen två anläggningar, Fredhällshemmet och Nockebyhem. I anläggningarna fanns tillhopa 364 lägenheter. Av dessa lägenheter var 72 reserverade för sådan åldringsvård, för vilken sitftelsen erhöll bidrag av kommunen. Till Fredhällshemmet hörde vidare ett sjukhem med 23 vårdplatser. För 12 av dessa platser erhöll stiftelsen bidrag av landstinget.

Den angivna åldrings- och sjukvårdsverksamheten har inte utgjort stiftelsens huvudsakliga verksamhet. Att en pensionär som intagits på ett av hemmen har rätt att stanna där till sin död och därför kan komma att överföras till åldrings- eller sjukvårdsenhet, kan inte anses innebära att det huvudsakliga ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten är sådant att den kan medföra begränsad skattskyldighet enligt 53 § 1 mom e) KL.

Fråga uppkommer då om pensionärsverksamheten på annan grund kan anses innebära hjälp åt behövande. Med behövande måste såvitt nu är ifråga förstås person som är i behov av ekonomisk hjälp. För att vara behövande i denna mening kan inte krävas att vederbörande lider nöd eller annars är i trängande behov av hjälp men det får dock förutsättas att den som är föremål för verksamheten är mindre bemedlad och att det föreligger ett angeläget hjälpbehov. Innebörden härav får bedömas i förhållande till de trygghets- och standardkrav som vid olika tidpunkter är gällande i samhället. Det är därför av avgörande betydelse på vilka grunder en pensionär beviljas intagning på stiftelsens pensionärshem.

Stiftelsen har om proceduren för intagning på dessa pensionärshem anfört: Efter ansökan ordnas ett sammanträffande mellan företrädare för stiftelsen och den sökande. Syftet är i första hand att söka fastställa om den sökande efter en inflyttning skall komma att trivas hos stiftelsen. Vid sammanträffandet underrättas den sökande om de ekonomiska villkoren för vistandet på stiftelsens hem. Stiftelsen utgår från att vederbörande pensionär åtminstone vid inflyttningen skall vara i stånd att erlägga av stiftelsen generellt uttagna avgifter, i förekommande fall med hjälp av bostadsbidrag från det allmänna. För år 1976 utgjorde månadsavgifterna 1 160 kronor för Fredhällshemmet och 1 350 kronor för Nockebyhem.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

Av vad stiftelsen sålunda uppgivit framgår att verksamheten inte ens i första hand riktar sig till personer som kan anses ekonomiskt behövande. Någon övre gräns för sökandens ekonomi synes inte ha uppställts. Av i målet lämnade uppgifter om lägenhetsinnehavarnas taxeringar synes också framgå att en betydande del av dessa har sådana inkomster och kapitaltillgångar att de inte kan anses såsom behövande i den mening som avses i 53 § 1 mom e) KL. Ej heller kan den omständigheten att vissa pensionärer fått bidrag från stiftelsen till täckande av avgifterna och att andra erhållit kommunala bostadsbidrag tillmätas avgörande betydelse vid bedömningen av verksamhetens huvudsakliga inriktning.

Vid dessa förhållanden finner regeringsrätten att den av stiftelsen bedrivna verksamheten inte kan anses huvudsakligen ha tillgodosett ändamålet att utöva hjälpverksamhet bland behövande. Stiftelsen är därför inte berättigad till begränsning av skattskyldigheten enligt 53 § 1 mom e) KL.

Såsom TN funnit kan den av stiftelsen bedrivna verksamheten inte anses utgöra rörelse i kommunalskattelagens mening. Avdrag för underskott i verksamheten kan därför ej medges.

Med ändring av KR:s dom fastställer RR stiftelsens inkomsttaxering 1977 i enlighet med TN:s beslut. (RR föredr. 28.4; dom 21.5.1981.)

Anm.: Se RÅ 1964 not 32 och 34; 1965 not 1598—1604 och 1608; 1967 not 380; 1968 not 511; 1976 ref 40. Se även SOU 1939:47 s 49, 55; prop 1942:134 s 24, 46—48; Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s 273—280.

Ackumulerad inkomst — skadestånd enligt lagen om anställningsskydd (fördelningstid)

Besvär av TI angående förhandsbesked.

Enligt 39 § lagen om anställningsskydd skall anställningsförhållande anses upplöst, om arbetsgivaren åsidosätter domstols förklaring om ogiltighet av uppsägning eller avskedande. I sådana fall skall med vissa undantag som ej här är av intresse, skadestånd utgå med 16 månadslöner om arbetstagaren sammanlagt varit anställd mindre än fem år hos arbetsgivaren, med 24 månadslöner om arbetstagaren sammanlagt varit anställd minst fem år och med 32 månadslöner om arbetstagaren sammanlagt varit anställd minst tio år.

I 1 § första stycket lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst föreskrives att, om bl a fysisk person under visst beskattningsår åtnjutit inkomst, som hänför sig till minst två beskattningsår (ackumulerad inkomst), statlig inkomstskatt å denna inkomst skall under i lagen angivna förutsättningar beräknas som om inkomsten upptagits till beskattning med lika delar under taxeringsåret och så många av de närmaste föregående taxeringsåren, att inkomsten därigenom blir fördelad på det antal år, till vilka den hänför sig; dock att ackumulerad inkomst i intet fall får fördelas på mera än tio år. Kan tillförlitlig utredning inte förebringas om det antal år, vartill ackumulerad inkomst hänför sig, skall enligt andra stycket av samma paragraf skatteberäkningen ske som om inkomsten hänfört sig till tre år, där ej särskilda omständigheter föranleder till annat.

T, född 1927, hade sedan 1955 varit anställd hos ett försäkringsbolag. Han blev i okt 1978 uppsagd från anställningen. T yrkade vid tingsrätt bl a att uppsägningen skulle förklaras ogiltig enär densamma icke var sakligt grundad. Tingsrätten biföll T:s talan i denna del. Försäkringsbolaget åsidosatte emellertid domstolens ogiltigförklaring, till följd varav anställningsförhållandet blev upplöst. Bolaget utbetalade sedermera skadestånd till T enligt bestämmelserna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

i 39 § lagen om anställningsskydd med 272 000 kr, motsvarande 32 månadslöner.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked begärde T förklaring att viss del av skadeståndet icke skulle betraktas som skattepliktig intäkt och att återstående del såsom ackumulerad inkomst fick fördelas på tio år.

RSV:s nämnd för rättsärenden förklarade att skadeståndet vid beräkning av ackumulerad inkomst fick fördelas på tre år (tre ledamöter av nämnden ville fördela på 10 år).

RR yttrade: Ersättningen 272 000 kr 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 T: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 T utbetalda ersättningen på tio år.

RR ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda. (RR föredr. 1.9; dom 22.9.1981.)

Två ledamöter av RR (Paulsson och Wahlgren) var av skiljaktig mening 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 lag, ske som om inkomsten hänfört sig till tre år.

Fråga om nedsättning av kvarskatteavgift

Besvär av RB Aktiebolag angående kvarskatteavgift på grund av 1979 års taxering.

Av 3 och 4 §§ lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning framgår bland annat att en av förutsättningarna för avdrag för avsättning till investeringsfond är att 46 procent av avsättningen inbetalas till riksbanken senast den dag då företaget jämlikt bestämmelserna i 34 § TL har att avlämna allmän självdeklaration för beskattningsåret i fråga. Enligt 4 § samma lag kan dock regeringen medge att inbetalning verkställs vid senare tidpunkt.

RR yttrade: Bolaget har i målet som grund för sin talan anfört att den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

kvarstående skatten uppkommit till följd av förhållanden över vilka bolaget inte kunnat råda. När deklarationen (efter erhållet anstånd) avlämnats den 30 april 1979 hade bolaget haft för avsikt att verkställa inbetalning till riksbanken i behörig tid. Vid denna tidpunkt hade bolaget således ej bort förstå att deklarationen skulle frångås. Att detta skett hade berott på omständigheter som i och för sig måste betraktas som ursäktliga.

Vad bolaget uppgivit om omständigheterna kring förseningen av inbetalningen till riksbanken kan inte anses innebära att bolaget inte kunnat råda över att kvarstående skatt blivit debiterad. Förutsättningar för nedsättning av kvarskatteavgiften föreligger därför inte.

RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 23.9; dom 15.10.1981.)

En ledamot av RR (Petrén) anförde till utveckling av sin mening: Som förutsättning för tillämpning av regeln i 85 § 2 mom UL om beräkning av kvarskatteavgift efter allenast tre procent gäller att den kvarstående skatten skall bero av förhållande varöver en skattskyldige icke kunat råda. Av de exempel på förhållanden varöver den skattskyldige icke kunnat råda som nämns i anvisningarna till paragrafen och av vad som därtill sägs i motiven torde kunna utläsas att ett fall av förhållande varöver den skattskyldige icke kunnat råda föreligger när den skattskyldige vid deklarationens avgivande icke haft anledning förutse den avvikelse från hans deklaration som skulle komma att ge upphov till den kvarstående skatten.

I detta mål förhåller det sig så att den skattskyldige (bolaget) vid deklarationens avgivande den 30 april 1979 icke haft grund förmoda att bolagets deklaration skulle komma att frångås. Bolaget hade grund utgå från att den avsättning till investeringsfond som bolaget avdragit i deklarationen skulle godkännas. En förutsättning härför var dock att bolaget senast den 2 maj samma år till särskilt konto i riksbanken inbetalade 46 procent av avsättningen. I fall av denna art beror det med andra ord av åtgärd, som den skattskyldige kan företaga efter det att deklarationen avgivits, om deklarationen kommer att bli följd eller ej. Genom att icke göra den ifrågavarande inbetalningen till riksbanken i rätt tid — den skedde först den 16 maj 1979 — har den skattskyldige själv försatt sig i den uppkomna situationen.

Kvarskatten har otvivelaktigt föranletts av förhållande varöver bolaget kunnat råda.

De ekonomiska konsekvenserna för bolaget av den försenade inbetalningen är betydande. Bolaget har gått miste om ett avdrag för avsättning till investeringskonto uppgående till 4,6 milj kr. Bolaget har vidare haft 2,1 milj kr innestående på räntelöst konto hos riksbanken från inbetalningsdagen den 16 maj 1979 sex månader framåt och har således gått miste om ränta på detta belopp under angiven tid. Därtill kommer nu kvarskatteavgiften för den del, varom är fråga i detta mål, uppgående till 191 584 kr.

Sett i sitt sammanhang måste bolaget utan tvekan anses ha erhållit en tillräckligt sträng ytterligare påföljd i anledning av sin försummelse beträffande inbetalningen — som enligt bolaget berott på missförstånd vid övergång till nya interna betalningsrutiner — genom att bolaget debiterats en efter tre procent beräknad kvarskatteavgift. För övrigt har staten i riksbanken redan disponerat över penningmedel motsvarande den kvarstående skatten under större delen av tiden mellan den 30 april 1979 fram till tidpunkten för betalning av den kvarstående skatten under 1980 utan att betala ränta. Billighetsskäl talar sålunda för att kvarskatteavgiften beräknas enligt den lägre procentenheten.

Regeln i 85 § 2 mom UL är emellertid så utformad att den icke tillåter några skälighetsöverväganden, när den kvarstående skatten faktiskt föranletts av förhållanden varöver den skattskyldige kunnat råda.

Anm.: Se prop 1974:159 s 66—67; RSV Du 1975:17.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

Ekonomisk förenings bidrag till tidningen Land, utgiven av Lantbrukarnas föreningsrörelse

Besvär av Mjölkcentralen Arla ekonomisk förening angående inkomsttaxering 1976.

RR yttrade: Föreningens kostnader för tidningen Land är avdragsgilla endast i den omfattning som kostnaderna utgör en driftkostnad i föreningens rörelse. Mot bakgrund av vad som upplysts om innehållet i tidningen kan som driftkostnad endast godtas betalning för inslag som avser annonsmässiga meddelanden till föreningens medlemmar. — Av utredningen i målet framgår att föreningens utgifter för tidningen Land inte beräknats efter de inslag av nyss angiven art som faktiskt införts i tidningen under ifrågavarande år. Fråga är i stället om bidrag från föreningen till täckande av underskott på tidningens verksamhet. Föreningens utgifter har därför närmast karaktär av avgift för en kollektiv prenumeration till förmån för medlemmarna i föreningen. En sådan avgift är i och för sig inte avdragsgill. Emellertid framgår av utredningen att tidningen till viss mindre del innehållit sådana annonsmässiga meddelanden till medlemmarna för vilka avdragsrätt föreligger. Föreningen har inte visat att det avdrag som domstolarna medgett (25 % av ca 1,2 milj. kr) i detta hänseende skulle vara för lågt. (RR föredr. 26.8; Dom 15.9. 1981.)

Fråga om avdrag för kostnad för uppvärmning av oanvänd bostad på jordbruksfastighet (för att undvika frostskador)

Besvär av L angående inkomsttaxering 1974.

L förvägrades av TN ett med 781 kr yrkat avdrag för värmekostnader han haft för sin jordbruksfastighet. L klagade häröver hos LSR.

TI yttrade bl a: Med hänsyn till att någon jordbruksdrift inte syntes ha förekommit på fastigheten under beskattningsåret fick kostnaden för elström i sin helhet anses hänförlig till privat bruk. Därest avdrag för elkostnader skulle medges hemställde TI kvittningsvis att bostadsförmånen höjdes med motsvarande belopp.

LSR yttrade såvitt nu är av intresse: LSR har vid 1972 års taxering funnit elkostnaderna på jordbruksfastigheten avdragsgilla. Skäl till annat ställningstagande vid 1974 års taxering kan inte anses föreligga. — L:s besvär i denna del bifalles.

I besvär yrkade TI i första hand att avdrag för elström skulle vägras och i andra hand att beloppet skulle upptagas som intäkt avseende värde av elström för privat bruk.

KR i Sundsvall yttrade: Kostnaden för el-ström för uppvärmning av jordbruksfastighetens bostadshus kan inte anses utgöra en kostnad för fastighetens drift. Avdrag härför kan lagligen inte medges. — Med ändring av LSR:s beslut höjer KR taxeringarna i enlighet därmed. (En ledamot var skiljaktig.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

I besvär hos RR yrkade L att erhålla avdraget och anförde bl a. Ärendet gäller en jordbruksfastighet med källarvåning byggd av mina svärföräldrar omkring år 1930. Första våningens golv (källartaket) utgörs av en gjuten betongplatta, där rör för vatten, avlopp och värmeledning finns inlagda. Värmepannan står i första våningens kök, inga radiatorer finns i källarvåningen och rören gör följaktligen U-formade krökar, som ej går att tömma på sitt innehåll. På rekommendation av min numera avlidne svärfar har jag i källaren under köket ett till 4° termostatreglerat elektriskt element, som hindrar sönderfrysning av rören. Fastigheten är sedan flera år helt obebodd, men vi hoppas, när den tiden är inne, kunna använda den som egen pensionärsbostad. Arrangemanget med det elektriska elementet är sålunda enbart till för att hindra, att en dyrbar men avdragsgill reparation skall uppstå. Jag hävdar därför, att el-avgifterna skall vara avdragsgilla.

RR yttrade: Den på L:s jordbruksfastighet belägna bostadsbyggnaden är att betrakta som en jordbrukets driftbyggnad. Om byggnaden hade använts i fastighetens drift — något som inte hävdats i målet — skulle kostnad för dess uppvärmning i sin helhet vara att hänföra till icke avdragsgill privat levnadskostnad (boendekostnad). När förhållandena är sådana, som uppgivits i målet, att byggnaden inte nyttjas i jordbruksdriften utan står till ägarens förfogande för fritidsboende — och enligt lämnad upplysning tidvis användes för detta ändamål — är uppvärmningskostnad alltjämt att anse som en privat boendekostnad för vilken avdrag inte kan erhållas vid beskattningen. Denna bedömning ändras inte av att byggnadens uppvärmning till viss nivå under tider då den står obebodd enligt vad som uppgivits samtidigt tjänar syftet att förhindra skador (sönderfrysning) på en i och för sig bristfällig värmeanläggning. Till den del värmekostnaden i bostadsbyggnaden kan vara betingad även av ett sådant syfte är den likväl inte att hänföra till avdragsgill kostnad för underhåll av driftbyggnad. RR lämnar på anförda skäl besvären utan bifall. (RR föredr. 19.8; dom 16.9.1981.)

En ledamot /Delin/ var skiljaktig ifråga om motiveringen och anförde: Om den på L:s jordbruksfastighet belägna bostadsbyggnaden hade använts i jordbruksdriften får antagas att byggnaden skulle ha varit normalt uppvärmd och att särskilda åtgärder för att förebygga köldskador inte hade erfordrats.

Uppvärmningskostnaderna hade i så fall i sin helhet varit att hänföra till icke avdragsgill privat levnadskostnad (boendekostnad). Den särskilda uppvärmningskostnad, för vilken avdrag yrkas, har betingats av att byggnaden inte längre används i jordbruksdriften utan större delen av året stått obebodd. Kostnaden kan vid sådant förhållande inte hänföras till driftkostnad i förvärvskällan jordbruksfastighet. Rätt till avdrag för kostnaden på annan grund föreligger inte. — På grund av det anförda lämnar jag besvären utan bifall.

Två andra ledamöter (Petrén och Brink) yttrade: Den ifrågavarande bostadsbyggnaden på L:s jordbruksfastighet Ringsta 2:29 är att anse som en för driften behövlig byggnad, oaktat att den under beskattningsåret stått obebodd. — Den uppvärmning av en del av byggnaden till + 4 grader som åstadkommits genom den elektricitetsförbrukning, som avses med L:s avdragsyrkande, har haft till uppgift att förhindra uppkomsten av köldskador på den obebodda byggnaden och ej att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

göra byggnaden brukbar som bostad. Kostnaden för uppvärmning är därför att anse som kostnad för underhåll av driftbyggnad och är därmed avdragsgill i den förvärvskälla som L:s jordbruksfastighet bildar. — Kostnaden för elektricitetsförbrukningen uppgår ostridigt till 781 kr. — Med ändring av KR:s dom fastställer vi LSR:s beslut om L:s taxeringar för 1974.

Fråga om avdrag på grund av avyttring av skog i samband med rationaliseringsförvärv

Besvär av makarna W angående förhandsbesked i taxeringsfråga.

Genom lag (1979:500) om ändring i kommunalskattelagen infördes nya regler beträffande beskattning av inkomster genom avyttring av skog. De nya bestämmelserna skulle tillämpas första gången vid 1981 års taxering. Beträffande den huvudsakliga innebörden av de nya reglerna må till en början hänvisas till följande uttalande av skatteutskottet i anledning av en motion om viss ändring av de nya reglerna (SKU 1979/80:31).

Reglerna för skogsbeskattning omformades våren 1979 med verkan fr o m inkomståret 1980. Ändringarna innebär bl a väsentliga nyheter i fråga om avdrag för värdeminskning av skog under tiden för innehavet av fastigheten. Tidigare kunde sådana avdrag i regel medges endast om skogsägaren kunde styrka att det virkesförråd som fanns på fastigheten vid förvärvet minskat under innehavstiden, vilket medförde stora utredningsproblem. De nya reglerna innebär att avdraget i stället grundas på inkomsterna av försåld skog. Avdrag medges normalt med 50 procent av intäkterna av försålda avverkningsrätter och 30 procent av försålda skogsprodukter. Avdragen är dock maximerade till sammanlagt hälften av anskaffningsvärdet för skogen och skogsmarken, eller för bolag till en fjärdedel av anskaffningsvärdet.

De lagregler, som är av betydelse för här ifrågavarande mål, finns i punkten 7 av anvisningarna till 22 § KL och i övergångsbestämmelserna till lagen 1979:500. Bestämmelserna återges här nedan i relevanta delar.

22 §, anvisningspunkten 7

Avdrag på grund av avyttring av skog medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Bedömningen av rätten till avdrag sker med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Med anskaffningsvärde avses det värde som belöper på skog och skogsmark vid förvärv av jordbruksfastighet. Med gällande ingångsvärde avses anskaffningsvärdet minskat med avdrag som har medgetts enligt denna anvisningspunkt. I punkt 8 föreskrivs hur anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet beräknas. Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av att den skattskyldige har tillgodogjort sig skogsprodukter i förvärvskällan eller för eget bruk eller i annan av honom bedriven verksamhet.

Fysisk person får under innehavstiden avdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva avdragsgrundande skogsintäkten.

Har fysisk person förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom fastighetsreglering eller klyvning och visar han genom intyg från lantbruksnämnd eller på annat sätt att förvärvet utgör ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv), medges avdrag med högst hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Sådant avdrag medges endast vid taxeringen för det beskattningsår under vilket fastigheten har förvärvats och för de därpå följande fem beskattningsåren. Vid tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller, om den skattskyldige har yrkat det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal. Det sammanlagda avdragsbeloppet enligt detta stycke får inte överstiga 50 procent av det anskaffningsvärde som belöper på rationaliseringsförvärvet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

(I anvisningspunkten finns i fortsättningen regler bl a om avdrag för dödsbo, juridisk person och handelsbolag.)

Övergångsbestämmelserna

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling. Därvid iakttas följande.

1. De nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1981 års taxering.
2. — — — — — — — — —
3. I fråga om skog som finns på fastigheten vid ingången av det beskattningsår för vilket taxering sker första gången enligt de nya bestämmelserna (övergångstillfället), bestäms anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet med utgångspunkt i skogens ingångsvärde enligt äldre bestämmelser.

Som *anskaffningsvärde* anses ingångsvärdet vid övergångstillfället till den del sistnämnda värde grundar sig på vederlag vid köp, byte eller därmed jämförligt fång efter år 1951 och, i fråga om förvärv genom annat fång, på taxeringsvärdet för år 1952 eller senare år. I intet fall får anskaffningsvärdet eller del av detta beräknas med stöd av äldre bestämmelser i punkt 7 andra stycket sista meningen av anvisningarna till 22 § KL (20-årsregeln).

Som *gällande ingångsvärde* anses anskaffningsvärdet, beräknat enligt det föregående stycket, minskat med avdrag som den skattskyldige vid taxering år 1952 eller senare år har medgetts för minskning i skogens ingångsvärde o d. Är enligt äldre lydelse av punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL makes eller skyldemans förvärv avgörande för beräkningen av ingångsvärdet, skall avdrag som förvärvaren, eller i förekommande fall senare ägare, har medgetts, anses som avdrag som den skattskyldige själv har erhållit. Kan den skattskyldige göra sannolikt att belopp, varmed avdrag medgetts, hänför sig till fastighet för vilken något anskaffningsvärde inte skall beräknas enligt de nya bestämmelserna, skall vid tillämpning av detta stycke hänsyn inte tas till beloppet.

4. Har, med anledning av förvärv genom fastighetsbildning, den i äldre lydelse av punkt 7 tredje stycket fjärde meningen av anv till 22 § angivna perioden inletts men inte gått till ända vid övergångstillfället, får den skattskyldige, om han yrkar det, avdrag enligt nämnda mening även efter 1980 års taxering, dock sist vid taxering för det beskattningsår under vilket perioden utgår. De äldre bestämmelserna i femte och sjätte meningarna nämnda stycke gäller i fråga om sådana avdrag.
5. Har fysisk person förvärvat fastighet genom köp, byte eller därmed jämförligt fång under år 1978 eller senare men före övergångstillfället, medges avdrag vid 1981—1983 års taxeringar enligt de nya bestämmelserna i punkt 7 tredje stycket anv till 22 § KL.

I ansökan hos RSV den 26 nov 1980 om förhandsbesked i taxeringsfråga anförde makarna W:

Sedan år 1947 äger jag (mannen W) en jordbruksfastighet. Fastigheten förvärvades genom köp för 33 000 kr. — Av lantbruksnämnden förvärvade vi 1969 ett område av en annan fastighet som gränsade till mina tidigare ägor. Köpeskillingen utgjorde 55 000 kr. Genom ensidigt ägoutbyte 1970 överfördes förvärvad egendom till den år 1947 förvärvade fastigheten. — Enligt anv till dåvarande 22 § punkt 4 tredje stycket medgavs jag vid 1971 års taxering avdrag för utgiven ståndskogslikvid med 52 000 kr. — Genom köpekontrakt den 16 juni 1980 har vi numera förvärvat ytterligare mark av lantbruksnämnden, nämligen ett skogsskifte. Köpeskillingen utgör 80 000 kr, varav på virkesförrådet belöper 64 000 kr och på skogsmarken 16 000 kr. Den förvärvade egendomen kommer genom fastighetsbildning att överföras till den första jordbruksfastigheten. Av fastighetsbildningskostnaden skall jag erlägga 1 200 kr. Förvärvet är ett klart rationaliseringsförvärv.

Med hänvisning till det anförda hemställde makarna W att såsom förhandsbesked erhålla svar på följande frågor:

1. Äger vi rätt till skogsavdrag med 50 procent av skogens anskaffningsvärde för 1980 års tillköp? Alltså 50 procent av (80 000 + 1 200) = 40 600 kr.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

2. Skall hänsyn tas till tidigare utnyttjad skogsvärdeminskning p g a 1969 års tillköp?

Skogens anskaffningsvärde.	
1969 års tillköp	52 000
1980 års tillköp	80 000 + 1 200 = 81 200
Summa anskaffningsvärde	133 200
(Avdragsutrymme 50 procent därav = 66 600)	
Avgår skogsvärdeminskningsavdrag	
1971 års tax	52 000
Gällande ingångsvärde	81 200
Skogsavdrag att utnyttja högst	81 200 ./. 66 600 = 14 600

I båda alternativen förutsätts att övriga villkor är uppfyllda genom att 100 procent av beskattningsårets intäkt p g a upplåtelse av avverkningsrätt eller 60 procent av beskattningsårets intäkt p g a avyttrade skogsprodukter uppgår till skogsavdragets storlek.

Skattechefen i V län anförde i yttrande över ansökningen bl a: Vid 1971 års taxering erhöll W skogsvärdeminskningsavdrag med 52 000 kr motsvarande värdet av rotstående skog i samband med ensidigt ägoutbyte. — De nya bestämmelserna om skogsavdrag, som gäller får räknas på fastigheter som förvärvats före 1952. W:s anskaffningsvärde t o m utgången av år 1979 blir därför 52 000 kr och det skogsvärdesminskningsavdrag han erhållit uppgår till samma belopp. — Den år 1980 förvärvade fastigheten, som omfattar enbart skog och skogsmark, får anses utgöra ett rationaliseringsförvärv.

Detta innebär att utöver köpeskillingen för fastigheten får även kostnaden för fastighetsbildning läggas till anskaffningsvärdet för skog. Anskaffningsvärdet skulle då bli 81 200 kr. W:s totala anskaffningsvärde beräknas till 133 200 kr (52 000 + 81 200) och avdragsutrymmet till 50 procent härav eller 66 600 kr. Av avdragsutrymmet får W anses ha utnyttjat 52 000 kr. Kvarvarande avdragsutrymme utgör härefter 14 600 kr. — Fråga 1 i förhandsbeskedet bör således besvaras med nej och fråga 2 med ja.

Makarna W genmälde bl a: Vi betvivlar att det är lagstiftarens mening att avdraget skall beräknas så som skattechefen föreslagit. Visserligen erhåller vi ändock ett litet avdrag men det finnes skattskyldiga som kommer i än sämre läge. Tag som exempel en person som förvärvat sin grundfastighet omkring 1950. Han har vid detta fång inget eller ett mycket litet anskaffningsvärde för skogen. Tillköp har sedan skett av skog 1960—1970 för kanske 150 000 kr, varefter avdrag erhållits för skogsvärdeminskning med samma belopp enligt dåvarande regler. Tillköp av skog sker nu ytterligare en gång för exempelvis 100 000 kr. Denne kan, om skattechefens bedömning är riktig, ej erhålla något avdrag p g a det senaste tillköpet. Han har trots sista tillköpet ett negativt avdragsutrymme med 25 000 kr /(150 000 + 100 000) : 2 — 150 000/. — Skall tillämpningen av den nya skogsbeskattningen vara som skattechefen anser, kan dessa markägare vid nya tillköp ej erhålla några avdrag eller mycket små sådana. Då torde lantbruksnämnden få det mycket svårt att finna köpare till nämndens stora skogsinnehav. Detta medför även att det blir en stagnation på arronderingen inom skogs- och lantbruket.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked: Genom lag (1979:500) om ändring i KL har nya regler om avdrag på grund av avyttring av skog införts i punkt 7 anvisningarna till 22 § KL.

I anvisningspunktens första stycke defineras vissa begrepp, bl a anskaffningsvärde, varmed avses det värde som belöper på skog och skogsmark vid förvärv av jordbruksfastighet. Av punkt 3 av övergångsbetämmelserna till nämnda lag följer vidare att — i fråga om skog som fanns på fastighet vid den tidpunkt de nya reglerna började tillämpas — anskaffningsvärdet skall be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

stämmas med utgångspunkt i skogens ingångsvärde enligt äldre bestämmelser.

I andra stycket av punkt 7 anv till 22 § KL anges vilka avdragsmöjligheter en fysisk person normalt har under innehavstiden. Härav framgår bl a avdragsnivån vid taxering för visst beskattningsår och att avdrag under innehavstiden får ske med högst 50 procent av anskaffningsvärdet.

Tredje stycket innehåller bestämmelser om fördubblad avdragsnivå vid taxering för vissa beskattningsår när en fysisk person gjort ett rationaliseringsförvärv. Såvitt gäller begränsningen av avdraget i förhållande till anskaffningsvärdet anges i tredje stycket endast att sådant avdrag skall ske inom ramen för 50 procent av det anskaffningsvärde som belöper på just rationaliseringsförvärvet. Den begränsning av den sammanlagda avdragsrätten under hela innehavstiden som följer av andra stycket får emellertid anses gälla även vid rationaliseringsförvärv. En sådan tolkning av bestämmelserna vinner stöd av uttalanden i lagens förarbeten. Föredragande departementschef har nämligen i prop 1978/79:204 (s 84 nederst) understrukit att den omständigheten att en fysisk person under viss period har rätt till avdrag enligt den dubbla nivån aldrig kan medföra att den sammanlagda avdragsrätten under innehavstiden får överstiga 50 procent av förvärvskällans anskaffningsvärde. Med hänsyn härtill svarar nämnden nej på fråga 1 och ja på fråga 2.

En ledamot var av skiljaktig mening och anförde: I förarbetena till den nya lagstiftningen har uttalats (prop 1978/79:204 s 57) att det finns anledning att behålla en förmånligare avdragsrätt i de fall då skog avyttrats i anslutning till ett fastighetsförvärv som medfört förbättrade bruknings-enheter (rationaliseringsförvärv). Syftet har varit att också de nya reglerna skall ge förutsättningar för önskvärd strukturrationalisering inom skogsbruket. Bestämmelserna om avdragsrätten vid rationaliseringsavdrag återfinns i tredje stycket av punkt 7 anv till 22 § KL. Majoritetens tolkning av de nya reglerna innebär att bestämmelserna i tredje stycket skulle vara underordnade bestämmelserna i andra stycket. Stöd för denna tolkning har majoriteten dessutom ansett sig finna i ett uttalande av departementschefen på s 84 i propositionen.

Enligt min mening har den situation som är för handen i förevarande ärende inte förutsetts vid tillkomsten av lagstiftningen. Hade den uppmärksammats skulle situationen säkerligen ha reglerats på ett sätt som inte hindrat fortsatt strukturrationalisering. Majoritetens tolkning kommer att försvåra och i många fall att omöjliggöra rationaliseringsförvärven. Fråga är dock om lagens bokstav ger utrymme för majoritetens tolkning. Uppenbart är att andra styckets andra mening inte är tillämplig i de fall som beskrivs i tredje stycket. Andra stycket kan därför inte generellt vara överordnat tredje stycket. Lagtekniskt finns då inte heller stöd för att andra styckets första mening skulle ha övergripande ställning gentemot tredje stycket — i synnerhet som i tredje styckets sista mening intagits en begränsningsregel som specifikt anknyter till det anskaffningsvärde som belöper på rationaliseringsförvärvet.

På grund av det anförda anser jag att nämnden bort svara ja på fråga 1 och nej på fråga 2.

I besvär hos RR yrkade makarna W att förhandsbeskedet skulle ändras på det sättet att den hos RSV ställda frågan 1 besvarades jakande och frågan 2 nekande.

RR: ej ändring (RR föredr. 2.9; dom 1.10.1981.)

En ledamot av RR (Mueller) var av skiljaktig mening och anförde: Nuvarande föreskrifter om avdrag på grund av avyttring av skog (SFS 1979:500) i punkt 7 av anv till 22 § KL (1928:370)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

innebär bl a att fysisk person ”under innehavstiden” får avdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet. Dessa föreskrifter skall enligt övergångsbestämmelserna tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

Enligt anvisningspunkt 7 i dess äldre lydelse kunde avdrag medges utan motsvarande begränsning. En skattskyldig kunde alltså före övergången till de nuvarande föreskrifterna medges avdrag med belopp som motsvarade mer än 50 procent av anskaffningsvärdet.

I målet är fråga huruvida avdragsrätten för den skog, som en skattskyldig förvärvar efter övergången till de nuvarande föreskrifterna, skall minskas i fall då den skattskyldige enligt de äldre föreskrifterna medgivits avdrag med mer än 50 procent av anskaffningsvärdet på skog som han innehade före övergången till de nuvarande föreskrifterna.

Till de nuvarande föreskrifterna om avdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet finns ej fogad någon föreskrift av innebörd att avdragsrätten skall minskas i fall som nyss sagts.

Vid angivna förhållanden finns i nuvarande föreskrifter ej laglig grund för att minska avdragsrätten — och därmed att öka den skattskyldiges skattebörda — på sätt som förut angetts. Det nu sagda gäller alla slag av skogsförvärv som sker efter övergången till de nuvarande föreskrifterna om avdrag på grund av avyttring av skog, alltså även i fråga om sådant rationaliseringsförvärv som avses i tredje stycket av punkt 7 i anv till 22 § KL.

Den omständigheten att den skog som en skattskyldig förvärvar efter övergången till de nuvarande föreskrifterna kan komma att ingå i samma förvärvskälla som den skog som han innehaft tidigare kan ej — utan stöd av en uttrycklig föreskrift av innebörd att avdragsrätten skall minskas — utgöra grund för en minskning av avdragsrätten för den skog som förvärvet avser.

Sammanfattningsvis måste alltså konstateras att en minskning av avdragsrätten i här avsett fall skulle leda till att skatt kan komma att tagas ut utan stöd i lag, vilket självfallet inte får ske.

På anförda skäl skall fråga 1 besvaras jakande och fråga 2 nekande.

Jag ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda.

Anm.: Se Prop 1978/79:204, s 57, 58, 74, 76, 84.

Ersättning av arbetsgivaren för garage i den anställdes fastighet för tjänstebil — inkomst av tjänst eller inkomst av annan fastighet?

Besvär av L angående inkomsttaxering 1978.

L ägde som förmån i tjänsten nyttja en arbetsgivaren Aktiebolaget E tillhörig bil för privat bruk. I deklarationen redovisade L vid beräkning av inkomst av tjänst förmånen att disponera bilen med visst belopp. Vidare redovisade han 3 000 kr som han erhållit av arbetsgivaren i ersättning för två till arbetsgivaren upplåtna garageplatser i den egna villafastigheten.
Han yrkade avdrag för utgifter för garageplatserna med motsvarande belopp. — TN vägrade avdraget.

L klagade hos LR, och yrkade i första hand avdrag enligt deklarationen och i andra hand avdrag för den garageplats, som disponerats av andra arbetsgivarens bilar.

LR yttrade: Enligt de av riksskatteverket utfärdade anvisningarna till ledning för 1978 års taxering angående förmån av fri och delvis fri bil vid inkomst av tjänst (nr 3208) bör, för det fall arbetsgivaren utgivit särskild ersättning för garage som bilförmånstagaren upplåtit i egen villafastighet, sådan ersättning tilläggas förmånsvärdet. — I målet är upplyst att upplåtelsen avser två garageplatser, varav den ena disponerats för L:s tjänstebil. LR finner med anledning härav att L i inkomstlaget tjänst endast skall beskattas för denna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30

del, 1 500 kr, medan ersättningen avseende den av arbetsgivaren disponerade garageplatsen, 1 500 kr, rätteligen skall hänföras till inkomst av annan fastighet. Eftersom den till inkomst av annan fastighet hänförliga intäkten understiger två procent av fastighetens taxeringsvärde föranleder intäkten ej annan beskattning av fastigheten än genom schablonmetoden, såsom skett. Beloppet om 1 500 kr upptas därvid ej som intäkt.

L:s taxering nedsattes i enlighet härmed.

L yrkade hos KR bifall till sitt förstahandsyrkande.

KR i Jkg yttrade: Av utredningen i målet framgår, att L, som är anställd hos ett aktiebolag, ägt rätt att för enskilt bruk nyttja en bolaget tillhörig personbil, att han under beskattningsåret av bolaget erhållit ersättning med 3 000 kr för upplåtelse av två garageplatser i sin villafastighet samt att bolaget disponerat över den ena garageplatsen för andra bilar än den L ägt nyttja för enskilt bruk. — Med hänsyn till att L ej äger några aktier i bolaget och till omständigheterna i övrigt kan garagehyran vare sig till den del den avser den av L disponerade bilen eller eljest anses utgöra inkomst av tjänst. Vid sådant förhållande är garagehyran att hänföra till inkomst av fastighet. — LR har i enlighet med L:s deklaration beräknat underskott å fastigheten — med taxeringsvärde av 155 000 kr — med tillämpning av bestämmelserna i 24 § 2 mom och 25 § 3 mom KL. Garagehyran å 3 000 kr överstiger inte det belopp av 3 100 kr, som motsvarar två procent av taxeringsvärdet. Bestämmelsen i 24 § 2 mom fjärde stycket KL är till följd härav inte tillämplig. Beloppet 3 000 kr skall därför ej upptas som intäkt vid beräkning av underskott å fastigheten.

I besvär hos RR yrkade TI att LR:s dom skulle fastställas.

RR yttrade: Det mellan L och hans arbetsgivare Aktiebolaget E träffade avtalet om upplåtelse till bolaget av två garageplatser i den L tillhöriga villafastigheten utgör ett hyresavtal. L saknar, såvitt framgår av utredningen i målet, ägarinflytande i bolaget.

Under angivna förhållanden föreligger ej laglig möjlighet att betrakta den av bolaget till L erlagda garagehyran som annat än intäkt av annan fastighet. Den omständigheten att L ägt disponera en av bolagets hos honom garagerade bilar inte blott i tjänsten hos bolaget utan även för privat bruk kan, bl a mot bakgrund av att de schabloniserade värdena för bilförmån ej påverkas av skiftande garageförhållanden (se RÅ 1975 ref 95), ej medföra att garagehyran för den plats som upptagits av sistnämnda bil blir att anse som inkomst av L:s tjänst hos bolaget.

Under hänvisning till det ovan upptagna och till vad KR i övrigt anfört lämnar RR TI:s talan utan bifall. (RR föredr. 1.9; dom 23.9.1981.)

En ledamot av RR (Hultqvist) var av skiljaktig mening och anförde: Enligt de av riksskatteverket utfärdade anvisningarna till ledning för 1978 års taxering angående förmån av fri och delvis fri bil vid inkomst av tjänst (RSV Dt 1977:10) bör, för det fall arbetsgivare utgivit särskild ersättning för garage, som bilförmånstagaren upplåtit i egen villafastighet, sådan ersättning tilläggas förmånsvärdet. — Av utredningen i målet framgår att L, som ägt rätt att disponera en arbetsgivaren tillhörig personbil, under beskattningsåret erhållit ersättning med bl a 1 500 kr för upplåtelse av garageplats åt tjänstebilen i sin villafastighet. Ifrågavarande belopp får anses utgöra skattepliktig intäkt av tjänst för L. — Med ändring av KR:s dom fastställer jag LR:s dom.

Anm.: Se RÅ 1973 not 955 och 1975 ref 95 (Skattenytt 1976 s 314). Se även RSV Dt 1977:10.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:30