

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 m.m. (RSV/FB) serie Dt = Direkt skatt – Taxering

Nr 15 1982 - Årg. 12

Regeringsrättens dom den 11 maj 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Förvärv genom ett som köp betecknat fång av en jordbruksfastighet, som var taxerad till 1 199 000 kr, har — då vederlaget för fastigheten uppgått till endast 950 000 kr — till sin huvudsakliga innebörd ansetts vara gåva

1 Ansökningen

RSV/FB Dt 1982:24

I ansökningen anförde B bl a följande.

Jag avser att under år 1981 av mina föräldrar köpa jordbruksfastigheten J. Avsikten är att förvärvet skall ske genom en köpehandling där köpeskillingen bestäms till 950.000 kr. Denna köpeskillning är i första hand baserad på fastighetens beräknade avkastning. En högre köpeskillning skulle inte kunna förräntas.

Fastigheten J var år 1980 taxerad till totalt 465.000 kr. Fastighetstaxeringsnämnden har vid 1981 års allmänna fastighetstaxering åsatt fastigheten ett totalt värde på 1.199.000 kr. Fastigheten består av jordbruksmark, skogsmark, övrig mark, bostads- och ekonomibyggnader och en mindre grustäkt.

Köpeskillingen skulle alltså avsevärt överstiga 1980 års taxeringsvärde men uppgå till endast 79,2 % av 1981 års taxeringsvärde.

Jag hemställer om förhandsbesked i följande inkomstskattefråga.

Skall fastigheten ur inkomstskattesynpunkt anses förvärvad genom köp eller gåva vid t ex bestämning av min anskaffningskostnad (avskrivningsunderlag) för byggnader, markanläggningar, skog och naturtillgång (grustäkt).

Beskedet är av avgörande betydelse för mina möjligheter att finansiellt och lönsamhetsmässigt genomföra förvärvet.

I ärendet hade också upplysts att fastigheten J var in-tecknad för skulder om 974.485 kr och att köpelikviden för fastigheten skulle erläggas genom övertagande av skulder till ett belopp om 950.000 kr.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

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

Av handlingarna i ärendet framgår att B avser att år 1981 av sina föräldrar förvärva jordbruksfastigheten J genom ett som köp betecknat fång. Vederlaget för fastigheten skall erläggas genom att B övertar i

**RSV/FB Dt
1982:24**

jordbruksfastigheten intecknade skulder till ett belopp om 950.000 kr. Vid 1981 års allmänna fastighetstaxering har fastigheten åsatts ett taxeringsvärde om 1.199.000 kr gällande från och med ingången av år 1981.

Vid bedömningen av om ett fång är att betrakta som köp eller gåva i inkomstskattehänseende får den huvudsakliga innebörden av fångets anses vara avgörande. Om inte annat visas får värdet på fastigheten vid denna bedömning anses utgöra det taxeringsvärde som gäller vid tidpunkten för förvärvet. I ärendet har inte förekommit någon omständighet som föranleder att annat värde än taxeringsvärdet skall tas upp som fastighetens värde. Detta innebär vid ifrågavarande fastighetsöverlåtelse att det år 1981 åsatta taxeringsvärdet skall anses utgöra värdet på fastigheten och att den i ärendet uppgivna köpeskillingen för fastigheten därigenom kommer att understiga detta värde med 249.000 kr. Med hänsyn härtill och övriga omständigheter får den huvudsakliga innebörden av B:s fång anses vara gåva. Nämnden besvarar ansökningen i enlighet med det anförda.

Suppleanten Toftered var skiljaktig och anförde:

Frågan huruvida överlåtelse av fast egendom skett genom gåva eller köp har betydelse i skilda skatterättsliga sammanhang. Vid gåvobeskattningen föranleder en såsom gåva betecknad överlåtelse uttag av gåvoskatt förutsatt att ett gåvoskattepliktigt värde föreligger. Möjligheten att undgå gåvoskatt genom att välja överlåtelseform köp i stället för gåva har stoppats genom stadgande i arvs- och gåvoskattelagen.

Stämpelskatt tas ut på alla som köp betecknade överlåtelser. Understiger vederlaget taxeringsvärdet utgör sistnämnda värde beskattningsunderlag. Även beträffande stämpelskatten har möjligheten till skatteundandragande via överlåtelseformen stoppats lagstiftningsvägen. Den väg som nu måst väljas är av naturliga skäl motsatt den, som valts i fråga om gåvobeskattningen. Såsom gåva betecknade överlåtelser kan således i vissa fall jämföras med köp och beläggas med stämpelskatt.

I målet RÅ 1969 ref 32 avvisade regeringsrätten en praxisbildning vid inkomstbeskattningen med stämpelskattelagstiftningen som förebild. I det nu prövade ärendet har rättsnämndens majoritet i stället förankrat sitt beslut i gåvobeskattningens regler ehuru med annat jämförelseår.

Regelssystemen kring gåvo- och stämpelskatterna har utformats efter dessa båda skatters speciella krav och berör en skattskyldig. Inget av dem kan enligt min mening läggas till grund för motsvarande prövning vid inkomstbeskattningen, där två skattskyldigas situation påverkas av bedömningen. Därtill kommer att parterna ofta har motstående intressen. Den självständiga praxis som utvecklats i inkomstskattehänseende kan jag inte heller finna sträcka sig längre än till ståndpunkten, att frågan huruvida fastighet förvärvats genom köp eller gåva skall avgöras på grundval av fångets huvudsakliga innebörd. Ett och samma fång kan således inte till en del utgöra gåva och till en del köp.

Enligt min uppfattning måste den främsta indikationen på huvudsaklig innebörd vara parternas val av överlåtelseform. Först när omständigheterna starkt talar för att överlåtelsen i praktiken har en annan innebörd än den i avtalet angivna kan en annan bedömning komma i fråga.

Vid överlåtelse av fastighet före 1968 saknade det i flertalet fall inkomstskattemässig betydelse i vilken form överlåtelsen kläddes. Detta förhållande ändrades i och med införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen 1968. Parterna är i dag medvetna om att valet av överlåtelseform har en för dem båda stor och för köparen dessutom bestående skattemässig betydelse. Denna medvetenhet har stärkts av bevillningsutskottets uttalande i frågan i BeU 1967 nr 64, sid 65-66. I och med att valet av överlåtelseform — om nu valmöjlighet finns! — är träffat, är parterna i normalfallet också beredda att acceptera den skattemässiga behandling av transaktionen, som svarar mot överlåtelseformen. En utveckling i enlighet med majoritetens uppfattning skulle med visshet leda till inte bara att parterna allt oftare kommer att framträda med motstående tolkningar utan även att köparen vid egen framtida avyttring kommer att framträda med annan tolkning än den han gav vid sitt förvärv.

Självfallet är taxeringsvärdet en av de omständigheter — dock inte den enda — som måste beaktas vid prövningen om sådana särskilda omständigheter föreligger, att det finns anledning att underkänna avtalsrubriceringen. I exempelvis målet R74 1:1 har taxeringsvärdet tydligen inte tillräckligt mycket överstigit vederlaget för att fångets huvudsakliga innebörd skulle kunna anses vara något annat än köp — detta trots att omständigheterna i övrigt onekligen bör ha indikerat benefika avsikter.

Det har hittills inte legat särskilt stor fara i att anlägga en statisk syn på relationen taxeringsvärde/köpeskillning. Vi har sedan lång tid haft en jämn och uppåtgående prisutveckling på fastigheter och följaktligen också en jämn utveckling av taxeringsvärdena. Vid 1981 års fastighetstaxering bröts plötsligt mönstret. En häftig prisuppgång på framförallt jordbruksfastigheter under senare hälften av 1970-talet nådde sin kulmen vid en tidpunkt, som blev grundläggande för 1981 års taxeringsnivå. Alltsedan dess har priserna sjunkit och inga tecken tyder på att bottennivån skulle vara nådd. Anledningarna härtill är flera men framförallt bör nämnas ny jordförvärvslag med inslag av köpeskillingsprövning samt ett dramatiskt förändrat ränteläge. Även på villafastigheter kan en fortsatt prisnedgång förväntas.

Man kan således inte längre ha som tumregel, att en fastighets allmänna saluvärde alltid ligger högre än dess taxeringsvärde. Det är i dag mycket svårt att finna köpare till salubjudna jordbruksfastigheter och överlåtelser under taxeringsvärdet har under år 1981 förekommit även i fall där köparen hämtats utanför närståendekretsen. I flera av dessa fall har anledningen varit, att den av lantbruksnämnden godtagna köpeskillningen understigit

**RSV/FB Dt
1982:24**

taxeringsvärdet.

Vid en försäljning utanför släkt- eller vänskretsen lär det inte kunna ifrågakomma, att inkomstskattemässigt hantera köp som gåva. Det kan inte vara en rimlig ordning att kräva en hårdare säljarattityd vid överlåtelsen inom familjen, framförallt inte om priset blir en påtvingad realisationsvinstbeskattning. Även det s k realisationsvinsttaket ligger nämligen ofta under 1981 års taxeringsvärde.

I det nu förevarande ärendet föreligger enligt min uppfattning inga sådana särskilda omständigheter som kan föranleda, att fångat mot parternas viljeyttring skall betraktas som någonting annat än köp.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade B att regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet på det sätt att hans förvärv av fastigheten skulle förklaras utgöra köp.

I en dom den 11 maj 1982 gjorde regeringsrätten (Lidbeck, Hilding, Hultqvist, Brink, Widmark) ej ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 12 maj 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

**RSV/FB Dt
1982:25**

Gränsen mellan byggnad, inventarium och markanläggning vid beräkning av avdrag för värdeminskning m m

1 Ansökningen

I ansökningen anförde C bl a följande.

Undertecknad äger 35 % av andelskapitalet i Y KB. Jag är kommanditdelägare. Bolaget har gjort investeringar intill ett belopp av nästan 10 mkr i vad som kan kallas en stugby.

Min ansökan till riksskatteverket avser frågan hur avdrag skall beräknas för de gjorda investeringarna vid redovisning av bolagets skattemässiga resultat och därmed för mig såsom skattskyldig för på mig belöpande del av bolagets årliga inkomst.

Bolaget har meddelats tillstånd att bedriva hotellrörelse enligt hotellagen. Samtliga stugor är uthyrda på ett tioårskontrakt.

VAD ÄGER BOLAGET?

Den mark på vilken stugbyn är uppförd arrenderas på en tid av tio år.

Det kan upplysas att markägaren äger även omkringliggande mark och planerat att göra en satsning på ett stort projekt med en investeringskostnad i storleksordningen 200 mkr. Planerna har endast varit översiktliga, men i alla tänkta alternativ har det av bolaget nu arrenderade området varit avsett att utgöra parkeringsplats. Det är bl a därför som kommun och markägare valt det alternativ som vårt bolag anlitas för, nämligen att

anordna en anläggning av sådan karaktär att den lämpar sig för en avveckling efter tio år.

Med kommunen har slutits såväl ett exploateringsavtal, som ett tilläggsavtal avseende reningsverk med tillhörande ledningsnät. Av § 7 i exploateringsavtalet framgår att området efter tio år skall återställas och av § 1 tredje stycket framgår också att "husen" skall nedmonteras efter tio års drifttid.

Det framgår inte klart av exploateringsavtalet vems äganderätten till anordningar för vatten- och elförsörjning är under arrendetiden. Klart är dock att bolaget utan vederlag måste lämna ifrån sig dessa anläggningar efter dess utgång.

När det gäller avloppsanläggningen (ledningarna och reningsverk), så regleras ju den frågan i tilläggsavtalet med kommunen. Det vill synas som om bolaget anses vara ägare av reningsverket under avtalstiden. När det gäller ledningarna torde ägarfrågan vara oviss på samma sätt som ovan antagits beträffande vatten och elförsörjningsanordningarna.

Vägar, parkerings- och mötesplatser, sopuppsamlingsplatser och tåmtinfarter kan bolaget inte bli ägare till, utan dessa blir automatisk markägarens egendom i den takt de anlagts. Bolaget äger däremot "husen" inklusive i dessa befintlig fast och lös inredning.

HUSEN

Antalet enheter är 42 med två lägenheter i varje. Ytan är 24 kvm per lägenhet. Husens konstruktion är följande.

A. Stomme och stomkomplettering

Golv, ytterväggar och tak är av bärande träkonstruktioner med isolering enligt gällande energinormer. Golvets ytbeläggning utgörs av plastmatta. Väggarna är utvändigt klädda med träpanel och invändigt delvis. Taket är belagt med papp utvändigt och med träpanel invändigt. Varje lägenhet består av ett enda kombinationsrum, en "storstuga" med pentry jämte ett toalett—duschrum avskilt med *innerväggar*.

Ytterdörrarna (en till varje lägenhet) är utvändigt panelbeklädda och invändigt släta, utrustade med sparkplåtar, cylinderlås och beslag.

Innerdörrarna (en i varje lägenhet, nämligen till toalett—duschrummet) är försedda med toalett-lås och beslag.

Fönstren är försedda med fasta 2-glasrutor och är utrustade med springventiler för tilluft.

Listverken, dvs foder, smygbrädor, golvsöcklar, skugg- och skarvlistor är utförda enligt svensk standard.

Plåt finns i form av fönster- och droppbleck, vindskivor och vattbrädsbeslag samt hängrännor (men inte stuprör).

Entréplan med yttertrappa är utförda av impregnerat trä.

B. Fast inredning och installationer

Pentryt inrymmer ett s k kompaktkök bestående av spis, kylskåp, disk-

RSV/FB Dt
1982:25

bänk, kranar, fläkt, varmvattenberedare, under- och överskåp, allt levererat i en enhet.

Toalett- och duschrummet innehåller toalettstol och tvättställ i vitt porslin, väggduschanordning och golvbrunn, spegel, tvålköpp, skena för duschdraperi, handdukskrok, klädkrok, toalettpappershållare och borstkorg.

I "*storstugan*" finns två garderobskåp samt två kapphyllor och vidare ett torkskåp med fläkt. Vidare en sprinkleranläggning, s k vattensprinkler, ansluten till vattenledningsnätet.

Elinstallationer invändigt, ej omnämnda ovan, består av el. central och el. ledningar, el. radiatorer för uppvärmning, rakapparatsuttag i toaletterummet, vägguttag iorstugan, armaturer, varav en ytterarmatur vid varje entréplan, bänkbelysning i pentryt med jordat uttag.

VVS-installationer invändigt, ej omnämnda ovan, består av vattenledningsrör för varmt och kallt vatten samt avloppsrör, ett antal avstängningsventiler, blandningsventil och diskblandare samt duschutrustning i form av draperi, stång i vinkel, garnityr, lednippel, slang och handdusch.

Min egen uppfattning är i första hand att husen inte är att hänföra till byggnad i avskrivningshänseende utan i sin helhet till inventarier.

Om riksskatteverket skulle komma till bedömningen att avdrag vid inkomsttaxeringen skall medges enligt reglerna för värdeminskingsavdrag för byggnad, är min uppfattning att avdrag bör medges med 10 % per beskattningsår om tolv månader.

Ifall kostnaden för husen anses böra dras av enligt de regler som gäller för byggnad, är jag av den uppfattningen att den fasta utrustning, för vilken ovan redogjorts under rubriken "B. Fast inredning och installationer", får hänföras till inventarier i avskrivningshänseende. Utrustning som har ett funktionellt samband med rörelsen skall enligt förarbetena hänföras till inventarier i avskrivningshänseende, oaktat tillgången i övrigt ingår i byggnad. Rörelsefunktionen är i detta fall att "förvara människor".

Jag återkommer under sammanfattningen till en mera precis formulering av mina frågor.

UTVÄNDIGA LEDNINGAR (för VA och EL)

I första hand anser jag att hela kostnaden bör få dras av omedelbart, eftersom bolaget ej juridiskt sett — och inte heller till gagnet — torde kunna anses som ägare till ledningarna. Detta gäller för övrigt alldeles klart för elledningarna (jordkablar), som från början utgör kraftleverantörens egendom.

I andra hand yrkar jag att kostnaden för ledningarna bör få dras av genom årliga värdeminskingsavdrag enligt de regler som gäller för inventarier. Motiveringen är densamma som ovan anförts beträffande fasta inredningar och installationer i byggnaderna, dvs det funktionella sambandet med rörelsen.

VATTENTÄKT OCH PUMPSTATION

RSV/FB Dt
1982:25

Vattentäkten består av en borrhälsbrunn. Denna torde ej kunna betecknas såsom byggnad. Alternativet till omedelbar avdragsrätt torde vara att hänföra den till markanläggning (se vidare nedan). Pumpstationen (pump jämte fundament som även fungerar som skydd) bör — om ej omedelbar avdragsrätt föreligger — hänföras antingen till inventarium (funktionellt rörelsesamband) eller till byggnad, vid sistnämnda bedömning att avdras under tio år (eller den procentsats som riksskatteverket förklarar skola gälla för övriga tillgångar som eventuellt anses hänförliga till byggnad).

AVLOPPSRENINGSVVERK

I anläggningen genomförs höggradig rening, dvs både kemisk och biologisk. Den utgörs i sina huvuddelar av 2 stycken pumpar, en sil för mekanisk rening, en flockningsbassäng, en sedimenteringsbassäng och en slamsilo.

Alternativet till omedelbart avdrag torde vara att reglerna för inventarier eller byggnad tillämpas (se ovan) vid beräkning av värdeminskningens avdrag.

VÄGAR, PARKERINGSPLATSER OCH LIKNANDE

Dessa investeringar kan enligt min mening inte behandlas på annat sätt än att omedelbart avdrag medges. Det finns visserligen i rättspraxis exempel på att kostnader för arbeten på annans mark i avdragshänseende behandlats såsom markanläggningar. Skälet har då emellertid varit att kostnaderna i fråga ansetts öka värdet på intilliggande egen mark. Någon sådan finns inte i detta fall.

SAMMANFATTNING

Under hänvisning till den redogörelse som lämnats i denna ansökan anholder jag att riksskatteverket besvarar följande frågor¹ rörande vilka regler och i förekommande fall procentsatser som skall tillämpas för avdrag vid den skattemässiga inkomstberäkningen.

1. Får avdrag för värdeminskning göras enligt reglerna för inventarier av hela den investeringkostnad som i denna ansökan redovisats under rubriken "HUSEN"?
2. Om fråga 1 besvaras nekande får likväl den del av investeringskostnaden för HUSEN, som i denna ansökan redovisats under delrubriken "*B. Fast inredning och installationer*" avdras enligt de regler som gäller för inventarier?
— — — —
5. Får kostnaden för *utvändiga ledningar* dras av direkt såsom omkostnad?
6. Om svaret på fråga 5 är nekande, får avdrag för värdeminskning göras enligt reglerna för inventarier?
— — — —

¹ (följdfrågor, vilka avvisades av rättsnämnden, har här utelämnats)

RSV/FB Dt
1982:25

9. Kan kostnaderna för *vattentäkten* dras av såsom direkt omkostnad?

— — — —

11. Kan kostnaden för *pumpstationen* dras av såsom direkt omkostnad?

— — — —

13. Kan kostnaden för *avloppsreningsverket* dras av såsom direkt omkostnad?

— — — —

15. Kan kostnaden för *vägar, parkeringsplatser och liknande* dras av såsom direkt omkostnad?

Det antecknades att i det i ansökningen omnämnda arrendeavtalet avtalats att därest avtalet inte sagts upp av någondera parten minst ett år före arrendetidens utgång avtalet var förlängt med ytterligare fem år varje gång. Det antecknades vidare att genom tilläggsavtalet till exploateringsavtalet kommunen åtagit sig att efter tio års drifttid inlösa anläggningen om stugbyn då inte var i drift samt att om driften fortfarande pågick, exploatören skulle kvarstå som ägare och avtalet förlängas med den tid stugbyn kvarstod.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 2 oktober 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Rosén, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Colvér, Wihlborg) följande förhandsbesked.

Nämnden finner att kostnaderna för de i ansökningen under frågorna 1, 2, 5, 11 och 13 nämnda tillgångarna är att i sin helhet hänföra till kostnader för anskaffande av byggnad. Då det inte kan anses vara fråga om rent tillfälliga byggnader får kostnaderna dras av genom årliga värdeminskningssavdrag enligt de bestämmelser som gäller härför.

Nämnden finner vidare att kostnaderna för vattentäkt, vägar och parkeringsplatser avser markanläggningar. Då dessa anläggningar och marken på vilken de anlagts inte är i samme ägares hand och då det i ansökningen nämnda kommanditibolaget inte äger intilliggande mark, vars värde påverkas av anläggningarna, föreligger rätt till direktavdrag för kostnaderna.

Nämnden svarar därför nej på frågorna 1, 2, 5, 6, 11 och 13 och ja på frågorna 9 och 15.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade C att regeringsrätten skulle förklara att fast inredning och installationer i byggnaderna, utvändiga ledningar, pumpstation och avloppsreningsverk skulle hänföras till inventarier vid beräkning av avdrag för värdeminskning.

I en dom den 12 maj 1982 gjorde regeringsrätten (Wieslander, Reuterswärd, Ericsson, Engblom, Tottie) ej ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 27 april 1982 med anledning av överklagat förhandsbesked

Utbyte av husgrund har ansetts hänförligt till ombyggnadsarbete och inte till reparation eller underhåll av byggnad

**RSV/FB Dt
1982:26**

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

På en B tillhörig jordbruksfastighet hade ett bostadshus uppförts 1971. Huset var byggt på en s k torpargrund. Till följd av marklutningen hade husgrunden uppförts på en i trappstegsavsatser utformad sula. I ena hörnet fanns ett matförrådsutrymme om 15 kvm. Genom sättningar förorsakade av tjälskott hade husgrunden brutits sönder på flera ställen. B hade för avsikt att renovera huset. Fackmän hade rekommenderat att hela den befintliga husgrunden skulle rivas i etapper och ersättas med en ny grund av motsvarande slag men i stället uppförd på en helt vågrät sula. B anhöll om förhandsbesked huruvida han hade rätt till avdrag för kostnader avseende de rekommenderade åtgärderna på husgrunden såsom för reparationer på jordbruksfastighet.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

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

De enligt ansökningen tillänkta åtgärderna att — bortsett från matkällaren — ersätta den befintliga byggnadsgrunden, som är byggd i sektioner, med en ny grund uppförd på en vågrät sula får anses i sin helhet hänförliga till ombyggnadsarbeten. B är därför inte berättigad till avdrag för arbetena såsom för kostnader för reparation eller underhåll av byggnad. Nämnden svarar alltså nej på den ställda frågan.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade B i första hand att förhandsbesked skulle lämnas enligt hans yrkanden i riksskatteverket och i andra hand att han skulle förklaras erhålla rätt till avdrag motsvarande kostnaden för reparation av husgrunden i dess nuvarande form.

I dom den 27 april 1982 beslöt regeringsrätten (Cars, Hellner, Wahlgren, Björne, Voss) att ej göra ändring i förhandsbeskedet och att ej ta upp till prövning det av B först hos regeringsrätten framförda andrahandsyrkandet.

Förhandsbesked den 19 februari 1982

Ett kommittentföretag som redovisar inkomsten av en rörelse som ett kommissionärsföretag bedriver för dess räkning äger samma rätt till avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond som kommissionärsföretaget skulle ha haft om det självt hade redovisat inkomsten av rörelsen

**RSV/FB Dt
1982:27**

RSV/FB Dt
1982:27

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

Jämlikt 41 d § kommunalskattelagen (KL) medges vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och rörelse avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till resultatutjämningsfond. Avdraget får uppgå till högst tjugo procent av summan av de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos honom i förvärvskällan (lönekostnad).

S AB äger samtliga aktier i sex svenska rörelsedrivande dotterbolag.

Sistnämnda dotterbolag är kommissionärsföretag jämlikt anvisning p.2 till 43 § KL. Kommissionärsföretagens intäkter och kostnader redovisas hos kommittentföretaget S AB. Villkor enligt nämnda lagrum a) till e) är uppfyllda.

Arbetstagare är formellt anställda av resp kommissionärsföretag och dessa är även formellt skyldiga att lämna arbetsgivaruppgift och inkomstuppgift samt är ansvariga för avdrag och uppörd av preliminär A-skatt för arbetstagare.

S AB anhåller, att RSV måtte meddela förhandsbesked huruvida kommittentföretaget S AB vid beräkning av lönekostnad jämlikt 41 d § KL får medräkna förutom lön till egna arbetstagare även lön till arbetstagare hos kommissionärsföretagen.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 19 februari 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Rosén, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Hallgren) följande förhandsbesked.

Enligt ansökningen har S AB såsom kommittentföretag enligt bestämmelserna i punkt 2 andra stycket anvisningarna till 43 § KL rätt att redovisa inkomsten av de sex aktuella kommissionärsbolagens rörelser. Enligt fjärde stycket samma anvisningspunkt gäller att inkomst som sålunda redovisas hos kommittentföretag skall hos detta företag behandlas som om företaget självt hade bedrivit rörelsen. Med hänsyn härtill får S AB anses ha samma rätt att enligt 41 d § KL göra avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond, som kommissionärsbolagen skulle ha haft om de själva hade redovisat inkomsten av respektive rörelse. Nämnden besvarar ansökningen i enlighet härmed.

Förhandsbesked den 11 december 1981

RSV/FB Dt
1982:28

Medlem i en ideell förening som lånat ut medel till föreningen utan att betinga sig ränta på fordringen har ansetts skattskyldig för ett belopp motsvarande marknadsmässig ränta på det utlånade kapitalet. Lagen mot skatteflykt har inte tillämpats

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

A var medlem i en ideell förening som var begränsat skattskyldig. Någon medlemsavgift utgick inte. Föreningen uppförde en byggnad som skulle användas i verksamheten. A hade för avsikt att bidra till finansieringen av byggnationen genom att till föreningen räntefritt låna ut ett belopp om 25 000 – 40 000 kr. Lånet skulle löpa på tre år med en uppsägningstid på två månader. A skulle för att finansiera sitt lån till föreningen låna motsvarande belopp i en bank. Både det räntefria lånet till föreningen och banklånet skulle vara amorteringsfria. A anhöll om förhandsbesked huruvida räntekostnaden för det av honom upptagna lånet var avdragsgill och om det därvidlag spelade någon roll om det var föreningen eller privatpersoner som tecknade borgen. Vidare frågade A om lagen mot skatteflykt var tillämplig på det tänkta förfarandet.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 11 december 1981 meddelande RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Linderberg, Hallgren, Toftered) följande förhandsbesked.

Av utredningen framgår att A mot marknadsmässig ränta skall ta upp ett lån på ett belopp av 25 000 – 40 000 kr för att sedan låna ut samma belopp räntefritt till föreningen. Sistnämnda lån skall ha en löptid på tre år, men A skall ha möjlighet att få lånet återbetalt i förtid efter två månaders uppsägning.

Beträffande den i ansökningen ställda frågan om A:s avdragsrätt för räntorna på sitt lån förklarar nämnden att A skall ha sådan rätt till avdrag oavsett om föreningen tecknar borgen för lånet eller ej.

Vad beträffar ansökningen i övrigt uttalar nämnden följande.

Enligt rådande skatterättslig praxis gäller att innehavare av fordran, som underlåter att betinga sig ränta på fordringen, får anses åtnjuta inkomst till ett belopp motsvarande skälig ränta, om det genom underlåtenheten att ta ut ränta kan anses ske en sådan överföring av medel från borgenären till gäldenären som har särskild betydelse i skattehänseende.

Vid sin bedömning huruvida den i ärendet beskrivna lånetransaktionen mellan A och föreningen innebär en sådan överföring av medel beaktar nämnden främst följande omständigheter.

Föreningen är enligt 53 § 1 mom första stycket e) kommunalskattelagen inte skattskyldig för inkomst av kapital och blir således inte beskattad för eventuell intäkt av kapital och är inte heller berättigad till avdrag för låneräntor. Den tillämnade räntefria lånetransaktionen får — särskilt med hänsyn till lånets korta löptid och möjligheten för A att återfå hela lånebeloppet efter en uppsägningstid av endast två månader — anses bli ha den innebörden att A ger ett bland föreningsmedlemmar sedvanligt bidrag till föreningen med ett belopp som motsvarar marknadsmässig ränta på det kapital A ställer till föreningens förfogande. För bidrag som A lämnar till föreningen är A inte berättigad till avdrag.

Med hänsyn till ovan nämnda omständigheter får A:s underlåtenhet att ta ut ränta anses ha en sådan särskild betydelse i skattehänseende som ovan angetts. Nämnden förklarar därför att A vid en sådan utlåning till föreningen som anges i ansökningen skall ta upp till beskattning ett belopp som motsvarar marknadsmässig ränta på det utlånade kapitalet.

RSV/FB Dt
1982:28

Frågan om tillämpning av lagen mot skatteflykt föranleder på grund av vad nämnden ovan förklarar inget särskilt yttrande.

Regeringsrättens dom den 13 oktober 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt
1982:29

En skattskyldig har med tillämpning av artikel 14 § 1 i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike ansetts efter utflyttning ha sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes följande.

A, som är ogift och saknar bröstarvingar, utflyttade den 19 september 1981 till Frankrike. Han kommer fr o m nämnda dag att vara bosatt i Nice och där ha sin normala vistelseort och sitt vardagliga hem. A:s lösöre har, i den mån det icke avyttrats, medföljt till Frankrike. Uppehållstillstånd har meddelats. Efter utflyttningen kommer A endast att vistas tillfälligt i Sverige för enstaka korta besök. A äger inte fast egendom i Sverige, saknar bostad här efter den 18 september 1981 och driver inte rörelse här. Hans tillgångar består av bankmedel, obligationer och aktier. Av aktierna utgör 6 500 st aktier å nominellt 100 kr i X AB, utgörande 65 % av aktiekapitalet i nämnda bolag. A har före utflyttningen lämnat sina uppdrag i bolaget. Ansökan om att utföra emigrantvaluta kommer att inges när beställt skattebevis utfärdats.

Jag hemställer att Riksskatteverket lämnar förhandsbesked med innebörd att A fr o m den 19 september 1981 med tillämpning av intern svensk rätt och det mellan Sverige och Frankrike gällande dubbelbeskattningsavtalet skall anses bosatt i Frankrike.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 19 februari 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Rosén, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Hallgren) följande förhandsbesked.

A kan på grund av sitt innehav av aktier i X AB inte anses ha visat att han efter utflyttningen till Frankrike saknar väsentlig anknytning till Sverige. På grund härav förklarar nämnden att A enligt bestämmelserna i punkt 1 andra stycket anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen skall anses bosatt i Sverige även efter utflyttningen.

Enligt artikel 14 § 1 i det mellan Sverige och Frankrike den 24 december 1936 ingångna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter gäller dock att såsom skatterättsligt hemvist anses, såvitt angår fysisk person, dennes normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem.

Enligt ansökningen har A efter utflyttningen inte kvar någon bostad

i Sverige. Däremot har han en bostad i Frankrike. Han bör därför enligt ovan nämnda artikel i avtalet anses ha sin normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem i Frankrike. På grund härav och då det i detta fall inte kan anses råda något sådant tvivelsmål rörande frågan om A:s skatterättsliga hemvist som avses i punkt 12 av protokollet till avtalet, förklarar nämnden att vid tillämpning av avtalet A efter utflyttningen skall anses ha skatterättsligt hemvist i Frankrike.

**RSV/FB Dt
1982:29**

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten i första hand att regeringsrätten skulle ändra riksskatteverkets förhandsbesked på det sättet att A skatterättsligt vid tillämpning av artikel 14 i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike fortfarande skulle anses såsom bosatt i Sverige och i andra hand att förhandsbesked inte skulle meddelas beträffande tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet.

I en dom den 13 oktober 1982 gjorde regeringsrätten (Reuterswärd, Ericsson, Hilding, Mueller, Widmark) ej ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 20 september 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

En make har inte ansetts berättigad att från realisationsvinst avräkna realisationsförlust som tidigare år har uppkommit för den andra maken

**RSV/FB Dt
1982:30**

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A bl a följande.

Enligt anv. 4 till § 36 kommunalskattelagen (KL) får avdrag för realisationsförlust, som icke kunnat utnyttjas under det beskattningsår, varunder förlusten uppkommit, av skattskyldig utnyttjas genom avdrag från realisationsvinst under senare beskattningsår; dock senast under det beskattningsår för vilket taxering sker sju år kalenderåret efter det då taxering för förluståret ägt rum.

Enligt samma lag § 52 st 1 och 3 skall äkta makar, som under beskattningsåret levit tillsammans, taxeras envar för sin inkomst. Därvid må underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som uppkommit för endera maken, avräknas från den andra makens inkomst i samma kommun av förvärvskälla av samma slag. Denna kvittningsrätt synes vara *tvingande* i så måtto att bristen skall avräknas mellan makarna under förluståret, trots att den make som gjort förlusten, velat utnyttja den senare år (RR 1968:66).

Min hustru och jag är sedan 1950 gifta och bosatta i Stockholms kommun. Under beskattningsåret 1976 uppkom för henne vid aktieförsäljning, som ägde rum efter den 31 mars samma år, en avsevärd realisationsförlust. Denna förlust har hon hitintills icke kunnat utnyttja. Någon realisationsvinst förelåg icke för mig under beskattningsåren 1976 – 1981.

RSV/FB Dt
1982:30

Jag har för avsikt att under 1982 försälja en post aktier. Därvid beräknar jag att en avsevärd realisationsvinst bör uppkomma för mig.

Jag hemställer härmed om förhandsbesked huruvida min hustrus realisationsförlust av år 1976 får avräknas från min realisationsvinst av år 1982.

Förutom till lagstiftningsförarbetena hänvisas till Bratt och Fernström: Deklaration och beskattning 26 uppl, sid 245 och 184 samt Ekman och Tivéus: Skatt på aktier, sid 42.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 23 april 1982 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Rosén, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Sandström, Hallgren) följande förhandsbesked.

Enligt 52 § 1 mom tredje stycket KL må underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som uppkommit för endera maken, avräknas från den andra makens inkomst i samma kommun av förvärvskälla av samma slag. Enligt punkt 4 tredje stycket anvisningarna till 36 § nämnda lag får vidare, om en realisationsförlust inte har kunnat utnyttjas för avdrag under det beskattningsår den uppkommit, avdrag för förlusten göras ett senare beskattningsår, dock senast sjätte beskattningsåret efter det till vilket förlusten är hänförlig. En på detta sätt förskjuten realisationsförlust får dras av endast mot den realisationsvinst eller lotterivinst som det senare beskattningsåret återstår sedan avdrag har gjorts för de realisationsförluster som är hänförliga till det året.

Av ansökan framgår bl a att A:s hustru hittills inte har kunnat utnyttja den år 1976 uppkomna realisationsförlusten, att A under åren 1976 – 1981 inte har haft någon realisationsvinst samt att makarna under förluståret var bosatta i Stockholms kommun. Med hänsyn härtill och under förutsättning dels att A:s hustru inte heller under år 1982 kan utnyttja den år 1976 uppkomna realisationsförlusten för avdrag, dels att avdrag i första hand har gjorts för makarnas eventuella realisationsförluster som är hänförliga till år 1982, får A anses berättigad att under år 1982 utnyttja realisationsförlusten för avdrag mot för honom uppkommen realisationsvinst. För avdrag vid den kommunala taxeringen krävs dock att A har varit bosatt i Stockholms kommun även under år 1982. Nämnden besvarar ansökningen i enlighet härmed.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle besvara den ställda frågan nekande.

Den 20 september 1982 beslöt regeringsrätten (Simonsson, Ericsson, Hilding, Brink, Widmark) följande dom.

Enligt punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 36 § KL får, om en realisationsförlust inte kunnat utnyttjas för avdrag det beskattningsår då förlusten uppkom, avdrag för förlusten göras ett senare beskattningsår, dock senast sjätte beskattningsåret efter det till vilket förlusten är hän-

förlig. Denna bestämmelse kan inte anses innebära att gift skattskyldig får från sin realisationsvinst avräkna realisationsförlust som tidigare år har uppkommit för andra maken. Besvären skall därför bifallas.

RSV/FB Dt
1982:30

Med ändring av riksskatteverkets förhandsbesked besvarar regeringsrätten den av A ställda frågan så, att han ej äger rätt att avräkna realisationsförlust, som uppkommit för hans hustru vid aktieförsäljning år 1976, från sin realisationsvinst vid aktieförsäljning år 1982.

Regeringsrättens dom den 3 maj 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Stiftelse, som delar ut premier för att uppmuntra medlemmar i vissa ungdomslag till bl a sportsliga insatser, har ansetts understödja idrottsverksamhet och inte sådan verksamhet för barns vård och uppfostran som avses i 53 § 1 mom första stycket e) kommunalskattelagen

RSV/FB Dt
1982:31

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

X Bollklubb är en ideell förening inom idrottsrörelsen. Föreningens A-lag i fotboll spelar för division IV. Föreningen har en stor ungdomsverksamhet.

Föreningen avser nu att bilda en fond (stiftelse) som skall kallas X Bollklubbs Ungdomsfond. Fonden skall vara en stiftelse med egen styrelse och stadgar. Ändamålet för fonden skall vara att premiera, stimulera och uppmuntra medlemmar i X Bollklubbs olika ungdomslag t o m junioråldern (högst 18 år). Fondens årliga avkastning skall utdelas som premier till enskilda medlemmar eller ungdomslag enligt ovan. Medel till fonden skall insamlas genom gåvor och bidrag från såväl medlemmar som allmänheten. Speciella sportsliga insatser som ledarskap och gott kamratskap skall vara avgörande för premier från fonden. Fonden skall vidare stå under tillsyn enligt 1929 års lag om stiftelser.

Det är av väsentlig betydelse för föreningen att veta om den ämnade stiftelsen är sådan som avses i 53 § 1 mom e) kommunalskattelagen (KL). Enligt vår mening är den tilltänkta stiftelsen begränsat skattskyldig såsom anges i ovannämnda §. Stiftelsens ändamål är att främja "vård och uppfostran av barn" och bör därför anses som begränsat skattskyldig. Fondens uppgift kommer att bli att främja såväl social som fysisk fostran. Som stöd för vår uppfattning hänvisar vi till Anders Hagstedts verk "Om beskattning av stiftelser" sid 257 – 264.

Då emellertid osäkerhet föreligger om hur skattskyldighet kommer att bedömas för stiftelsen, anhåller vi att nämnden meddelar förhandsbesked huruvida den ovannämnda stiftelsen är att anse som begränsat skattskyldig enligt 53 § 1 mom e) KL.

RSV/FB Dt
1982:31

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 8 maj 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Rosén, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Hallgren, Toftered) följande förhandsbesked.

Enligt det i ärendet ingivna utkastet till stadgar för den tilltänkta stiftelsen X Bollklubbs Ungdomsfond skall stiftelsen ha till ändamål att främja vård och uppfostran av barn genom att premiera, stimulera och uppmuntra medlemmar i X Bollklubbs olika ungdomslag t o m junioråldern (högst 18 år). Därvid skall, enligt vad ansökningen och det nämnda stadgeutkastet närmare innehåller, stiftelsen av fondens årliga avkastning dela ut individuella eller kollektiva belöningar till enskilda medlemmar eller ungdomslag i form av premier, för vilka såväl speciella sportsliga insatser som ledarskap och gott kamratskap skall vara avgörande. Med hänsyn till den angivna verksamheten kan stiftelsen, oavsett vad som stadgats om dess ändamål, inte anses komma att främja vård och uppfostran av barn på det sätt som avses i 53 § 1 mom första stycket e) KL. På grund härav förklarar nämnden att den tilltänkta stiftelsen under de i ärendet angivna förutsättningarna blir skattskyldig för all inkomst.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten hemställde föreningen att den tillämnade stiftelsen skulle förklaras vara begränsat skattskyldig.

Den 3 maj 1982 beslöt regeringsrätten (Simonsson, Lidbeck, Hilding, Brink, Widmark) följande dom.

Stiftelsen X Bollklubbs ungdomsfond avses skola ha till ändamål att främja vård och uppfostran av barn genom att premiera, stimulera och uppmuntra medlemmar i klubbens olika ungdomslag t o m junioråldern, 18 år. Fondens medel skall utdelas som premier till enskilda medlemmar eller till ungdomslag tillhörande klubben som belöning för sportsliga insatser, ledarskap och gott kamratskap. Stiftelsen har sålunda att understödja idrottsverksamhet. Verksamhet av detta slag är som regel inte att anse som sådan verksamhet för vård och uppfostran av barn som är skattefri enligt 53 § 1 mom första stycket e) KL (jfr prop 1942:134 s 48). Vad i målet förekommit föranleder inte annan bedömning såvitt gäller den tilltänkta stiftelsens verksamhet.

Regeringsrätten lämnar besvären utan bifall.