

# Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • Ansv. utgivare: Regeringsrådet Sigvard Berglöf

Serie I ang. direkt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked mm (RSV/FB) serie Dt = Direkt skatt — Taxering

Nr 8 1985 – Årg. 15

Förhandsbesked den 21 oktober 1985<sup>1</sup>

## Råhudar har ansetts som rå- eller stapelvaror vid lager- värderingen

RSV/FB Dt  
1985:23

### 1 Ansökningen

Utkom från trycket  
den 6 maj 1986

I ansökningen anfördes bl a följande.

AB X är ett garveri med huvudsaklig verksamhet att bearbeta och bereda hudar till sådant skick, att de kan utnyttjas som läder vid tillverkning av olika läderprodukter, för närvarande främst skoovanläder.

Bolaget använder såsom råvara i sina läderfabriker uteslutande nöthudar. Dessa faller överallt i världen, men bolaget använder huvudsakligen hudar producerade i Skandinavien. För närvarande kommer ca 95 % av hudarna från Danmark.

Av de hudar, som utnyttjas av bolaget, kan följande hudgrupper urskiljas: kohudar, kvighudar, tjurhudar, kalvskinn. Inom varje hudgrupp finns olika viktklasser, t ex under 17 kg, 17 – 24 kg o s v. Priserna följer såväl hudsart som viktgrupp. Kvaliteten och därmed även priset på hudar varierar med avseende på boskapsras och de klimatiska betingelser, som boskapen lev under.

Handeln med hudar är internationell. En del u-länder reglerar utförseln av hudar för att skydda sin egen läderindustri, men i nästan alla industriländer kan hudar exporteras och importeras utan handelshinder eller tullar.

Beträffande prissättningen på hudar kan anmärkas följande. I ett flertal europeiska länder förekommer hudauktioner vid ett flertal tillfällen varje månad. Så är fallet i Storbritannien, Västtyskland, Belgien, Frankrike och Schweiz. Officiella resultat från dessa auktioner publiceras. Auktionspriserna publiceras även i olika facktidskrifter. Det kan anmärkas, att priserna på skandinaviska hudar främst följer resultaten vid de tyska auktionerna. De tyska auktionerna är emellertid starkt påverkade av USA-marknaden, vilket är naturligt med hänsyn tagen till att USA är världens största producent och exportör av nöthudar. Prisfluktuationer i USA påverkar således prissättningen vid de europeiska auktionerna.

Beträffande marknaden i Skandinavien kan nämnas, att denna till övervägande del handhas av böndernas kooperativa organisationer. Prisnoteringarna i Skandinavien har en officiell

<sup>1</sup>Ej överklagat

**RSV/FB Dt  
1985:23**

karaktär, eftersom dessa prisnoteringar skall gälla som s k avräkningspriser till slakterierna.

Beträffande prissättningen kan noteras, att kraftiga prisfluktuationer ägt rum på hudar under de senaste åren. Bolagets genomsnittspriser för inköp av nöthudar har således exempelvis fluktuerat under den senaste 10-årsperioden enligt följande:

År	Kr/kg
1973	5,72
1975	3,11
1979	10,31
1980	6,50
1984	16,58

Beträffande råhudars förädlingsgrad kan konstateras, att slakteriet och hudgrossisten endast vidtar åtgärder som syftar till att konservera huden på sådant sätt att förruttelse ej inträder innan garveriet tar huden i arbete. Sådan konservering sker genom saltning. Garveriets första åtgärd blir därför att blöta upp huden och tvätta bort saltet, d v s återföra huden till det skick den var omedelbart efter slakten. I princip kan man därför säga, att råhudar inte har någon förädlingsgrad alls utan används i sitt ursprungliga skick såsom det föreligger efter att ha avlägsnats från djuret.

Bolaget hemställde att RSV i förhandsbesked skulle förklara att bolaget vid värderingen av sådant varulager som bestod av råhudar fick tillämpa bestämmelserna i punkt 2 åttonde stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (KL).

## **2 RSVs nämnd för rättsärenden**

I ett förhandsbesked den 21 oktober 1985 förklarade RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Melchior, Nilsson) att bolaget vid inkomstberäkningen fick tillämpa den särskilda värderingsregeln i punkt 2 åttonde stycket av anvisningarna till 41 § KL (supplementärregel 2) på sina lager av råhudar.

Förhandsbesked den 12 november 1985<sup>1</sup>

**RSV/FB Dt  
1985:24**

Utkom från trycket  
den 22 maj 1986

## **Tillämpning av bestämmelserna i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen (KL) om avbrott i s k enkel tomtrörelse**

### **1 Ansökningen**

I ansökningen anförde A och B bl a följande.

<sup>1</sup> Ej överklagat

Vi äger gemensamt jordbruksfastigheten K. Jag, A, förvärvade fastigheten år 1955 genom köp från min fader. År 1980 överlät jag hälften av fastigheten genom gåva till min son, medsökanden B.

**RSV/FB Dt  
1985:24**

Fastigheten har under hela vårt innehav använts för jordbruksdrift. Under åren 1962 – 1969 såldes dock 24 stycken byggnadstomter från fastigheten, vilket innebar verksamhet av en omfattning, som grundade såväl jordstyckningsrörelse enligt äldre bestämmelser som tomtrörelse enligt nu gällande bestämmelser.

Utöver ovan angivna försäljningar såldes år 1982 ett större område till en stiftelse. Området berördes inte av någon fastställd byggnadsplan och deklarerades enligt realisationsvinstreglerna.

Några arrendeupplåtelse av byggnadstomter har inte förevarit under vårt innehav bortsett från det förhållandet, att några av de tomter, som såldes åren 1962 – 1969, dessförinnan varit uthyrda till den blivande köparen.

I ett 1983 upprättat förslag till utvidgning av förutvarande byggnadsplan har ytterligare 17 stycken tomtplatser inplanerats inom fastigheten K. Förslaget har fastställts av länsstyrelsen år 1984.

Innan vi påbörjar försäljning av byggnadstomter från den nu fastställda planen är det för oss nödvändigt att få det skattemässiga läget klarlagt. Bl a är punkten 2 femte stycket av anvisningarna till 27 § KL av intresse. I och för sig kan vi påvisa ett 16-årigt uppehåll i försäljningen av byggnadstomter, men de byggnadstomter vi kommer att sälja ingår onekligen i en fastställd byggnadsplan.

I sin generella utformning kan stycket inte innebära någonting annat än misstagslagstiftning. Redan när lagen utformades 1967 var det omöjligt att i någon omfattning utöver möjligen en eller två sälja tomter utan att en fastställd byggnadsplan förelåg. Tanken på ny prövning enligt 15-tomtersregeln är därför illusorisk. Om bestämmelsen begränsats till att avse försäljningar från byggnadsplan, som var fastställd *redan när den tidigare aktiviteten pågick*, hade den tätt sig rimlig och meningsfull. Med de restriktioner som byggnadslagen innebär i sammanhanget, ter sig bestämmelsen materiellt felaktig och i sak obefogad.

Mot bakgrund av det anförda vill vi ställa följande fråga till ledning för våra taxeringar.

Om vi avyttrar byggnadstomter från den först år 1984 fastställda byggnadsplanen, är stadgandet i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 27 § KL så att förstå, att tomtrörelse på nytt skall anses föreligga först när de i anvisningspunktens andra stycke uppställda villkoren är uppfyllda?

RSV/FB Dt  
1985:24

## 2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 12 november 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Melchior, Nilsson) följande.

### Förhandsbesked

Om sökandena avyttrar byggnadstomter från den del av fastigheten K som omfattas av den år 1984 fastställda byggnadsplanen, skall tomtrörelse på nytt anses föreligga först när de i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 27 § KL angivna villkoren är uppfyllda. Frågan besvaras således med ja.

### Motivering

Om en skattskyldig och hans make med hänsyn till antalet tomtförsäljningar anses ha bedrivit tomtrörelse enligt punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 27 § KL (s k enkel tomtrörelse) men inte har sålt någon byggnadstomt under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret, skall enligt femte stycket i samma anvisningspunkt en avyttring av en byggnadstomt som därefter sker inte anses som tomtrörelse, om inte byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen har skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga.

Av handlingarna i ärendet framgår följande. A förvärvade år 1955 fastigheten K genom köp från sin far. Fastigheten har därefter använts för jordbruksdrift, men under åren 1962 — 1969 såldes 24 byggnadstomter från fastigheten. År 1980 skänkte A hälften av fastigheten till sin son B. Någon ytterligare överlåtelse skedde inte förrän under år 1982, då ett större område som inte ingick i någon fastställd plan avyttrades till en stiftelse. År 1984 fastställde länsstyrelsen en utvidgad byggnadsplan som omfattade ytterligare 17 tomter på fastigheten.

Parterna är ense om att A genom de tomtförsäljningar som ägde rum från fastigheten under åren 1962 — 1969 skall anses ha bedrivit enkel tomtrörelse. Nämnden delar denna uppfattning.

Frågan gäller i första hand tolkningen av bestämmelserna i femte stycket av nyssnämnda anvisningspunkt om avbrott i enkel tomtrörelse. Skall på grund av dessa bestämmelser de avyttringar som görs från det år 1984 planlagda området anses som tomtrörelse först när villkoren i andra stycket på nytt är uppfyllda eller skall redan den första avyttringen från området anses utgöra led i en sådan rörelse?

Nämnden gör följande bedömning. A gjorde år 1969 den sista försäljningen från det då exploaterade området. Under den följande tioårsperioden skedde inte någon avyttring. Den tidigare bedrivna tomtrörelsen skall därmed enligt femte stycket anses avbruten. Hade han efter avbrottet men före den nya planläggningen avyttrat det i ärendet aktuella området eller delar av det, skulle ny tomtrörelse anses inledd först om och när villkoren i andra stycket åter var uppfyllda. Frågan är då om fastställelsen av en ny plan år 1984 skall medföra att därefter gjorda försäljningar från området trots avbrottet blir "smittade" av den tidigare

bedrivna tomtrörelsen, antingen på det sättet att försäljningarna anses utgöra en fortsättning på den avbrutna rörelsen eller möjligen så att de från första försäljningen behandlas som en ny rörelse. Tolkade strikt efter ordalydelsen synes bestämmelserna i femte stycket ge ett sådant resultat. Av förarbetena till den aktuella lagstiftningen får emellertid anses framgå att avbrottsreglernas undantag för planlagd mark infördes med tanke endast på de fall där planläggningen äger rum under en *pågående* tomtrörelse eller har skett redan tidigare (prop 1967:153 s 154). Det finns inte någon antydning om att avsikten varit att låta en plan som fastställs efter tioårsperiodens utgång få till effekt att en redan avbruten tomtrörelse "återupplivas". Enligt nämndens bedömning skulle en sådan ordning direkt strida mot avbrottsreglernas syfte och medföra avsevärda ojämnheter i beskattningen.

Nämndens slutsats är att avbrottsreglernas undantag för planlagd mark, trots ordalydelsen, inte kan anses omfatta mark som planläggs först efter tioårsperiodens utgång. I enlighet härmed skall de försäljningar som A och B gör från det år 1984 planlagda området anses som tomtrörelse först om och när villkoren i anvisningspunktens andra stycke åter är uppfyllda.

**RSV/FB Dt  
1985:24**

Förhandsbesked den 14 oktober 1985<sup>1</sup>

**Kostnaden för att tillhandahålla de anställda i ett bolag fri tandvård har ansetts utgöra en avdragsgill personalkostnad för bolaget. För de anställda har förmånen ansetts skattepliktiga**

**RSV/FB Dt  
1985:25**

Utkom från trycket  
den 26 maj 1986

## 1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

AB X hade fått ett erbjudande om tandvård för företagets personal enligt följande behandlingsalternativ.

A.

1. Kompletta tandundersökningar med helstatus inkluderande röntgen.
2. Borttagande av tandsten, beläggningar, puts av fyllningar etc.
3. Förebyggande tandvård — instruktion.
4. Möjlighet att om så önskas få hål, tandlossning, etc åtgärdade på tandläkarpraktiken. Kostnader ersättes då av patienten enligt gängse avtal med försäkringskassan.

1 — 3 ovan utföres *en* gång/år och person.

B.

Som A. ovan varvid 1 — 3 utföres *två* gånger/år. Kostnad 500 kr/år och person.

<sup>1</sup> Ej överklagat

**RSV/FB Dt  
1985:25**

C.  
Som B ovan, vartill kommer fri akut tandvård. Kostnad 950 kr/år och person.

D.  
Fri tandvård med undantag av åtgärder som kräver tandteknikerarbeten (proteser, broar, kronor, guldarbeten) — dessa kostnader ersättes av patienten enligt gängse avtal med försäkringskassan.

E.  
Specialanpassade utvidgade program, individuella eller för mindre grupp. Kostnad beroende på omfattning.

AB X anhöll om förhandsbesked huruvida företags kostnader för att tillhandahålla personalen fri tandvård helt eller delvis var avdragsgilla. A, som var anställd i AB X, önskade för sin del besked om förmånen av fri tandvård helt eller delvis var att betrakta som skattepliktig förmån för honom.

## **2 RSVs nämnd för rättsärenden**

Den 14 oktober 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Nord, Jonsson, Melchior, Nilsson), som fann ett förhandsbesked vara av vikt för enhetlig rättstillämpning, följande.

### **Förhandsbesked**

#### *Bolagets fråga*

Kostnaden för att tillhandahålla de anställda fri tandvård utgör en avdragsgill personalkostnad för bolaget.

#### *A:s fråga*

Förmånen av fri tandvård utgör i sin helhet skattepliktig inkomst av tjänst för A vid samtliga de i ansökningen angivna behandlingsalternativen.

### **Motivering**

#### *Bolagets fråga*

Enligt 29 § 1 mom första stycket kommunalskattelagen (KL) får avdrag i inkomstslaget rörelse göras för allt som är att anse som driftkostnad. Till driftkostnader räknas enligt samma bestämmelse bl a avlöningar och andra kostnader för personal, som är anställd i rörelsen. Kostnaden för att tillhandahålla de anställda fri tandvård är därför avdragsgill för bolaget.

#### *A:s fråga*

I 32 § 3 mom tredje stycket KL stadgas att förmån av bl a fri tandvård inte skall tas upp som intäkt, oavsett om förmånen åtnjuts på grund av statlig eller på grund av kommunal eller enskild tjänst. Har sådan för-

mån åtnjutits på grund av enskild tjänst och utgått efter väsentligt förmånligare grunder än som gäller för befattningshavare i statens tjänst, skall dock förmånen upptas som intäkt till den del den utgått efter förmånligare grunder än som gäller nämnda befattningshavare.

**RSV/FB Dt  
1985:25**

Genomför bolaget sina planer kommer A att erhålla förmån av fri tandvård på grund av vad som utgör enskild tjänst. Befattningshavare i statlig tjänst har numera inte förmån av fri tandvård i någon form. På grund härav och med hänsyn till behandlingens omfattning även i det minst omfattande alternativet får A:s förmån av fri tandvård vid samtliga de angivna behandlingsalternativen anses utgå efter väsentligt förmånligare grunder än för befattningshavare i statlig tjänst. Förmånen utgör därför i sin helhet skattepliktig inkomst av tjänst för honom.

Förhandsbesked den 21 augusti 1985<sup>1</sup>

**Ersättning i form av royalty för rätten att i en rörelse exploatera en patentsökt uppfinning har ansetts utgöra intäkt av rörelse trots att mottagaren inte bedrev yrkesmässig uppfinnarverksamhet**

**RSV/FB Dt  
1985:26**

Utkom från trycket  
den 29 maj 1986

## **1 Ansökningen**

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

För några år sedan hade A fått en idé om en produkt. A och hennes make hade därefter utvecklat en tillverkningsprocess som de gemensamt sökt patent på. Tillverkningen av produkten skulle ombesörjas av ett handelsbolag med maken och dennes kompanjon som enda delägare. Handelsbolagets verksamhet avsåg enbart den patentsökta produktionen och bolaget skulle erlägga patentkostnaderna. Enligt ett licensavtal skulle handelsbolaget som vederlag för upplåtelsen av rätten att tillverka, marknadsföra och sälja produkten utge dels till A 3,5 procent av bruttointäkten exklusive mervärdesskatt vid försäljning åren 1983 och 1984, dels till henne 4,5 procent och till hennes make 2,5 procent av samma underlag vid försäljning under den återstående avtalstiden till och med år 2005. A och hennes make bedrev inte någon "allmän uppfinnarverksamhet" utan det aktuella patentet var att anse som en engångsföreteelse.

A begärde att genom förhandsbesked få svar på frågan om den till henne av handelsbolaget utbetalade royaltyn skulle anses som intäkt av tjänst eller av rörelse.

## **2 RSVs nämnd för rättsärenden**

Den 21 augusti 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Herrlin, Enslöv, Rosén, Vester, Gustafson, Jonsson, Toftered) följande.

<sup>1</sup> Ej överklagat

RSV/FB Dt  
1985:26

#### Förhandsbesked

Den ersättning enligt licensavtalet som skall beskattas hos A utgör intäkt av rörelse för henne.

#### Motivering

Handelsbolaget skall enligt licensavtalet utge ersättning till makarna i form av en omsättningsbaserad royalty. Ersättningen avser rätten att exploatera en patentsökt uppfinning (tillverkningsprocess). A skall enligt avtalet uppbära den större delen av ersättningen.

Nämnden tar inte ställning till om den fördelning av ersättningen mellan makarna som skall ske enligt licensavtalet kan godtas vid inkomsttaxeringen. Nämndens prövning är således begränsad till frågan om den ersättning som rätteligen skall beskattas hos A utgör intäkt av rörelse eller av tjänst för henne.

Enligt den ursprungliga lydelsen av 28 § 1 mom tredje stycket kommunalskattelagen (KL) skulle "royalty och periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt" anses som intäkt av rörelse om den inte skulle behandlas som fastighetsintäkt. Av förarbetena till KL framgår att denna bestämmelse — och den bestämmelse i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL som var avgörande för den subjektiva skattskyldigheten när en sådan ersättning betalades till en mottagare i utlandet — grundades på uppfattningen att den som uppbar en ersättning som var beroende av ett företags resultat hade en ställning som kom ett delägarskap mycket nära. Det var delaktigheten i utbetalarens verksamhet som ansågs konstituera rörelse för en royaltymottagare. Rörelse ansågs — när det inte var fråga om fastighetsintäkt — böra föreligga oavsett om den, som uppbar royaltyn, i övrigt bedrev någon rörelse eller ej (prop 1928:213 s 261).

Vid den praktiska tillämpningen kom sedermera att råda viss osäkerhet om räckvidden av bestämmelsen i 28 § 1 mom tredje stycket KL. I den skatterättsliga debatten hävdades bl a att bestämmelsen inte omfattade sk författarroyalty. Regeringsrätten fann också att en intäkt av ett tillfälligt författarskap, vilken utgick i form av royalty, skulle hänföras till inkomstslaget tjänst (RÅ 1977 ref 27).

Genom lagstiftning 1981 ändrades de berörda lagrummen. I 28 § 1 mom tredje stycket KL föreskrivs numera att "ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar" skall anses som intäkt av rörelse om inte ersättningen "är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av fastighet eller av tjänst". Av den proposition som låg till grund för lagstiftningen framgår att avsikten närmast var att göra ett förtydligande av lagtexten (prop 1981/82:10 s 56). Det uttalades att en ersättning av det aktuella slaget enligt förslaget i propositionen skulle kunna beskattas som intäkt av tjänst, nämligen när ersättningen avsåg tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, samt att förslaget torde överensstämma med rättspraxis på skatteområdet (samma prop s 60). Därvid hänvisades till det ovan nämnda regeringsrättsavgörandet.

Av vad som uttalats i propositionen drar nämnden slutsatsen att

ändringen 1981 var inriktad främst på att åstadkomma ett klargörande av gällande rätt såvitt avser inkomster av de verksamhetsslag, bl a författarskap, som exemplifierades i propositionen. Avsikten synes där- emot inte ha varit att frångå den principiella uppfattningen att royalty som avser upplåtelse av rätten att i en rörelse exploatera en uppfinning, en tillverkningsprocess e d skall anses medföra en sådan delaktighet i utbetalarens verksamhet att mottagaren — oberoende av om han i övrigt själv bedriver rörelse — skall redovisa royaltyn som rörelseintäkt. Detta synsätt är enligt nämndens mening särskilt motiverat när — såsom i förevarande fall — utbetalarens rörelse helt baseras på den upplåtna rättigheten och upplåtelsen är avsedd att vara under en avsevärd tid.

På nu anförda skäl finner nämnden att den ersättning enligt licensavtalet som vid inkomsttaxeringen beskattas hos A skall hänföras till inkomstslaget rörelse.

Förhandsbesked den 21 augusti 1985<sup>1</sup>

RSV/FB Dt  
1985:26

**En avyttring av aktierna i ett bolag har ansetts utgöra en sk vinstbolagstransaktion om den sker medan en realisationsvinst som bolaget erhållit vid en aktieförsäljning ännu är obeskattad. På grund av omständigheterna har realisationsvinsten ansetts beskattad efter utgången av försäljningsåret**

RSV/FB Dt  
1985:27

Utkom från trycket  
den 4 juni 1986

## 1 Ansökningen

I ansökningen anfördes följande.

A och B äger hälften var av aktierna i X AB och en tredjedel var av aktierna i Y AB. Resterande tredjedel av aktierna i Y AB ägs av X AB.

X AB har tidigare bedrivit rörelse avseende byggnadsentreprenader på löpande räkning. Denna verksamhet upphörde under räkenskapsåret 1 juli 1982 — 30 juni 1983. Y AB:s verksamhet består av byggnadsrörelse och förvaltning av egna fastigheter.

X AB:s tillgångar består av bank- och postgirotillgångar på 839 182 kr, övriga fordringar på 61 381 kr, fordran på Y AB på 2 056 029 kr samt aktierna i Y AB, bokförda till 280 000 kr, men med ett beräknat marknadsvärde på 1 000 000 kr.

A och B avser att före den 1 januari 1985 köpa ut X AB:s tredjedel av aktierna i Y AB för det beräknade marknadsvärdet.

I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet är beskattningsåret alltid kalenderår. Vidare gäller, att realisationsvinst skall beskattas i sin helhet för det beskattningsår, under vilket den första delbetalningen erhålls. Detta innebär för X AB:s del, att en skattepliktig realisationsvinst avseende försäljningen av aktierna i Y AB uppkommer vid 1985 års taxering på 288 000 kr (40 % x (1 000 000 — 280 000)).

<sup>1</sup> Ej överklagat

RSV/FB Dt  
1985:27

Någon annan ej beskattad vinst på grund av försäljning av tillgångar finns inte och kommer inte heller att uppstå i X AB.

A och B avser att så snart som möjligt efter förvärvet av resterande aktier i Y AB avyttra aktierna i X AB till utomstående, men är angelägna om att denna försäljning inte blir en sådan sk vinstbolagstransaktion, som avses i 35 § 3 mom åttonde stycket kommunalskattelagen (KL). Det är därför av väsentlig betydelse för sökandena att få svar på följande fråga (frågor).

Blir en försäljning av aktierna i X AB en vinstbolagstransaktion om den skattepliktiga realisationsvinsten på X AB:s försäljning av aktierna i Y AB ännu är obeskattad vid tidpunkten för den förstnämnda försäljningen?

Av motivuttalande i förarbetena till vinstbolagsbestämmelserna (prop 1972:93 sid 33) framgår, att lagstiftningen varit avsedd för sådana fall, där de obeskattade vinstmedlen härrör från försäljning av rörelsetillgångar. Härav borde följa, att vinstbolagstransaktion inte föreligger när de obeskattade vinstmedlen hör hemma i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Därför yrkas att den ovan ställda frågan besvaras nekande.

Om emellertid frågan besvaras jakande, infinner sig en ytterligare fråga, nämligen vilken tidpunkt som är den tidigaste då sökandena kan sälja aktierna i X AB utan att bestämmelserna om vinstbolagstransaktioner blir tillämpliga. Vid jakande svar på den första frågan önskas således svar på följande fråga med delfrågor.

Ansens realisationsvinsten på X AB:s försäljning av aktierna i Y AB vara beskattad

- a) omedelbart efter utgången av beskattningsåret (1 januari 1985), eller
- b) när självdeklarationen till ledning för 1985 års taxering lämnats (16 februari 1985), upptagande vinsten till beskattning, eller
- c) när taxeringsnämnden fattat beslut att beskatta vinsten (någon gång under tiden mars — oktober 1985), eller
- d) när 1985 års taxeringsperiod gått till ända (1 november 1985), förutsatt att taxeringsnämnden beslutat beskatta vinsten, eller
- e) när tiden för X AB att anföra ordinarie besvär över 1985 års taxering gått till ända (1 mars 1986), förutsatt att taxeringsnämnden beslutat beskatta vinsten, eller
- f) när taxeringsbeslut att beskatta vinsten vunnit laga kraft (t ex 1 juli 1986 om taxeringsnämnden fattat beslutet), eller
- g) från och med någon annan tidpunkt och i så fall vilken?

Av motivuttalande i förarbetena till bestämmelserna om vinstbolagstransaktioner (prop 1972:93 sid 35) framgår, att bestämmelserna riktar sig mot sådana transaktioner, där köparen kan neutralisera beskattningen av de obeskattade vinstmedlen i det köpta bolaget. Efter utgången av 1984 (beskattningsåret) torde en köpare av aktierna i X AB inte längre ha några möjlig-

heter att neutralisera beskattningen av realisationsvinsten på försäljningen av aktierna i Y AB. Såvida den andra huvudfrågan blir aktuell, yrkas därför att svaret på densamma utformas med innebörden att en vinstbolagstransaktion inte föreligger om aktierna i X AB avyttras efter utgången av 1984.

Av handlingarna i övrigt framgick bl a följande.  
Räkenskapsåret för X AB omfattade tiden den 1 juli — den 30 juni. Bolagets fordran på Y AB om 2 056 029 kr hade uppkommit vid försäljning den 29 december 1978 av en fastighet som utgjort omsättningstillgång i X AB:s rörelse. A och B hade innehaft aktierna i X AB i mer än två år. De önskade även besked om lagen (1980:865) mot skatteflykt var tillämplig i ärendet.

## 2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 21 augusti 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Herrlin, Enslöw, Rosén, Vester, Gustafson, Jonsson, Toftered) följande.

### Förhandsbesked

En avyttring av aktierna i X AB skall behandlas som en s k vinstbolagstransaktion om den sker medan bolagets realisationsvinst på grund av försäljningen av aktier i Y AB ännu är obeskattad. Under de i ärendet angivna förutsättningarna skall realisationsvinsten inte anses obeskattad efter utgången av år 1984.

### Motivering

X AB:s aktier i Y AB utgör enligt förutsättningarna för ansökningen inte omsättningstillgångar i rörelse. En avyttring av aktierna skall därför behandlas enligt reglerna för beskattning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Detta innebär att den s k kontantprincipen skall tillämpas och att beskattningsåret sammanfaller med kalenderåret (3 § KL med anvisningar jämförd med bestämmelserna i 41 § samma lag).

Bestämmelser om s k vinstbolagstransaktioner finns i 35 § 3 mom åttonde stycket KL (sjunde stycket fr o m 1986 års taxering). Enligt dessa bestämmelser skall, om en skattskyldig avyttrar en aktie i ett aktiebolag och det vid avyttringen finns obeskattade vinstmedel i bolaget till följd av att större delen av dess tillgångar före avyttringen av aktien har överlåtits på den skattskyldige eller annan, som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Enligt förarbetena till lagstiftningen skall vid bedömningen av om större delen av tillgångarna har avyttrats endast s k reella rörelsetillgångar i bolaget beaktas. Från kontanta medel och fordringar som utgör likvid för överlåtna rörelsetillgångar skall bortses (jfr prop 1972:93 s 33). Det finns å andra sidan inte anledning att från begreppet rörelsetillgångar utesluta en anläggningstillgång endast av den anledningen att en avyttring av tillgången skall behandlas enligt reglerna för beskattning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

RSV/FB Dt  
1985:27

I enlighet med det anförda skall X AB:s försäljning till sökandena av aktierna i Y AB anses som en sådan överlåtelse av "större delen av dess tillgångar" som avses i det sistnämnda lagrummet. Av detta följer i sin tur att sökandenas avyttring av aktierna i X AB omfattas av lagrummet om avyttringen sker medan bolagets realisationsvinst på grund av försäljningen av aktierna i Y AB fortfarande är obeskattad.

Enligt de i ansökningen givna förutsättningarna skall i vart fall en del av vederlaget för X AB:s aktier i Y AB erläggas under år 1984. På grund härav skall den skattepliktiga realisationsvinst som uppkommer för X AB med anledning av aktieförsäljningen tas till beskattning redan vid 1985 års taxering. Med hänsyn till vad som av handlingarna framgår om bolagets räkenskapsår kan konstateras att inkomster som bolaget förvärvat efter utgången av år 1984 skall beskattas tidigast vid 1986 års taxering. Under dessa förhållanden bör vid tillämpning av vinstbolagsbestämmelserna realisationsvinsten inte anses obeskattad efter utgången av år 1984.

Nämndens slutsats är att en avyttring av aktierna i X AB som sker före utgången av år 1984 men inte en avyttring som görs senare omfattas av det aktuella lagrummet.

Lagen mot skatteflykt är inte tillämplig på ifrågavarande transaktioner.

Förhandsbesked den 5 september 1985<sup>1</sup>

RSV/FB Dt  
1985:28

Utkom från trycket  
den 4 juni 1986

**Ett aktiebolag har till person med bestämmande inflytande i bolaget utfäst pension som inte ingår i allmän pensionsplan enligt 4 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m m (tryggandelagen). Eftersom en sådan utfästelse enligt 5 § andra stycket tryggandelagen inte får skuldföras under rubriken Avsatt till pensioner i bolagets balansräkning har bolaget ansetts sakna avdragsrätt för skuld för utfästelsen oavsett att utfästelsen rymts inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan och tryggats genom kreditförsäkring**

## 1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

X AB hade år 1974 gjort en pensionsutfästelse till A. Pensionsutfästelsen ingick inte i någon allmän pensionsplan i den mening som avses i 4 § tryggandelagen. A, som tidigare hade varit anställd i bolaget, var förälder till den nuvarande huvudaktieägaren. X AB hade för avsikt att i bokslutet per den 31 december 1984 göra en avsättning till konto Avsatt till pensioner med 592 884 kr för pensionsskulden till A.

X AB begärde genom förhandsbesked få svar på följande frågor:  
Är kontoavsättningen avseende pensionsskulden till A avdragsgill enligt 29 § kommunalskattelagen (KL) om

<sup>1</sup> Ej överklagat

- 1) Avsättningen ryms inom allmän pensionsplan och är tryggad genom kreditförsäkring?
- 2) Avsättningen ryms inte inom allmän pensionsplan men är tryggad genom kreditförsäkring?
- 3) Avsättningen ryms inom allmän pensionsplan men är inte tryggad genom kreditförsäkring?
- 4) Avsättningen ryms inte inom allmän pensionsplan och är inte tryggad genom kreditförsäkring?

## 2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 5 september 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Nilsson) följande.

### Förhandsbesked

Bolaget har inte i något av de i ansökningen angivna fallen rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för en kontoavsättning som avser pensionskulden till A.

### Motivering

Reglerna om arbetsgivares avdrag för kostnader för att trygga pensionsutfästelsen ändrades väsentligt genom lagstiftning 1975. Före ändringarna fanns bestämmelser om avdrag för skuldföring på pensionskonto i punkt 2 c av anvisningarna till 29 § KL. Där föreskrevs att en arbetsgivare som enligt tryggandelagen redovisade pensionsskuld under rubriken Avsatt till pensioner fick avdrag för den ökning av skulden som hade inträffat under beskattningsåret. Bestämmelserna anknöt således till tryggandelagen och gjorde avdragsrätten beroende av att avsättningen hade skett i överensstämmelse med föreskrifterna i den lagen.

Efter 1975 års lagstiftning och senare lagändringar gäller i huvudsak följande beträffande rätten till avdrag för avsättning till pensionskonto.

Redovisar en arbetsgivare enligt tryggandelagen pensionsskuld under rubriken Avsatt till pensioner har han enligt punkt 2 d av anvisningarna till 29 § KL rätt till avdrag för den skuldökning som sker under beskattningsåret. Avdragsrätten omfattar dock endast ökningen av den skuld som enligt 30 § 2 mom taxeringslagen (1956:623) skall redovisas under den särskilda underrubriken Avdragsgilla pensionsåtaganden och avser pensionsåtaganden för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger enligt punkt 2 e av nämnda anvisningar.

Enligt 30 § 2 mom taxeringslagen skall en näringsidkare, som för beskattningsåret enligt tryggandelagen i sin balansräkning redovisar pensionsskuld under rubriken Avsatt till pensioner, i självdeklarationen under den särskilda underrubriken Avdragsgilla pensionsåtaganden redovisa vad som avser sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger enligt punkt 2 d jämförd med punkt 2 e av anvisningarna till 29 § KL.

I nämnda punkt 2 e föreskrivs som huvudregel att en arbetsgivare har rätt till avdrag för kostnader för att trygga pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan. Anvisningspunkten innehåller vidare ett antal be-

**RSV/FB Dt  
1985:28**

stämmelser som kompletterar eller modifierar huvudregeln. Begreppet allmän pensionsplan har i KL samma innebörd som enligt tryggandelagen (se nedan). Vid tillämpningen av KL skall dock enligt uttrycklig föreskrift i anvisningspunkten även vissa andra pensionsåtaganden räknas som allmän pensionsplan. Till dessa hör pensionsåtagande för pensionsförmåner som ryms inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan i fråga om arbetstagare med motsvarande uppgifter eller hans efterlevande under förutsättning att åtagandet — om det inte är tryggt genom pensionsförsäkring eller avsättning till pensionsstiftelse — har tryggats genom kreditförsäkring.

Av punkt 2 d av anvisningarna till 29 § KL — och även av de kompletterande bestämmelserna i 30 § 2 mom taxeringslagen — framgår enligt nämndens mening klart att rätten till avdrag för avsättning till pensionskonto alltså är beroende av att avsättningen står i överensstämmelse med tryggandelagens föreskrifter. Om detta villkor inte är uppfyllt, kan avdrag för avsättningen inte komma i fråga. Är villkoret uppfyllt, fordras numera dessutom att de särskilda bestämmelserna i anvisningspunkten 2 e iakttas.

Nämnden har således i första hand att bedöma om den i ansökningen avsedda avsättningen är tillåten enligt tryggandelagen. Endast om denna förutsättning visar sig vara uppfylld har nämnden anledning att göra en prövning enligt anvisningspunkten 2 e.

I 4 § tryggandelagen definieras begreppet allmän pensionsplan och enligt 5 § första stycket samma lag får en arbetsgivare i balansräkningen under rubriken Avsatt till pensioner ta upp vad han enligt sådan pensionsplan har åtagit sig att redovisa under denna rubrik. Genom bestämmelserna i 5 § andra stycket har bl a aktiebolag tillagts rätt att genom kontoavsättning trygga även pensionsutfästelser som ej omfattas av allmän pensionsplan. Denna utvidgning gäller dock inte i fråga om arbetstagare som har bestämmande inflytande över bolaget och deras efterlevande. Till grund för bedömningen av om en person har bestämmande inflytande skall läggas inte endast hans eget utan även bl a hans avkomlingars aktieinnehav.

A:s son äger 89 % av aktierna i bolaget. Hon skall därför enligt 5 § andra stycket tryggandelagen anses som en person med bestämmande inflytande över bolaget. Eftersom pensionsutfästelsen till henne, enligt vad handlingarna utvisar, inte ingår i någon allmän pensionsplan i den mening som avses i 4 § tryggandelagen får bolaget inte enligt den lagen trygga utfästelsen genom avsättning till pensionskonto. Detta gäller oberoende av om utfästelsen ryms inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan eller tryggas genom kreditförsäkring.

Den av bolaget planerade avsättningen för pensionsskuld till A står således inte i överensstämmelse med tryggandelagens föreskrifter. Av vad tidigare anförts följer att bolaget vid sådant förhållande — på grund av bestämmelserna i punkt 2 d av anvisningarna till 29 § KL — inte har rätt till avdrag för avsättningen i något av de i ansökningen angivna alternativen.

Förhandsbesked den 21 augusti 1985<sup>1</sup>

**Vid tvångsförsäljning enligt 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst (uppskovslagen) har en villafastighet som den skattskyldige köpt av sin make och som redan vid förvärvstidpunkten utgjorde den skattskyldiges permanentbostad godtagits som ersättningsfastighet. Lagen (1980:865) mot skatteflykt har inte ansetts vara tillämplig**

**RSV/FB Dt  
1985:29**

Utkom från trycket  
den 10 juni 1986

## **1 Ansökningen**

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

A hade år 1979 ärvt den schablonbeskattade villafastigheten K i S kommun. Den 1 april 1981 sålde hon fastigheten under tvång till kommunen för en köpeskilling på 450 000 kr. Vid 1982 års taxering erhöll hon s k preliminärt uppskov enligt 2 och 7 §§ uppskovslagen med beskattning av den vinst som uppkom vid avyttringen av fastigheten K. A förvärvade den 27 mars 1985 fastigheten L av sin man för en köpeskilling på 600 000 kr. Fastigheten L, som ingick i mannens giftorättsgods, utgjorde redan vid tidpunkten för A:s förvärv makarnas gemensamma bostad. A önskade förhandsbesked om fastigheten L kunde godtas som ersättningsfastighet enligt uppskovslagen för fastigheten K.

Taxeringsintendenten gjorde gällande att lagen mot skatteflykt var tillämplig på det aktuella förfarandet.

## **2 RSVs nämnd för rättsärenden**

Den 21 augusti 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Herrlin, Enslöw, Rosén, Vester, Gustafson, Jonsson, Toftered) följande.

### **Förhandsbesked**

Fastigheten L skall vid tillämpning av 2 § tredje stycket uppskovslagen godtas som en med den avyttrade fastigheten K jämförlig ersättningsfastighet. Lagen mot skatteflykt är inte tillämplig.

### **Motivering**

Enligt vad som framgår av handlingarna har A fått uppskov enligt 2 och 7 §§ uppskovslagen (s k preliminärt uppskov) med beskattning av den vinst som uppkom vid avyttringen 1981 av fastigheten K. För att efterbeskattning enligt 9 § samma lag inte skall ske fordras att hon inom föreskriven tid har förvärvat en ersättningsfastighet som är jämförlig med den avyttrade fastigheten (2 § tredje stycket uppskovslagen). Nämnden uppfattar ansökningen så att den avser frågan om fastigheten L är godtagbar som ersättningsfastighet.

I ärendet är upplyst att båda fastigheterna utgör schablonbeskattade

<sup>1</sup> Ej överklagat

**RSV/FB Dt  
1985:29**

villafastigheter. Med hänsyn främst till detta förhållande finner nämnden att kravet på jämförlighet är uppfyllt.

Det har också upplysts att A har köpt fastigheten L av sin man och att fastigheten, som är giftorättsgods, redan före hennes förvärv utgjorde makarnas gemensamma bostad. Fråga uppkommer om dessa omständigheter kan hindra att köpet godtas som ersättningsförvärv. Nämnden gör följande bedömning. Uppskovslagens regler hindrar inte att förvärvet av ersättningsfastighet görs från en närstående, t ex make, eller att förvärvet avser en fastighet som redan utgör den skattskyldiges bostad. Vid en tillämpning endast av reglerna i uppskovslagen kan fastigheten L därför godtas som ersättningsfastighet. Fråga återstår om en tillämpning av lagen mot skatteflykt kan, såsom taxeringsintendenten har hävdad, leda till annat resultat. En förutsättning för detta är bl a att ett uppskov skulle strida mot lagstiftningens grunder. Syftet med uppskovsreglerna är bl a att ge den som under tvång har avyttrat en fastighet med vinst möjlighet att genom en reinvestering av vinsten i en annan fastighet uppnå att beskattningen skjuts upp till dess reinvesteringens objektet avyttras. Enligt nämndens mening kan det inte anses strida mot detta syfte eller mot uppskovslagstiftningens grunder i övrigt att medge uppskov i ett fall som det förevarande. Lagen mot skatteflykt är således inte tillämplig.

Förhandsbesked den 10 juni 1985<sup>1</sup>

**RSV/FB Dt  
1985:30**

Utkom från trycket  
den 10 juni 1986

**Fråga om tillämpning av bestämmelserna i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen (KL) om avbrott i s k enkel tomtrörelse samt om gränsdragningen mellan försäljning och gåva vid överlåtelse av ett tomtområde**

## **1 Ansökningen**

I ansökningen anförde A för egen räkning och som företrädare för sin hustru B och barnen C – F bl a följande.

Genom köp år 1969 förvärvade jag från mina föräldrar fastigheterna L, M och N i S kommun. Genom bodelning år 1975 och gåvor under år 1981 har äganderätten fördelats så att samtliga sökande äger vardera en sjättedel av fastigheterna.

På fastigheterna bedrivs jordbruk i full skala, men även en omfattande utarrendering av sommarstugetomter. Arrendetomterna finns dels koncentrerade till ett område, omfattande 43 tomtplatser (område X), dels mera spridda över en annan del av fastigheterna (område Y).

Vad gäller område X har tomtplatserna upplåtits åren 1954 – 63, alltså före mitt förvärv. Upplåtelseiden utgör med enstaka undantag 49 år räknat från år 1963. Fastställd stads- eller byggnadsplan för området saknas. Inga tomtförsäljningar har förekommit under mitt och övriga sökandes innehav och inte heller

<sup>1</sup> Ej överklagat

A enligt andra stycket av nämnda anvisningspunkt anses ha påbörjat en enkel tomtrörelse i och med försäljningen av en byggnadstomt år 1970.

Fråga är i första hand om den som område X betecknade delen av fastigheterna utgör lagertillgång i den år 1970 inledda tomtrörelsen eller om denna rörelse skall anses ha upphört. I det sistnämnda fallet måste också avgöras om området utgör lagertillgång i en senare påbörjad ny rörelse eller om den tilltänkta överlåtelsen kan innebära att en sådan rörelse påbörjas.

De nyss återgivna bestämmelserna i anvisningspunktens femte stycke om avbrott av enkel tomtrörelse innebär att en sådan rörelse — med ett här ej aktuellt undantag — skall anses ha upphört om den skattskyldige under en tioårsperiod inte har "sält" någon byggnadstomt. Nämnden finner att anvisningspunkten med hänsyn till sin uppbyggnad och lydelse inte kan tolkas så att bestämmelsen i andra stycket fjärde meningen om beaktande av tomtupplåtelser skall tillämpas vid prövningen av om en enkel tomtrörelse har upphört enligt femte stycket. Däremot skall tidigare upplåtelser givetvis beaktas när det avgörs om en försäljning efter tioårsperiodens utgång innebär att en ny rörelse har påbörjats enligt andra stycket.

Av handlingarna framgår att A efter tomtförsäljningen år 1970 inte har sålt någon byggnadstomt före år 1983. I enlighet med det nyss anförda skall därför den år 1970 inledda tomtrörelsen anses ha upphört. Den försäljning som skedde år 1983 innebar inte att någon ny tomtrörelse påbörjades, eftersom mindre än femton tomter hade upplåtits under den föregående tioårsperioden. Vid tiden för den tilltänkta överlåtelsen av område X pågår således inte någon tomtrörelse på fastigheterna. Även om överlåtelsen betraktas som försäljning — nämnden återkommer till den frågan — skall den av motsvarande skäl inte anses innebära att A påbörjar en ny tomtrörelse.

Övriga sökande har erhållit sina fastighetsandelar genom bodelning år 1975 respektive gåvor år 1981. Av vad som sagts om A:s verksamhet på fastigheterna följer att inte heller hustrun och barnen vid tiden för överlåtelsen bedriver tomtrörelse eller genom överlåtelsen skall anses ha påbörjat en sådan rörelse.

Beskattning av sökandena med anledning av överlåtelsen kan vid sådant förhållande komma i fråga endast inom ramen för realisationsvinstreglerna. En förutsättning för en sådan beskattning är att överlåtelsen är att bedöma som försäljning och således inte som gåva. När det är fråga om fastighetsöverlåtelser tillämpas vid realisationsvinstbeskattningen en s k huvudsaklighetsprincip, som innebär att överlåtelsen — beroende på den huvudsakliga innebörden av transaktionen — behandlas i sin helhet antingen som försäljning eller gåva. Vid överlåtelser mellan närstående personer har i praxis gåva regelmässigt ansetts föreligga om vederlaget understigit det vid överlåtelsen gällande taxeringsvärdet (se bl a rättsfallet RÅ 81 1:29). Enligt nämndens uppfattning kan denna praxis inte utan vidare läggas till grund för bedömningen av de fall där överlåtelsen sker mellan personer som inte är närstående, eftersom det i dessa fall inte finns samma skäl som i närståendefallen att presumera en gåvoavsikt. En friare bedömning får göras, varvid hänsyn

RSV/FB Dt  
1985:30

Under hand hade vidare bl a följande upplysts.

Skälet till överlåtelsen av det aktuella området var att det fanns ett tryck från arrendatorerna att få förvärva sina arrendetomter. Området torde inte ha kunnat säljas till ett högre pris till annan än stugägareföreningen utan var praktiskt taget osäljbart med de arrendekontrakt som fanns för tomterna inom området.

## 2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 10 juni 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Herrlin, Enslöw, Rosén, Vester, Arvidson, Gustafson, Nilsson) följande.

### Förhandsbesked

En överlåtelse till stugägareföreningen av den som område X betecknade delen av fastigheterna L m fl i S kommun på de i ansöknings angivna villkoren skall anses utgöra en försäljning och skall för samtliga sökande behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst.

### Motivering

Sökandena kan inte anses ha förvärvat sina andelar i fastigheterna L m fl i S kommun under sådana omständigheter att de skall anses driva s k kvalificerad tomtrörelse enligt punkt 2 *första stycket* av anvisningarna till 27 § KL.

I *andra stycket* av den nämnda anvisningspunkten föreskrivs, såvitt nu är av intresse, följande i fråga om s k enkel tomtrörelse. Försäljning av en byggnadstomt anses ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår har avyttrat minst 15 byggnadstomter (första meningen). Detsamma gäller om makar under äktenskapet har sålt sammanlagt minst 15 byggnadstomter under den angivna tiden (andra meningen). Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter likställs med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om en kommuns upplåtelse av tomträtt (fjärde meningen). Har en fastighet genom köp, byte eller någon därmed jämförlig överlåtelse eller genom gåva överförts till bl a avkomling, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtare och den nye ägaren sammanlagt har avyttrat minst 15 byggnadstomter (femte meningen). Tomtrörelsen anses påbörjad i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten (sjätte meningen).

Har en skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt anvisningspunktens andra stycke anses ha drivit tomtrörelse, inte sålt någon byggnadstomt under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret, skall enligt anvisningspunktens *femte stycke* en avyttring av en byggnadstomt som därefter sker inte anses som tomtrörelse, om inte byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen har skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga.

I ärendet har upplysts att A förvärvade fastigheterna i fråga år 1969 från sina föräldrar samt att dessa hade upplåtit mer än 14 byggnadstomter under den närmast föregående tioårsperioden. På grund härav skall

A enligt andra stycket av nämnda anvisningspunkt anses ha påbörjat en enkel tomtrörelse i och med försäljningen av en byggnadstomt år 1970.

Fråga är i första hand om den som område X betecknade delen av fastigheterna utgör lagertillgång i den år 1970 inledda tomtrörelsen eller om denna rörelse skall anses ha upphört. I det sistnämnda fallet måste också avgöras om området utgör lagertillgång i en senare påbörjad ny rörelse eller om den tilltänkta överlåtelsen kan innebära att en sådan rörelse påbörjas.

De nyss återgivna bestämmelserna i anvisningspunktens femte stycke om avbrott av enkel tomtrörelse innebär att en sådan rörelse — med ett här ej aktuellt undantag — skall anses ha upphört om den skattskyldige under en tioårsperiod inte har "sålt" någon byggnadstomt. Nämnden finner att anvisningspunkten med hänsyn till sin uppbyggnad och lydelse inte kan tolkas så att bestämmelsen i andra stycket fjärde meningen om beaktande av tomtupplåtelser skall tillämpas vid prövningen av om en enkel tomtrörelse har upphört enligt femte stycket. Däremot skall tidigare upplåtelser givetvis beaktas när det avgörs om en försäljning efter tioårsperiodens utgång innebär att en ny rörelse har påbörjats enligt andra stycket.

Av handlingarna framgår att A efter tomtförsäljningen år 1970 inte har sålt någon byggnadstomt före år 1983. I enlighet med det nyss anförda skall därför den år 1970 inledda tomtrörelsen anses ha upphört. Den försäljning som skedde år 1983 innebar inte att någon ny tomtrörelse påbörjades, eftersom mindre än femton tomter hade upplåtits under den föregående tioårsperioden. Vid tiden för den tilltänkta överlåtelsen av område X pågår således inte någon tomtrörelse på fastigheterna. Även om överlåtelsen betraktas som försäljning — nämnden återkommer till den frågan — skall den av motsvarande skäl inte anses innebära att A påbörjar en ny tomtrörelse.

Övriga sökande har erhållit sina fastighetsandelar genom bodelning år 1975 respektive gåvor år 1981. Av vad som sagts om A:s verksamhet på fastigheterna följer att inte heller hustrun och barnen vid tiden för överlåtelsen bedriver tomtrörelse eller genom överlåtelsen skall anses ha påbörjat en sådan rörelse.

Beskattning av sökandena med anledning av överlåtelsen kan vid sådant förhållande komma i fråga endast inom ramen för realisationsvinstreglerna. En förutsättning för en sådan beskattning är att överlåtelsen är att bedöma som försäljning och således inte som gåva. När det är fråga om fastighetsöverlåtelser tillämpas vid realisationsvinstbeskattningen en sk huvudsaklighetsprincip, som innebär att överlåtelsen — beroende på den huvudsakliga innebörden av transaktionen — behandlas i sin helhet antingen som försäljning eller gåva. Vid överlåtelser mellan närstående personer har i praxis gåva regelmässigt ansetts föreligga om vederlaget understigit det vid överlåtelsen gällande taxeringsvärdet (se bl a rättsfallet RÅ 81 1:29). Enligt nämndens uppfattning kan denna praxis inte utan vidare läggas till grund för bedömningen av de fall där överlåtelsen sker mellan personer som inte är närstående, eftersom det i dessa fall inte finns samma skäl som i närståendefallen att presumera en gåvoavsikt. En friare bedömning får göras, varvid hänsyn

RSV/FB Dt  
1985:30

tas till bl a vad som är utrett om motiven för överlåtelsen och parternas uppfattning om den överlåtna egendomens värde.

I ärendet har upplysts att ett skäl till överlåtelsen är att arrendatorerna har uttryckt starka önskemål om att få förvärva tomterna. Önskemål synes också föreligga från sökandenas sida att av ekonomiska skäl avhända sig området. Enligt sökandena torde området inte kunna överlåtas till någon annan än stugägareföreningen och i vart fall inte på bättre villkor än som är tänkta för överlåtelsen till föreningen.

Med hänsyn till de nu anförda omständigheterna finner nämnden att den planerade överlåtelsen av område X inte skall betraktas som en gåva trots att vederlaget understiger det på området belöpande taxeringsvärdet. Överlåtelsen skall i stället anses utgöra en försäljning och kan som sådan utlösa beskattning enligt 35 § 2 mom KL.

**NYHET!**  
Register till Skattenytt  
för åren 1978 - 1985

Ett ombärligt hjälpmedel  
för Dig som arbetar med  
skatte- och taxeringsfrågor

REGISTER TILL SKATTENYTT FÖR ÅREN 1978 - 1985 är liksom  
SKATTENYTT tryckt i A5-format och omfattar 104 sidor. Bland  
innehållet märks följande:

FÖRFATTARREGISTER  
SAKREGISTER

REGISTER ÖVER I SKATTENYTT ANMÄLD SKATTELITTERATUR  
REGISTER ÖVER RÄTTSFALL FRÅN REGERINGSRÄTTEN  
SAKREGISTER TILL RSV:S FÖRHANDBESKED SERIE Dt 1952-1984  
SAKREGISTER TILL RSV:S FÖRHANDBESKED SERIE Im 1969-1984  
REGISTER TILL RSV:S MEDDELANDE SERIE Dt och Im

SKATTENYTT

EXPEDITIONEN, BOX 5, 793 01 LEKSAND, TELEFON 0247/104 30  
PG 37 29 45-6 BG 241-5123

# STOR DATANYHET!

Du kan nu spara **MER ÄN HALVA** DITT ARBETE under bokslutsarbetet. DPR (Det Perfekta Revisorsystemet) hjälper Dig göra det.

## VAD ÄR DPR?

Jo, ett nytt datorsystem som kompletterar klientbokföringen.

DPR innehåller program som lagrar, beräknar och skriver ut

- deklarationer med flertalet rörelse- och jordbruksbilagor
- skatte- och kontantberäkningar
- årsredovisningar till P.R.V.
- vinstdelningsskatteberäkningar
- inventarieförteckningar, bokföringsorder
- påminnelsebrev till klienter inför årsbokslutet
- fakturor, påminnelser, räntefakturor

DPR renskriver alla deklarationer, med tillhörande bilagor. Blanketter: 1, 2, R5, J3, K1, K4, F1, F2, T1, T2, 12, R32 bl.a. Huvudblanketten skrivs ut direkt på originalet, andra blanketter på datalista, som ska kunna användas utan överföring till blankett.

DPR räknar summor och överför uppgifter mellan blanketter

DPR skriver ut adress-namnuppgifter i olika blanketter

DPR summerar olika rörelsebilagor till huvudblanketten

DPR förbereder inför nytt år genom en årsbytesrutin

DPR lagrar tidigare års uppgift om inventarieinköp

DPR gör analys av bästa avskrivningsalternativ  
DPR beräknar RUF exakt och efter det aktuella resultatet

DPR beräknar lagerreserv exakt och med hänsyn till RUF

DPR fördelar exakt bilkostnad på rörelse- och privatdel

DPR utför avstämningen av egenavgifter  
DPR tar fram gamla årets deklaraionsuppgifter

DPR hämtar uppgifter i bilaga R5 från en delägare till en annan

DPR kan simulera olika bokslutsalternativ med skatteutfall

DPR kan t. o. m. hämta uppgifter direkt från bokföringen

Som kronan på verket räknar DPR ut exakt skatt och egenavgifter och utför helt automatiskt kontantberäkning. Skatte- och kontantberäkningen sker med bägge makarnas uppgifter samtidigt.

Arbetar Du med Hogia, Edla, CGS, Basco eller annat bokföringssystem? Då kan Du till låg kostnad komplettera Dina rutiner med DPR. DPR hjälper Dig göra en massa nya saker med datorn, förutom bokföring. DPR gör Dig effektivare i arbetet.



## DATARATIONALISERING AB

Huvudkontor: Kyrkogatan 9,  
199 31 Enköping.  
Tel: 0171 - 387 78.

- Jag vill veta mer om DPR     Jag vill ha en visning av DPR  
 Jag vill ha en demo-diskett för DPR för 500 kr.

Namn: \_\_\_\_\_

Adress: \_\_\_\_\_

Postadress: \_\_\_\_\_

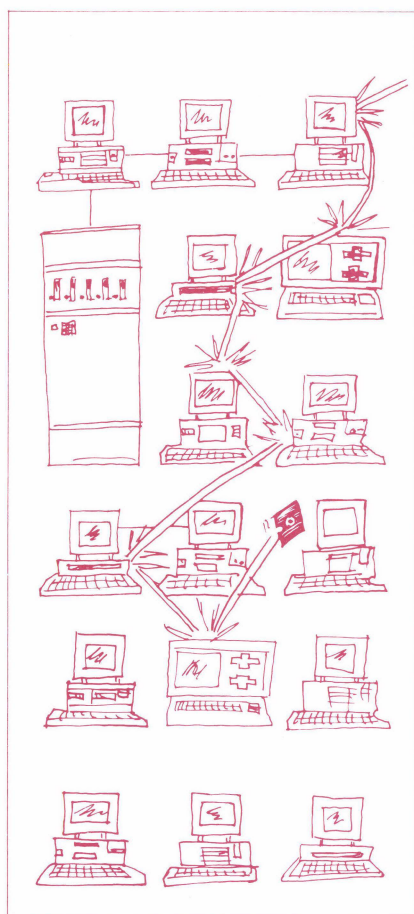
Telefon: \_\_\_\_\_

Returneras vid obeställba  
till utgivaren  
**SKATTENYTT**  
Box 5, 793 01 Leksand  
som erlägger returportot

5 1  
SVENSSON BO

7573  
01

LINNEGATAN 53 9VÅN  
413 08 GÖTEBORG



## Hogia

Hogia Data AB är Nordens ledande tillverkare och leverantör av administrativa standardprogramvaror. Produkterna kan utnyttjas i de flesta av marknadens datorer – med såväl en som flera arbetsplatser. Bland våra 5000 användare finns idag drygt 1000 redovisningsbyråer och revisorer som använder redovisningsprogram från Hogia.

Det betyder att ca 100 000 svenska företags redovisning sköts med ett Hogia-program.

## Fleranvändarsystem

Genom åren har Hogia skaffat sig en gedigen erfarenhet av fleranvändarsystem, både lokala nätverk och minidatorsystem. Tillsammans med ledande hårdvarutillverkare har vi byggt upp försöksanläggningar där nya produkter testas kontinuerligt.

Det händer mycket på marknaden för fleranvändarsystem. System försvinner, nya kommer till. Med Hogia löper du ingen risk att bli stående med ett gammalt system, utan möjligheter till uppdateringar och service.

Hogia finns kvar på marknaden i morgon också. I främsta ledet.

**H Hogia data**

Ångsvägen 7, 444 00 Stenungsund.  
Tel. 0303-805 10.