



Meddelanden från

I

# Riksskatteverket

Årg. 2

Ang. direkt skatt m m

Nr 1 1972

---

**1) Extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer m m (Jfr nr 1/1970 p. 7)**

Riksskatteverket har den 16 december 1971 beslutat meddela följande *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* angående extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer m m. Anvisningarna är avsedda att tillämpas vid 1972 års taxering.

Enligt 50 § 2 mom fjärde stycket kommunalskattelagen skall — om särskilda omständigheter inte föranleder till annat — skattskyldig, vars inkomst till inte obetydlig del utgjorts av folkpension, anses ha haft nedsatt skatteförmåga som berättigar till extra avdrag.

Enligt punkt 2 av anvisningarna till samma paragraf skall, om skattskyldig åt-

njutit jämväl annan inkomst än folkpension, det extra avdraget jämkas med hänsyn till omständigheterna och i enlighet med de grunder som anges nedan. Den omständigheten att folkpension under ett beskattningsår utgått med ett ringa belopp, t ex till följd av att folkpensionen inte åtnjutits under hela året, utgör inte hinder mot att medge den skattskyldige avdrag. Avgörande för bedömningen i detta fall är huruvida folkpensionen, om den utgått i full utsträckning, utgjort en inte obetydlig del av inkomsten. Som folkpension behandlas även tilläggspension i den mån den enligt lagen om pensionstillskott föranlett avräkning av pensionstillskott.

Enligt 9 § 2 mom andra stycket förordningen om statlig inkomstskatt gäller samma regler vid taxeringen till statlig inkomstskatt.

R I: 1

Det är av vikt att största möjliga likformighet uppnås vid bedömandet av folkpensionärernas extra avdrag. Nedanstående tabeller är avsedda att tjäna till ledning vid bestämmandet av det extra avdrag, som vid viss statligt taxerad inkomst bör tillerkännas folkpensionär.

Vid fastställandet av det extra avdraget bör hänsyn tas till de särskilda förhållanden, som kan föreligga i det enskilda fallet. Sådana förhållanden som jämlikt 50 § 2 mom andra och tredje styckena kommunalskattelagen kan föranleda minskning av den taxerade inkomsten, bör medföra att det extra avdraget bestämmes till högre belopp än som anges i tabellerna. Har folkpensionär under beskattningsåret exempelvis haft inte obetydliga kostnader till följd av sjukdom (200—300 kr) bör tabellavdraget ökas med ett belopp svarande mot de sannolika kostnaderna för sjukdomen. Såsom folkpensionärs sjukdomskostnad bör därvid anses endast hans nettokostnad, dvs de utgifter som han inte fått ersättning för från försäkringskassa eller annan.

Förmögenhet, som vid årets utgång inte överstiger 50 000 kr, bör inte påverka det extra avdragets storlek. Förmögenhet överstigande 50 000 kr bör däremot i regel medföra minskning av avdraget. Uppgår förmögenhet som nu avses till belopp överstigande 50 000 men inte 80 000 kr, bör avdraget minskas på sätt framgår av nedanstående tabell. Överstiger förmögenheten 80 000 kr bör i regel avdrag för nedfatt skatteförmåga inte medges.

Värdet av egnahemsfastighet eller mindre jordbruksfastighet som ingår i förmögenheten bör vid bedömningen av frågan om reduktion av det extra avdraget beräknas på följande sätt. Som tillgång tas upp

$\frac{1}{10}$  av skillnaden mellan fastighetens taxeringsvärde och lånat, i fastigheten nedlagt kapital i den mån skillnaden inte överstiger 100 000 kr. Är skillnaden större än 100 000 kr beräknas fastighetens värde till 10 000 kr jämte den del av skillnaden mellan taxeringsvärde och skuld som överstiger 100 000 kr.

Förmögenhet, kr	Avdraget bör minskas med procent
50 100—54 000	10
54 100—58 000	20
58 100—62 000	30
62 100—65 000	40
65 100—68 000	50
68 100—71 000	60
71 100—74 000	70
74 100—77 000	80
77 100—80 000	90

Det enligt reduceringstabellen framräknade extra avdraget bör avrundas till närmast liggande 100-tal kr. Om avdraget uppgår till belopp, som ligger mitt emellan två 100-tal, bör avrundning ske till närmast högre 100-tal kr.

*Exempel:* En folkpensionär äger bankmedel till ett belopp av 44 000 kr samt en enfamiljsfastighet taxerad till 120 000 kr och belånad till 10 000 kr. Förmögenheten beräknas till

$$44\,000 + \frac{1}{10} \times 100\,000 + 10\,000 = 64\,000.$$

Enligt reduceringstabellen ovan skall det avdrag, som skulle ha medgivits om förmögenhet inte funnits, minskas med 40 %.

Två tabeller har upprättats för det extra avdragets beräkning, en för ensam-

stående folkpensionär och en för gifta folkpensionärer. Avgörande för det extra avdragets storlek är enligt dessa tabeller den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten.

Tabellerna har konstruerats så att av desamma framgår det extra avdrag som bör medges vid viss till statlig inkomstskatt taxerad inkomst. Avdrag bör som regel medges med samma belopp vid den statliga och den kommunala taxeringen. Har den statliga taxeringen blivit lägre än den kommunala på grund av att garantibelopp för fastighet beräknas bör dock i vissa fall ett högre avdrag medges vid sistnämnda taxering. Så bör ske om den kommunala taxeringen ger ett högre avdrag enligt tabellen än den statliga. Skulle med tillämpning av vederbörlig tabell de beskattningsbara inkomsterna bli mycket låga såväl vid den statliga som den kommunala taxeringen (något hundratal kronor) bör avdraget höjas så att den beskattningsbara inkomsten blir 0.

Tabell 1 är avsedd att tillämpas för skattskyldig, som taxeras som ensamstående, medan tabell 2 är avsedd för skattskyldig som under beskattningsåret varit gift och levit tillsammans med andra maken. Beloppen i kolumnen längst till vänster i tabell 2 avser makarnas sammanlagda till statlig inkomstskatt taxerade inkomster och de angivna beloppen för extra avdrag avser det avdrag som bör medges makarna tillsammans. Tabell 2 tillämpas även i fråga om dem som, utan att vara gifta lever tillsammans om de tidigare varit förädlade i äktenskap eller gemensamt har eller har haft barn samt för ensamstående som under beskattningsåret haft hemmavarande barn under 18 år.

Utgångspunkten vid bestämmandet av beloppen i tabell 1 och tabell 2 har varit

att en sidoinkomst på 1 500 kr respektive 2 000 kr utöver vanlig folkpension inklusive pensionstillskott under år 1971 [6 687 kr (ensamstående folkpensionär) respektive 5 314 kr (gift folkpensionär där även maken uppbär folkpension)] ej skall medföra beskattningsbar inkomst. Detta innebär att vid en statligt taxerad inkomst av 8 100 kr blir det extra avdraget 3 600 kr i tabell 1 och i tabell 2 blir motsvarande belopp 12 400 kr respektive 3 400 kr. Dessa avdrag reduceras när taxerad inkomst överstiger ovan angivna belopp med en tredjedel av överskjutande belopp.

Extra avdrag bör medges med helt 100-tal kr.

De till statlig inkomstskatt taxerade inkomsterna har i tabellerna angivits med 300 kronors intervall från en taxerad inkomst av 8 100 kr respektive 12 400 kr. Om den taxerade inkomsten faller inom ett intervall bör avdraget bestämmas med ledning av det avdrag som tabellen anger för närmast liggande taxerad inkomst.

Avdrag bör i första hand tillgodoföras den make som har folkpension. Om båda makarna har folkpension men endast den ena av dem har annan inkomst, skall avdraget i första hand tillgodoföras den make som saknar annan inkomst. I övriga fall skall avdraget fördelas i förhållande till makarnas till statlig inkomstskatt taxerade inkomster.

Bestämmelserna om avdrag för nedsatt skatteförmåga skall iakttas utan att särskilt yrkande därom framställs i vederbörandes självdeklaration.

Vad i ovanstående anvisningar sägs angående reduktion av extra avdrag vid innehav av förmögenhet bör tillämpas inte bara i fråga om folkpensionärer utan även beträffande andra skattskyldiga, som medges extra avdrag.

R I: 3

TABELL 1

Statligt taxerad inkomst	Grund- avdrag	Extra avdrag	Beskatt- ningsbar inkomst
4 500	4 500	0	0
4 600	4 500	100	0
4 700	4 500	200	0
4 800	4 500	300	0
4 900	4 500	400	0
5 000	4 500	500	0
5 100	4 500	600	0
5 200	4 500	700	0
5 300	4 500	800	0
5 400	4 500	900	0
5 500	4 500	1 000	0
5 600	4 500	1 100	0
5 700	4 500	1 200	0
5 800	4 500	1 300	0
5 900	4 500	1 400	0
6 000	4 500	1 500	0
6 100	4 500	1 600	0
6 200	4 500	1 700	0
6 300	4 500	1 800	0
6 400	4 500	1 900	0
6 500	4 500	2 000	0
6 600	4 500	2 100	0
6 700	4 500	2 200	0
6 800	4 500	2 300	0
6 900	4 500	2 400	0
7 000	4 500	2 500	0
7 100	4 500	2 600	0
7 200	4 500	2 700	0
7 300	4 500	2 800	0
7 400	4 500	2 900	0
7 500	4 500	3 000	0
7 600	4 500	3 100	0
7 700	4 500	3 200	0
7 800	4 500	3 300	0
7 900	4 500	3 400	0
8 000	4 500	3 500	0
8 100	4 500	3 600	0
8 400	4 500	3 500	400
8 700	4 500	3 400	800
9 000	4 500	3 300	1 200
9 300	4 500	3 200	1 600
9 600	4 500	3 100	2 000
9 900	4 500	3 000	2 400
10 200	4 500	2 900	2 800

TABELL 2

Statligt taxerad inkomst	Grund- avdrag	Extra avdrag	Beskatt- ningsbar inkomst
9 000	9 000	0	0
9 100	9 000	100	0
9 200	9 000	200	0
9 300	9 000	300	0
9 400	9 000	400	0
9 500	9 000	500	0
9 600	9 000	600	0
9 700	9 000	700	0
9 800	9 000	800	0
9 900	9 000	900	0
10 000	9 000	1 000	0
10 100	9 000	1 100	0
10 200	9 000	1 200	0
10 300	9 000	1 300	0
10 400	9 000	1 400	0
10 500	9 000	1 500	0
10 600	9 000	1 500	0
10 700	9 000	1 700	0
10 800	9 000	1 800	0
10 900	9 000	1 900	0
11 000	9 000	2 000	0
11 100	9 000	2 100	0
11 200	9 000	2 200	0
11 300	9 000	2 300	0
11 400	9 000	2 400	0
11 500	9 000	2 500	0
11 600	9 000	2 600	0
11 700	9 000	2 700	0
11 800	9 000	2 800	0
11 900	9 000	2 900	0
12 000	9 000	3 000	0
12 100	9 000	3 100	0
12 200	9 000	3 200	0
12 300	9 000	3 300	0
12 400	9 000	3 400	0
12 700	9 000	3 300	400
13 000	9 000	3 200	800
13 300	9 000	3 100	1 200
13 600	9 000	3 000	1 600
13 900	9 000	2 900	2 000
14 200	9 000	2 800	2 400
14 500	9 000	2 700	2 800
14 800	9 000	2 600	3 200
15 100	9 000	2 500	3 600

R I: 4

TABELL 1

Statligt taxerad inkomst	Grund- avdrag	Extra avdrag	Beskatt- ningsbar inkomst
10 500	4 500	2 800	3 200
10 800	4 500	2 700	3 600
11 100	4 500	2 600	4 000
11 400	4 500	2 500	4 400
11 700	4 500	2 400	4 800
12 000	4 500	2 300	5 200
12 300	4 500	2 200	5 600
12 600	4 500	2 100	6 000
12 900	4 500	2 000	6 400
13 200	4 500	1 900	6 800
13 500	4 500	1 800	7 200
13 800	4 500	1 700	7 600
14 100	4 500	1 600	8 000
14 400	4 500	1 500	8 400
14 700	4 500	1 400	8 800
15 000	4 500	1 300	9 200
15 300	4 500	1 200	9 600
15 600	4 500	1 100	10 000
15 900	4 500	1 000	10 400
16 200	4 500	900	10 800
16 500	4 500	800	11 200
16 800	4 500	700	11 600
17 100	4 500	600	12 000
17 400	4 500	500	12 400
17 700	4 500	400	12 800
18 000	4 500	300	13 200
18 300	4 500	200	13 600
18 600	4 500	100	14 000
18 900	4 500	0	14 400

TABELL 2

Statligt taxerad inkomst	Grund- avdrag	Extra avdrag	Beskatt- ningsbar inkomst
15 400	9 000	2 400	4 000
15 700	9 000	2 300	4 400
16 000	9 000	2 200	4 800
16 300	9 000	2 100	5 200
16 600	9 000	2 000	5 600
16 900	9 000	1 900	6 000
17 200	9 000	1 800	6 400
17 500	9 000	1 700	6 800
17 800	9 000	1 600	7 200
18 100	9 000	1 500	7 600
18 400	9 000	1 400	8 000
18 700	9 000	1 300	8 400
19 000	9 000	1 200	8 800
19 300	9 000	1 100	9 200
19 600	9 000	1 000	9 600
19 900	9 000	900	10 000
20 200	9 000	800	10 400
20 500	9 000	700	10 800
20 800	9 000	600	11 200
21 100	9 000	500	11 600
21 400	9 000	400	12 000
21 700	9 000	300	12 400
22 000	9 000	200	12 800
22 300	9 000	100	13 200
22 600	9 000	0	13 600

2) Normalbelopp för kalenderåret 1972 för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst (Jfr nr 9/1970 p. 4)

Riksskatteverket har vid sammanträde den 16 december 1971 beslutat, att för *kalenderåret 1972* såsom normalbelopp för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst fastställa de belopp som gällt under kalenderåret 1971.

3) Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst, såvitt avser tjänsteresor till utlandet (Jfr nr 9/1970 p. 6)

Den 14 december 1966 meddelade riksskattenämnden *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* angående avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst. Den 15 december 1969

R I: 5

beslöt riksskattenämnden, att ifrågavarande anvisningar skulle beträffande tjänsteresor till utlandet, företagna efter utgången av år 1969, erhålla ändrad lydelse i så måtto att traktamentsbeloppen skulle anknyta till bilagan till utlandsresereglementet i dess lydelse enligt Kungl. kungörelsen den 28 november 1969, nr 670.

Riksskatteverket har den 16 december 1971 beslutat, att ifrågavarande avsnitt av nämnda anvisningar skall — *beträffande tjänsteresor till utlandet, företagna efter utgången av år 1971* — erhålla följande ändrade lydelse.

Såsom i föregående stycke angivits skall *tjänsteresor till utlandet* behandlas för sig vid prövning av avdrag på grundval av faktiskt havda merkostnader. Då avdrag för tjänsteresa till utlandet yrkas med belopp överstigande normalbeloppet bör — där ej särskilda skäl till annat föranleder — avdrag medges enligt de traktamentsregler, som gäller enligt det statliga utlandsresereglementet. Detta innebär att avdrag i regel medges för styrkta utgifter för hotellrum och därjämte med ett traktamente, som varierar olika länder emellan och som för närvarande utgör högst 110 kronor och lägst 40 kronor för dag, varav mer än 8 timmar i följd tagits i anspråk. Enligt bilagan till utlandsresereglementet den 27 november 1953 (nr 666) i dess lydelse enligt kungörelse 1971: 1083, utgår för nedan angivna länder statligt utlandstraktamente med följande belopp.

*Afrika:*

Afar och Issa .....	110
Algeriet .....	85
Azoreerna .....	40
Botswana .....	} 60
Burundi .....	

Centralafrikanska republiken .....	90
Dahomey .....	85
Elfenbenskusten .....	} 90
Gabon .....	
Gambia .....	45
Ghana .....	70
Guinea .....	} 90
Kamerun .....	
Kanarieöarna .....	70
Kap Verdeöarna .....	40
Kenya .....	60
Kongo .....	80
Liberia .....	90
Libyen .....	95
Marocko .....	80
Mauretanien .....	70
Niger .....	85
Nigeria .....	} 70
Senegal .....	
Sierra Leone .....	
Sudan .....	} 80
Sydafrika .....	
Tanzania .....	60
Tchad .....	90
Tunisien .....	75
Uganda .....	60
Zaire .....	100
Zambia .....	85

*Amerika:*

Amerikas förenta stater .....	95
Argentina .....	90
Bahamas .....	95
Barbados .....	80
Bermuda .....	95
Bolivia .....	60
Brasilien .....	} 90
Canada .....	
Colombia .....	85
Cuba .....	100
Dominikanska republiken .....	75
Guadeloupe .....	70

R I: 6

Guatemala	95	Nordvietnam	40
Guyana	60	Oman	75
Honduras	75	Pakistan	40
Jamaica	80	Qatar	75
Martinique	60	Saudi-Arabien	60
Mexico	85	Sovjetunionen	75
Nederländska Antillerna	80	Sydvietnam	110
Nicaragua	60	Syrien	45
Panama	80	Thailand	65
Paraguay	} 75	Trucialstaterna	75
Peru		Turkiet	50
Puerto Rico	100	<i>Australien:</i>	
Salvador	70	Australien	100
Surinam	} 85	Fijiöarna	90
Uruguay		Nya Zeeland	60
Venezuela	100	<i>Europa:</i>	
Virgin Islands	80	Belgien	80
<i>Asien:</i>		Bulgarien	55
Afganistan	90	Danmark	85
Bahrain	75	Finland	60
Burma	55	Frankrike	95
Cambodja	80	Gibraltar	45
Ceylon	40	Grekland	75
Cypern	55	Irland	70
Filippinerna	70	Island	} 80
Hongkong	100	Italien	
Indien	55	Jugoslavien	
Indonesien	80	Luxemburg	
Irak	60	Malta	45
Iran	90	Nederländerna	75
Israel	80	Norge	80
Japan	90	Portugal	75
Jordanien	60	Rumänien	80
Kina	45	Schweiz	90
Korea	75	Sovjetunionen	75
Kuwait	70	Spanien	} 80
Laos	90	Storbritannien	
Libanon	60	Tjeckoslovakien	
Malaysia	65	Turkiet	
Mongoliet	} 45	Ungern	55
Nepal		Västtyskland	70

R I: 7

Österrike .....	70
Östtyskland .....	60
Länder eller områden som ej angivits särskilt inom de olika världsdelarna	501

#### 4) Beskattning av vissa inköpsrätter

Genom meddelande i januari 1971 erbjöd styrelsen för Stockholms Enskilda Bank stamaktieägarna i bolaget att för varje stamaktie i banken inköpa två aktier i AB Export-Invest till ett pris av 60 kr. Kostnader för courtage och fondstämpel skulle bestridas av banken. Rätten till inköp skulle begagnas under tiden 18 januari—19 mars 1971.

Hos riksskatteverket har Stockholms Enskilda Bank hemställt att verket måtte fastställa det schablonvärde, efter vilket inköpsrätten skulle upptas såsom skattepliktig utdelning för aktieägare i Stockholms Enskilda Bank, som begagnat sig av inköpsrätten.

Riksskatteverket har vid sammanträde den 16 december 1971 — med beaktande av de betalkurser, som noterats på Stockholms fondbörs — beslutat att såsom anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna uttala, att inköpsrättens schablonvärde, inklusive värdet av kostnader för courtage och fondstämpel, bör anses utgöra 9 kr, eller för varje aktie i Stockholms Enskilda Bank 18 kr.

#### 5) Anvisningar för 1972 års särskilda fastighetstaxering

Riksskatteverket har vid sammanträde den 16 december 1971 beslutat meddela

<sup>1</sup> Det statliga utlandstraktamentet är beträffande Polen 50 kronor. I särskild ordning har emellertid Kungl. Maj:t föreskrivit att istället för nämnda belopp skall tillämpas ett belopp av 75 kronor för sådan tjänsteman som inte kan medges inköp av lokal valuta till s. k. turistikurs. Motsvarande regler skall gälla beträffande i enskild tjänst anställd person.

R I: 8

följande anvisningar för 1972 års särskilda fastighetstaxering.

I de fall om- eller nytaxering av fastighet skall ske på grund av bestämmelserna i 12 § 2 mom kommunalskattelagen skall de av riksskattenämnden till 1970 års allmänna och 1971 års särskilda fastighetstaxeringar utfärdade anvisningarna gälla i tillämpliga delar. Anvisningarna finns intagna dels i Handledning för allmän fastighetstaxering 1970 och dels i Handledning för särskild fastighetstaxering.

Av vederbörande fastighetsprövningsnämnd till 1970 års allmänna fastighetstaxering utfärdade anvisningar skall i tillämpliga delar tjäna till ledning även vid 1972 års särskilda fastighetstaxering.

I de fall nytt taxeringsvärde åsätts med ledning av under år 1971 nedlagda investeringskostnader bör nedräkning av kostnaderna ske till den nivå som legat till grund för 1970 års allmänna fastighetstaxering. Reduktionstalet vid 1972 års taxering bör för samtliga fastighetstyper vara 0,9.

I Handledning för särskild fastighetstaxering har i avsnitt V 1:10 under punkterna 3 och 4 angetts principerna för nedräkning av byggnadskostnaderna. Reduktionerna under dessa båda punkter bör ske genom att vid 1972 års taxering för dem båda gemensamt använda omräkningstalet 0,7.

#### 6) Anstånd med avlämnande av självdeklaration

Bestämmelserna i 34 § 2 mom första stycket taxeringsförordningen om anstånd med avlämnande av självdeklaration har genom beslut av 1971 års riksdag (SFS 1971:399) erhållit följande ändrade lydelse.

”Visar någon att hinder på grund av särskilda omständigheter möter att avlämna självdeklaration inom föreskriven tid, må han efter ansökan erhålla annan tid, inom vilken självdeklarationen skall vara avlämnad.”

I det till grund för ändringen liggande förslaget (proposition 1971:60) framhöll departementschefen att syftet därmed var att anpassa anståndsreglerna till rådande praxis. Departementschefen uttalade vidare att praxis växlade från län till län men att riksskatteverket genom anvisningar borde kunna åstadkomma en större enhetlighet i tillämpningen.

Organisationer för näringsliv, banker m fl har i en gemensam skrivelse hemställt att riksskatteverket måtte utfärda anvisningar av innebörd att vid bedömningen huruvida uppskov skall beviljas stort tillmötesgående måtte visas och att det hittills i stor utsträckning tillämpade förfarandet med ingivande av förteckningar på de skattskyldiga för vilka uppskov begärts måtte kunna tillämpas.

Riksskatteverket har den 29 december 1971 beslutat göra följande uttalande *angående tillämpningen av reglerna om anstånd med avlämnande av självdeklaration*.

För att anstånd skall medges krävs att den deklARATIONSSKYLDIGE visat att hinder föreligger för deklARATIONENS avlämnande i rätt tid. En första förutsättning för anstånds medgivande bör därför vara att den skattskyldige uppgivit något skäl för anstånd. Ansökningar som saknar uppgift om hinder bör, om de inte kompletteras med sådan uppgift, regelmässigt avslås.

Frågan om hinder på grund av särskilda omständigheter föreligger måste bedömas från fall till fall. Som exempel på godtagbara skäl för anstånd må nämnas det för-

hållandet att den skattskyldige under längre tid före deklARATIONSTIDPUNKTEN befinner sig på tjänsteresa eller har tjänstgöring utomlands (t ex FN-tjänst). Andra omständigheter som bör godtas är att den deklARATIONSSKYLDIGE inte i tid kunnat erhålla väsentligt underlag för deklARATIONEN eller sakkunnig hjälp med dess upprättande. I det sistnämnda fallet krävs dock att den skattskyldiges inkomstförhållanden är så komplicerade eller förvärvskällans omfattning så betydande att sakkunnig hjälp får anses erforderlig.

Kravet på ”särskilda omständigheter” innebär att frågan om anstånd skall bedömas restriktivt. Vid 1972 års taxering bör dock hänsyn tas till att omfattande ändringar i skattelagstiftningen och nya regler om skattetillägg och förseningsavgift skall tillämpas. Särskilt bör beaktas att de skattskyldiga i större utsträckning än tidigare kan behöva anlita sakkunnig deklARATIONSHJÄLP och att svårigheter att erhålla sådan hjälp kan föreligga.

Det förekommer i viss utsträckning att skatte- och bokföringsbyråer begär anstånd för flera i särskild förteckning angivna skattskyldigas räkning. Sådana ansökningar bör godtas om anförda skäl kan anses godtagbara och begärda tidsfrister skäliga.

Sent avlämnade deklARATIONER innebär allvarliga olägenheter för taxeringsarbetet. Med hänsyn härtill bör endast i undantagsfall anstånd medges längre än till 31.3 för den som är skyldig lämna deklARATION 15.2 respektive till 30.4 för den som har att avge deklARATION 31.3.

Har gift skattskyldig medgivits anstånd efter ansökan eller åtnjuter sådan skattskyldig enligt 34 § 1 mom taxeringsförordningen anstånd till 31.3 bör motsvarande anståndstid tillämpas beträffande maken,

även om särskild framställning härom inte gjorts.

Skattskyldig, som ansöker om anstånd med hänsyn till att han är förhindrad att fullgöra sin deklarationsskyldighet i rätt tid på grund av sjukdom, bör underrättas om att sådant hinder utgör laga förfall och att deklaration bör lämnas så snart det med hänsyn till sjukdomen kan ske.

#### 7) Skatteavdrag på ersättning för hållande av motorsåg m m

I skrivelser, som inkommit till riksskatteverket den 28 september och den 6 oktober 1971, hade Svenska Skogsarbetareförbundet resp. Föreningen Skogsbrukets Arbetsgivare hemställt, att kostnadsersättning för motorsåg m m icke skulle "ligga till grund vid beräkning av preliminär skatt" för skogsarbetare.

Föreningen Skogsbrukets Arbetsgivare upplyste i sin skrivelse bl. a.:

Skogsbrukets avtalsparter har i de nyli- gen avslutade avtalsförhandlingarna ändrat på avtalen beträffande motorsågsfrågorna. I tidigare gällande avtal har kostnaden för hållande av motorsåg varit en del av ersättningen till arbetaren, som enligt avtalet haft skyldighet att hålla sig med egna arbetsredskap.

Från och med den 1 januari 1972 har avtalsparterna ändrat på detta så att arbetsgivarna i princip skall stå för redskapshållningen samt att i de fall arbetarna själva håller redskap skall kostnaderna härför direkt betalas av arbetsgivarna (bilaga 1). Kostnaden för hållande av motorsåg har erhållits via upprättade kalkyler varur framgår att en ersättning konstruerad enligt uppgörelsen motsvarar de verkliga kostnaderna i enskilda fall.

Vid framställningarna hade fogats följande utdrag av avtalstexten om motorsåg:

R I: 10

#### *Ingress till ackordsprislisorna:*

I avtalens ackordspriser ingår ersättning för daglig tillsyn av motorsåg och övriga redskap, varmed avses skyldighet att under arbetsdagen hålla dessa funktionsdugliga.

#### *Motorsågersättning m m*

1. Arbetsgivaren tillhandahåller motorsåg och övriga redskap, driv- och smörjmedel, service och reparation.

#### 2. Övergångsbestämmelser

Lokalt inom varje företag eller del därav som förvaltning eller motsvarande enhet skall överenskommelse träffas före 1.7.1972 om såväl formerna som erforderlig övergångstid för arbetsgivarnas övertagande av hållande av arbetsredskap.

Beroende på varierande lokala förutsättningar är avtalsparterna införstådda med att olika arbetsgivare kommer att övertaga hållande av motorsåg och övriga redskap vid skilda tidpunkter,

att övertagandet skall gälla för samtliga arbetare inom enheten vid en och samma tidpunkt samt

att erforderlig övergångstid kan komma att uppgå till högst ett och ett halvt år.

3. Där arbetsgivare och arbetstagar därom är ense kan annan ordning än enligt 1. för redskapshållningen överenskommas.

#### *Protokollsanteckning:*

Parterna är ense om att omständigheter kan föreligga som motiverar att arbetstagar helt eller delvis svarar för redskapshållningen.

4. I ersättning för hållande av motorsåg och övriga redskap utgår 70 öre per utnyttjad timme, samt för driv- och smörjmedel, service och reparation 9 % på ackordspris enligt ovan.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden har den 7 december 1971 beslutat att i frågan meddela följande *bindande förklaring*:

Preliminär A-skatt skall icke beräknas på ersättning, som skogsarbetare enligt ovannämnda avtal åtnjuter för hållande

av motorsåg och övriga redskap samt för kostnader för driv- och smörjmedel, service och reparation.

Mot denna bindande förklaring får talan ej föras.

\_\_\_\_\_  
Nämnden erinrar om, *att* vid inkomst-

taxeringen ersättningen ifråga skall redovisas som skattepliktig intäkt, *att* riksskatteverket beträffande avdrag för motorsåg meddelat särskilda anvisningar *samt att* avdrag för driv- och smörjmedel, service och reparation skall grundas på faktiska kostnader härför under beskattningsåret.

(Stockholm den 17 januari 1972)

R I: 11





# Meddelanden från

# Riksskatteverket

I

Årg. 2 Serie I ang. direkt skatt

Nr 2 1972

8) Angående vissa för taxeringsarbetet avsedda blanketter m m för 1972 års taxering  
Riksskatteverket fastställer följande formulär till blanketter för inkomst- och förmögenhetstaxering m m.

Benämning och användning	Be- teck- ning	RSV nr	Riksskatte- nämndens ut- gåva för 1971 års taxering får användas	Anmärk- ning	Bi- laga nr
Anmaning att avge särskild fastighetsdeklaration ..	-	3500	Nej	-	1
Anmaning att avge självdeklaration (för taxerings- nämnd) Erinran om deklARATIONSSKYLDIGHET ....	-	3501/3525	Nej	-	2
Anmaning att avge självdeklaration (för taxerings- intendent) .....	-	3502	Nej	-	3
Anmaning att fullständiga självdeklaration (för taxeringsnämnd) .....	-	3503	Ja	-	4
Anmaning att fullständiga självdeklaration (för taxeringsintendent) .....	-	3504	Ja	-	5
Anmaning att fullständiga självdeklaration (för taxeringskonsulent) .....	-	3505	Ja	-	6
Anhållan om räkenskapshandlingar (för taxerings- intendent, taxeringsnämndsordförande, taxerings- assistent och taxeringskonsulent) .....	-	3506	Ja	-	7
Anmaning att avlämna räkenskapshandlingar (för taxeringsintendent och taxeringsnämnd) .....	-	3507	Ja	-	8
Anmaning att förete kontrakt m fl handlingar (för taxeringsintendent, taxeringsnämndsordförande och taxeringskonsulent) .....	-	3508	Ja	-	9

R I: 13

Benämning och användning	Be- teck- ning	RSV nr	Riksskatte- nämndens ut- gåva för 1971 års taxering för användas	Anmärk- ning	Bi- laga nr
Anhållan om vissa uppgifter (för taxeringsintendent, taxeringsnämndsordförande, taxeringsassistent och taxeringskonsulent) . . . . .	-	3509	Ja	-	10
Anmaning att avlämna kontrolluppgifter (för taxeringsintendent) . . . . .	-	3511	Ja	-	11
Anmaning att lämna vissa uppgifter (för taxeringsintendent) . . . . .	-	3512	Ja	-	12
Anmaning att lämna vissa uppgifter (för taxeringsnämnd) . . . . .	-	3513	Ja	-	13
Anmaning att lämna vissa uppgifter (för taxeringskonsulent) . . . . .	-	3514	Ja	-	14
Bevis om mottagande av deklaration . . . . .	-	3515	Nej	-	15
Underrättelse om ifrågasatt och om slutlig avvikelser från självdeklaration . . . . .	-	3516	Nej	-	16
Beslut i anledning av framställning från dödsbo om befrielse från erläggande av skatt . . . . .	-	3517	Nej	-	17
Underrättelse om påförd taxering . . . . .	-	3518	Nej	-	18
Underrättelse till stiftelse (69 § 2 mom TF) . . . . .	-	3520	Ja	-	19
Underrättelse till annan taxeringsnämnd om inkomst av fastighet m m . . . . .	-	3521	Ja	-	20
Underrättelse till annan taxeringsnämnd om verkställt avdrag . . . . .	-	3522	Nej	-	21
Underrättelse till annan taxeringsnämnd om verkställd taxering . . . . .	-	3523	Nej	-	22
Erinran om deklarationsskyldighet/Anmaning att avge självdeklaration . . . . .	-	3525/3501	Nej	-	23
Underrättelse enligt 66 § tredje stycket taxeringsförordningen . . . . .	-	3527	Nej	-	24
Meddelande om ifrågasatt rättelse enligt kontrolluppgift . . . . .	-	3528	Nej	-	25
Uppgifter för sambeskattnings . . . . .	-	3529	Nej	-	26
Kallelse till sammanträde . . . . .	-	3531	Ja	-	27
Skönstaxering av inkomst och förmögenhet . . . . .	-	3532	Nej	-	28
Beslut om anstånd med avlämnande av självdeklaration . . . . .	-	3533	Nej	-	29
Beslut i anledning av sökt anstånd med avlämnande av självdeklaration . . . . .	-	3534	Nej	-	30
Omslag för handlingar av betydelse för kommande års taxering . . . . .	-	3536	Ja	-	31
Meddelande om sk kontantberäkning . . . . .	-	3537	Nej	-	32
Uppgifter för beräkning av gemensam beskattningsbar förmögenhet . . . . .	-	3538	Nej	-	33
Uppgift om avyttring av fastighet . . . . .	-	3539	Ja	-	34

R I: 14

Benämning och användning	Be- teck- ning	RSV nr	Riksskatte- nämndens ut- gåva för 1971 års taxering får användas	Anmärk- ning	Bi- laga nr
Uppgift om förvärv av fastighet .....	-	3540	Ja	-	35
Uppgift om taxeringsvärde .....	-	3541	Nej	-	36
Meddelande om särskild fastighetsdeklaration år 1972 .....	-	3542	Nej	-	37
Erinran om skyldighet att avge särskild fastighets- deklaration .....	-	3543	Nej	-	38
Förteckning enligt 10 § förordningen den 19.2.1954 (nr 40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg .....	-	3550	Ja	-	39
Uppgift för aktievärdering .....	-	3554	Ja	-	40
Förfrågan om preliminär A-skatt .....	-	3557	Ja	-	41
Underrättelse om avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga .....	-	3558	-	Nytt formulär	42
Jordregisterutdrag för särskild fastighetstaxering ..	-	3560	Ja	-	43
Blankettförteckning 1972. Förteckning över dekla- rationsblanketter för inkomst-, förmögenhets- och fastighetstaxering år 1972 samt över blanketter för tillämpning av vissa dubbelbeskattningsavtal m m .....	-	3699	Nej	Ändrat form.	44
Taxeringsavi .....	-	3248	Nej	-	45
Fastighetstaxeringsavi J .....	-	3249	Ja	-	46
Fastighetstaxeringsavi A .....	-	3250	Ja	-	47
Fastighetsförteckning .....	-	3257	Ja	-	48
Deklarationsnummerförteckning A .....	-	3258	Ja	-	49
Deklarationsnummerförteckning B .....	-	3259	Ja	-	50
Förteckning över fördelning av beskattningsbar in- komst inom kommun .....	-	3260	Nej	-	51
Förteckning över fördelning av taxerad inkomst mellan kommuner resp. beskattningsbar inkomst inom kommunen .....	-	3268	Nej	-	52
Avmissiv .....	-	3270	Nej	Ersätts av RSV 8055	53
Anvisningar för ifyllande av föredragnings-PM för fastighetstaxering .....	-	3296	Nej	-	54
Föredragnings-PM för särskild fastighetstaxering ..	-	3297	Nej	-	55

## 9) Angående vissa för taxeringsarbetet avsedda blanketter m m för 1972 års taxering

Riksskatteverket har fastställt anvisningar och formulär till blanketter enligt följande.

Benämning och användning	Be- teck- ning	RSV nr	Riksskatte- nämndens ut- gåva för 1971 års taxering får användas	Anmärkning
Riksskatteverkets anvisningar angående extra av- drag för nedsatt skatteförmåga för folkpensionär m m .....	-	3220	Nej	-

R I: 15

Benämning och användning	Be- teck- ning	RSV nr	Riksskatte- nämndens ut- gåva för 1971 års taxering får användas	Anmärkning
Hjälptabell vid beräkning av avdrag för kostnad för resor med bil mellan bostad och arbetsplats . . . .	-	3221	Nej	-
Anvisningar för lokal skattemyndighet. Sortering av deklARATIONER m m : A-längdens skattskyldiga . . .	-	3222	-	Upphört formu- lär. Ersätts av fältrutin
Anvisningar för taxeringsnämnd. 1972 års taxering. Redovisning av taxeringsnämndens beslut m m : A-längdens skattskyldiga . . . . .	-	3223	Nej	-
Anvisningar för lokal skattemyndighet. Beredning av deklARATIONER m m : A-längdens skattskyldiga	-	3224	-	Upphört formu- lär. Ersätts av fältrutin
Anvisningar för lokal skattmyndighet. Behandling av taxeringsavier : B- och C-längdens skattskyldiga . . . . .	-	3225	-	D :o
Anvisningar för längdförare hos länsstyrelse. Sortering och beredning av deklARATIONER. B- och C-längdens skattskyldiga . . . . .	-	3226	-	D :o
Anvisningar för taxeringsnämnd. Redovisning av taxeringsnämndens beslut : B- och C-längdens skattskyldiga . . . . .	-	3227	Nej	-
Anmaning att avlämna kontrolluppgifter m m (för taxeringsnämnd) . . . . .	-	3510	Ja	Nytryck har ej skett
Bevis om ingivande av deklARATION . . . . .	-	3519	-	Nytt formulär
Erinran om deklARATIONSSKYLDIGHET . . . . .	-	3524	-	Upphört formu- lär. Blankett RSV 3525 får använ- das i stället
Underrättelse om ifrågasatt avvikelser från särskild fastighetsdeklARATION . . . . .	-	3526	Ja	-
Förfrågan om debiterad kommunalskatt, m m . . . .	-	3530	Ja	Nytryck har ej skett
Anmälan till åklagare . . . . .	-	3535	Ja	-
Underrättelse om taxeringsnämndens resp. den särskilda fastighetstaxeringsnämndens beslut vid särskild fastighetstaxering . . . . .	-	3544	Ja	-
Underrättelse om taxeringsnämndens resp. den särskilda fastighetstaxeringsnämndens beslut i anledning av begäran om fördelning av taxeringsvärde enligt 8 § sista stycket kommunalskatte- lagen . . . . .	-	3545	Nej	-
Förteckning över skattskyldiga som avses i 70 § taxeringsförordningen . . . . .	-	3546	-	Nytryck har ej skett. Jfr RSV 3223 avd III.3.4

R I: 16

Benämning och användning	Be- teck- ning	RSV nr	Riksskatte- nämndens ut- gåva för 1971 års taxering för användas	Anmärkning
Förteckning över skattskyldiga, som erhållit avdrag för värdeminskning av skog . . . . .	-	3547	-	Nytryck har ej skett. Jfr RSV 3223 avd III.3.4
Skogsliggare enligt 57 § 1 mom taxeringskungörelsen	-	3548	Ja	-
Förteckning över skattskyldiga som skall sambeskat- tas med make (el. med make likställd person) i annat taxeringsdistrikt, men beträffande vilka fullständiga uppgifter inte förelegat för tillämp- ning av bestämmelserna angående sambeskattnig	-	3549	Ja	-
Underrättelse om påföring av förseningsavgift/skat- tetillägg . . . . .	-	3559	-	Nytt formulär
Ansökan om anstånd med avlämnande av självde- klaration. Ansökan och beslut . . . . .	-	3561	-	Nytt formulär
Skönstaxering av inkomst och förmögenhet: avsedd för ADB . . . . .	-	3562	-	Nytt formulär
Beställning av fastighetstaxeringsavier m m . . . . .	-	3256	-	-
Förteckning över särskilda adresser för debetsedels- försändelser . . . . .	-	3261	Ja	-
Deklarationsmissiv . . . . .	-	3263	Ja	-
Rekvisition av taxeringsaviv . . . . .	-	3264	Ja	-
Förteckning över anmälda avregistreringar . . . . .	-	3265	Ja	-
Förteckning över adressändringar . . . . .	-	3266	Ja	-
Hänvisningsblad . . . . .	-	3267	Ja	-
Hjälpblankett för beräkning av byggnadsvärde på industrifastighet . . . . .	-	3269	Nej	-
Protokoll fört vid sammanträden med den särskilda fastighetstaxeringsnämnden (SFTN) . . . . .	-	3290	-	-
Protokoll fört vid taxeringsnämndens sammanträden (TN) . . . . .	-	3291	-	-
Närvarolista (Bilaga till protokoll) . . . . .	-	3292	-	-
Redogörelse av den särskilda fastighetstaxerings- nämndens ordförande enligt 186 § taxeringsför- ordningen (Bilaga till protokoll) . . . . .	-	3293	-	-
Förteckning över fall då ordföranden eller ledamö- ter avträtt på grund av att jäv förelegat (Bilaga till protokoll) . . . . .	-	3294	-	-
Underrättelse i anledning av ansökan om särskild skatteberäkning för makar (frivillig särbeskatt- ning) . . . . .	-	3141	-	Upphört formulär
Uppgifter för frivillig särbeskattning . . . . .	-	3142	-	Upphört formulär

R I: 17

#### 10) Frågor rörande ettårsregelns tillämplighet vid tillfälliga besök m m i Sverige under tjänstgöring utomlands

AB Skånska Cementgjuteriet har i skrivelse hemställt om riksskatteverkets uttalande i frågor rörande ettårsregelns tillämplighet vid tillfälliga besök m m i Sverige. I skrivelsen har bl a anförts följande:

Genom avtal, som träffats med den statliga polska turistorganisationen Orbis, har AB Skånska Cementgjuteriet åtagit sig att uppföra en hotellbyggnad i Warszawa mot en ungefärlig entreprenadsumma av 80 miljoner kr. För arbetet, som skall utföras under en tvåårsperiod, förutsättes i allt väsentligt svenskt material komma till användning och svensk arbetskraft anlitas. Antalet svenskar, som kommer att vara verksamma i Polen under tidrymder mellan ett och två år, beräknas till cirka 200 man. För den anställde medför arbetsplatsens belägenhet i Polen att han utan några egentliga ekonomiska eller tidsmässiga problem kan besöka hemlandet vid något eller några tillfällen. I anledning härav har bolaget ifrågasatt om den i 54 h) § kommunalskattelagen stadgade skattefriheten påverkas om den anställde företar

- a) en hemresa per månad och vid helger jämte 2–4 veckors semester i Sverige,
- b) en hemresa per kvartal och vid helger jämte 2–4 veckors semester i Sverige,
- c) en hemresa per månad och vid helger,
- d) en hemresa per kvartal och vid helger, eller, om något av de angivna alternativen inte faller inom ramen för bestämmelserna om skattefrihet enligt nyssnämnda lagrum, vilken besöksfrekvens som inryms härunder.

Riksskatteverket har i anledning av framställningen vid sammanträde den 17 februari 1972 beslutat göra följande uttalande.

Enligt 54 h) § kommunalskattelagen är här i riket bosatt fysisk person, som under

vistelse utomlands åtnjutit avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning där annat än hos svenska staten, svensk kommun eller ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg, befriad från inkomstskatt för inkomst av anställningen under förutsättning att anställningen och vistelsen i utlandet varat minst ett år eller enligt anställningsavtal eller på annan grund kan antagas komma att vara minst ett år.

Vid bedömning av om vistelsen varat minst ett år skall hänsyn inte tas till korta, tillfälliga besök i Sverige. I de i skrivelsen angivna olika alternativen till besöksfrekvens i hemlandet inryms såväl korta, tillfälliga besök som längre vid semestrar. En i hemlandet förlagd semester eller en semester i kombination med korta, tillfälliga besök bör inte leda till att ettårsregeln sätts ur spel. Under förutsättning att besöksfrekvensen till hemlandet inte är av större omfattning än som angivits under a) i AB Skånska Cementgjuteriets skrivelse bör skattskyldighet till Sverige inte föreligga för de under utlandstjänstgöringen förvärvade och uppburna inkomsterna.

#### 11) Fråga rörande särskilt investeringsavdrag för traktorer

Aktiebolaget Bolinder-Munktell, Eskilstuna och Lantbrukets skattedelegation har i skrivelser till riksskatteverket hemställt att riksskatteverket måtte göra ett uttalande angående frågan om i vissa fall tillfälligt uthyrda traktorer vid senare försäljning skall anses medföra rätt till investeringsavdrag jämlikt förordningen om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt för köparna.

Enligt 3 § nämnda förordning får särskilt investeringsavdrag icke åtnjutas för bl a begagnade inventarier. Föreligger sär-

skilda skäl, får riksskatteverket medge att särskilt investeringsavdrag får åtnjutas för anskaffning av begärande inventarier.

I finansutskottets betänkande (1971 : 47) har framhållits att avsikten med lagstiftningen i första hand är att stimulera investeringar som medför en förbättring och utbyggnad av produktionsapparaten inom näringslivet. Stimulansen har därför inriktats på anskaffning av nya maskiner och inventarier. Fall föreligger emellertid, där det kan vara berättigat att medge investeringsavdrag även vid anskaffning av obetydligt begagnade inventarier. Som förutsättning för avdragsrätten bör dock enligt finansutskottet gälla att investeringen medfört en förbättring eller utökning av produktionen. Med hänsyn härtill bör en näringsidkare, som t ex hyr ett inventarium av ett sk leasingföretag och därefter inköper inventariet från företaget, inte vara berättigad till särskilt investeringsavdrag.

I skrivelsen från Lantbrukets skattedelegation har anförts bl a följande.

”Uthyrning av traktorer för försvarets räkning sker i samband med repetitionsövningar, sk manövrer. För närvarande säljs och nyregistreras cirka 8.500 traktorer per år, varav mellan 1.300–1.500 inte används i jordbruket utan för skogsbruks- och industriändamål. Av den totala marknaden av nya traktorer för jordbrukets räkning, dvs årligen cirka 7.000, svarar Bolinder-Munktell och SAAB-ANA för cirka 70 %.

Bolinder-Munktell, som är tillverkare, svarar enligt inhämtade upplysningar ensam för ungefär 40 % eller cirka 3.000. Försäljningen omfattar tre typer B-M/V, 430, 650 och 800 (den senare i tre olika modeller). Cirkapriset utgör resp. 27.000 kr, 42.000 kr och 57.000–78.000 kr. Av vardera typen 430 och 650 säljs cirka 1.400 och av typ 800 cirka 300.

Uthyrning för militära ändamål sker endast av de två förstnämnda typerna, totalt

cirka 1.000 eller  $\frac{1}{3}$  av hela antalet försålda traktorer. Uthyrningstiden är mycket begränsad, i allmänhet högst 20 dagar. Erättningen härför är mycket låg, tidigare 14 kr per dag, numera något högre. Den militära användningstiden varierar från 0–50 timmar. Uthyrning sker direkt från fabrik, endast i ytterst sällsynta undantagsfall från återförsäljaren och detta endast om traktorer för uthyrning ej finns hos fabriken. Efter uthyrningen återlämnas traktorerna till fabriken. Vid försäljning därifrån till återförsäljare, som i allmänhet är självständiga företagare, lämnas rabatt på typ 430 med cirka 700 kr och typ 650 med cirka 900 kr eller med cirka 2,5 resp 2 %. Samma rabatt lämnas därefter till köparen (lantbrukaren). De för militärt ändamål uthyrda traktorerna har icke varit registrerade tidigare utan första registreringen sker på köparen i samband med förvärvet från återförsäljaren. Återförsäljaren lämnar fabriksgaranti som för en ny traktor.

SAAB-ANA, som är importör av Massey-Ferguson (utrustning motsvarande  $\frac{1}{4}$  av totala kostnaden sker dock i Sverige), försäljer enligt vad delegationen inhämtat genom sina återförsäljare cirka 2.000 jordbrukstraktorer. Priser och övriga data är jämförliga med Bolinder-Munktells. I allmänhet är emellertid återförsäljarna kommissionärer medan hos Bolinder-Munktells återförsäljarna som nämnts oftast handlar i fast räkning. Cirka  $\frac{1}{3}$  av totala antalet försålda traktorer uthyres även av SAAB-ANA för militärt bruk.

De traktorer, som varit uthyrda för militärt ändamål, anses således som nya utom i det hänseendet att en viss obetydlig rabatt lämnas. Denna rabatt understiger avsevärt den minskning i taxeringen till statlig inkomstskatt, som skulle bli följden därest desamma från investeringsavdragssynpunkt skulle anses såsom nya. Som framgår lämnas sålunda på en traktor med 27.000 kr anskaffningsvärde endast 700 kr i rabatt och på en traktor med 42.000 kr anskaffningsvärde endast 900 kr rabatt.”

Riksskatteverket får i anledning av nämnda skrivelser uttala, att traktorer,

som varit uthyrda till militär myndighet på i skrivelserna angivet sätt, vid tillämpning av förordningen om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt bör betraktas som nya.

## **12) Angående behandlingen vid inkomsttaxeringen av vissa statsbidrag**

Sveriges Industriförbund har hos riksskatteverket hemställt att verket måtte utfärda anvisningar angående behandlingen vid inkomsttaxeringen av statsbidrag, som utgår till avloppsreningsverk samt vatten- och luftvårdande åtgärder inom industrin enligt Kungl Maj:ts kungörelser (1969: 356) och (1971: 914).

Riksskatteverket har vid sammanträde den 17 februari 1972 beslutat meddela följande anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna beträffande ifrågavarande statsbidrags behandling vid inkomsttaxeringen.

Statsbidrag, som utgår för kostnad som är omedelbart avdragsgill vid taxeringen, bör tas upp som skattepliktig intäkt för mottagaren. Utgår statsbidrag för anskaffning av tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk i förvärvskälla och är kostnaden avdragsgill vid taxeringen i form av årliga värdeminskningsskattavdrag, bör däremot bidraget inte tas upp som skattepliktig intäkt. I stället bör vid beräkningen av värdeminskningsskattavdrag endast den del av kostnaden som inte täcks av bidraget anses som den skattskyldiges anskaffningskostnad för tillgången. Har tillgången helt eller delvis avskrivits innan bidraget beviljats och är till följd därav bidraget större än tillgångens skattemässiga restvärde, bör dock ett belopp motsvarande skillnaden upptas som skattepliktig intäkt för mottagaren.

Utgår statsbidrag för anskaffning av tillgång och är mottagaren för samma till-

gång berättigad till särskilt investeringsavdrag enligt förordningen (1971: 50) med ändrad lydelse enligt förordningen (1971: 923), bör med tillgångs anskaffningsvärde enligt förordningen förstås endast den del av kostnaden som inte täcks av bidraget. Investeringsavdrag bör sålunda inte beräknas på den del av kostnaden som svarar mot statsbidraget.

## **13) Handläggning av vissa uppgifter om sjömansskatt m m för taxeringsnämnd och lokal skattemyndighet**

Riksskatteverket har den 17.2.1972 beslutat meddela följande anvisningar beträffande handläggning av vissa uppgifter om sjömansskatt m m för taxeringsnämnd och lokal skattemyndighet.

Under 1971 har ADB använts för registrering av sjömansskatt och sjöinkomst.

Inför 1972 års taxering har riksskatteverkets sjömansskattekontor på grundval av registrerade uppgifter framtagit "Uppgift om sjömansskatt m m" (se bilaga). Uppgiften sänds under april månad till lokal skattemyndighet och insorteras genom dess försorg i deklarationsmaterialet. Uppgiften upptar kontant inkomst ombord, erlagd sjömansskatt m m. Sjömansskattekontoret har dessutom räknat ut beskattningsbar inkomst enligt 2 § förordningen om sjömansskatt samt antal perioder om 30 dagar under vilka sjömansskatt erlagts.

Rederierna lämnar liksom tidigare kontrolluppgifter enligt bestämmelserna i 37 § taxeringsförordningen.

I deklarationsmaterialet finns alltså regelmässigt dubbla uppgifter angående upp- buren sjöinkomst. Taxeringsnämnden skall använda uppgifterna bl a för att bedöma vem av två makar som skall erhålla för- värvsavdrag. Längdföring av beskattnings- bar sjöinkomst och antal perioder om 30

dagar sker med ledning av de uppgifter som registrerats inom ADB-systemet för sjömansskatt. Taxeringsnämnden gör endast en markering om sjöinkomst i ruta 20 på deklara-tionsblankettens första sida.

Vid en jämförelse mellan ”Uppgift om sjömansskatt m m” och av redare lämnade kontrolluppgifter kan skiljaktigheter tänkas förekomma. Härvid kan följande alternativ uppkomma.

1. Redaruppgift finns för sjöinkomst som ej redovisats i sjömansskattekontorets uppgift eller sjömansskattekontorets uppgift saknas.
2. Sjöinkomst som finns i sjömansskattekontorets uppgift motsvaras ej av redaruppgift.
3. Den skattskyldige har i avgiven deklara-tion uppgett annan tid eller inkomst än vad som anges i redaruppgift eller sjömansskattekontorets uppgift.
4. Uppgift om viss sjöinkomst återfinns i såväl redarens som sjömansskattekontorets uppgift men belopp eller tidsangivelser överensstämmer ej.

#### I Taxeringsnämndens åtgärder

Fall 1. Sjömansskattekontoret underrättas om förhållandet. Underrättelsen som kan göras på blankett RSV 3509 skall uppta sjömannens personnummer och fullständiga namn, rederiets namn, sjöinkomst och anställningstid. Finns fartygets namn angivet på redaruppgiften bör även detta anges.

Fall 2. Sjömansskattekontorets uppgift godtas.

Fall 3. Överensstämmer den skattskyldiges och sjömansskattekontorets uppgift om tid och inkomst godtas sjömans-

skattekontorets uppgift. Skiljer sig däremot dessa uppgifter underrättas den skattskyldige om sjömansskattekontorets uppgift. Vidhåller den skattskyldige sina uppgifter underrättas sjömansskattekontoret. Kopia av den skattskyldiges svar bifogas lämpligen underrättelsen.

Fall 4. Samma åtgärder vidtas som i fall 1.

Det bör observeras att då det gäller den tid under vilken sjömansskatt erlagts så avses härmed vad som angetts i kolumnen ”Antal dagar som inkomst uppburits” och ej antal perioder om 30 dagar. Om antalet sjöperioder ej påverkas av en eventuell ändring vidtas inte ovannämnda åtgärder.

I fallen 1, 3 och 4 bör taxeringsnämnderna avvakta resultatet av sjömansskattekontorets undersökningar innan taxering fastställs för den skattskyldige.

Har sjömansskattekontoret ej meddelat resultatet av sin undersökning före taxeringsperiodens slut och sker taxering med avvikelse från sjömansskattekontorets uppgift, underrättas lokal skattemyndighet härom. Taxeras skattskyldig med avvikelse från uppgift i deklara-tionen om sjöinkomst eller tid då sjöinkomst uppburits, underrättas han i vanlig ordning om avvikelsen.

Taxeringsnämndens beslut skall framgå av deklara-tionen. Beslutet skrivs lämpligen i utrym-met för taxeringsnämndens anteckningar. Sådan deklara-tion tillställs lokal skattemyndighet skild från övrigt material.

#### II Lokal skattemyndighets åtgärder

De i ADB-systemet registrerade uppgifterna kan av olika skäl inte ändras sedan ”Uppgift om sjömansskatt m m”, utskrivits.

I stomme till inkomstlängd och debiteringslängd anges alltid samma uppgifter

som i ”Uppgift om sjömansskatt m m”. Eventuella ändringar i längderna måste således alltid göras manuellt.

Från sjömansskattekontoret erhållen ändrad uppgift om beskattningsbar sjöinkomst eller antal perioder om 30 dagar föranleder följande åtgärder.

#### 1. *Ändringen kommer innan inkomstlängden underskrivits*

Har taxeringsnämnden iakttagit ändringen vid beräkning av eventuellt förvärsavdrag eller i annan kommun avräknat grundavdrag eller påverkar ändringen överhuvudtaget inte åsatt taxering längdförs de nya uppgifterna om beskattningsbar sjöinkomst och antal perioder varjämte i förekommande fall i längden upptagna uppgifter om grundavdrag och beskattningsbar inkomst ändras. Sistnämnda ändring jämte uppgift om skattereduktion i de fall denna för den skattskyldige själv eller sambeskattad person påverkas av de ändrade uppgifterna om sjöinkomst eller sjöperioder aviseras länsstyrelsen enligt instruktionen SEF 01 senast 25.9. Lokala skattemyndigheten gör dessutom erforderliga ändringar i debiteringslängd och kontrollerar huruvida begränsningen av skatt enligt 80–85 %-regeln påverkas av ändringen och meddelar i förekommande fall beslut om omdebitering.

Har taxeringsnämnden ej iakttagit ändringen och påverkar denna taxeringen

överlämnas deklarationsmaterialet till skattechefen för åtgärd.

#### 2. *Ändringen inkommer efter det att längden underskrivits*

Kan ändringen iakttas enligt 72 a § taxeringsförordningen före 25.9 förfares på sätt anges under punkt 1 första stycket. Efter 25.9 görs omdebitering.

Kan rättelse inte ske enligt 72 a § taxeringsförordningen översänds deklarationsmaterialet till skattechefen för åtgärd.

I de fall taxeringsnämnden beslutat att beskattningsbar sjöinkomst eller antal perioder om 30 dagar skall införas i inkomstlängden med andra uppgifter än vad som framgår av ”Uppgift om sjömansskatt m m” längdförs taxeringsnämndens beslut. Sådana deklARATIONER skall ha sänts separat från taxeringsnämnden.

#### III *Jämkning av sjömansskatten efter 1.3 taxeringsåret*

I ”Uppgift om sjömansskatt m m” har jämkningar t o m februari månad iakttagits. Jämkning som medges därefter kommer att tillställas lokal skattemyndighet efter taxeringsperiodens slut.

Kan jämkningsbeslut iakttas enligt 72 a § taxeringsförordningen före 25.9 förfares på sätt anges under II punkt 1 första stycket. Efter 25.9 görs omdebitering.

Kan rättelse inte ske enligt 72 a § taxeringsförordningen översänds deklarationsmaterialet till skattechefen för åtgärd.

(Stockholm den 13 mars 1972)

R I: 22







# I

## Meddelanden från Riksskatteverket

Årg. 2

Serie I ang. direkt skatt

Nr 3 1972

---

### 1) Fråga bl a om rätt till avdrag för räntor som make betalt på in-teckningslån i andra makens fastighet

I ärende angående framställning från två makar om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Hustrun hade lagfart på fastigheten X i Y kommun. Fastigheten, på vilken var uppförd en villabyggnad, hade åsatts ett taxeringsvärde av 136.000 kronor och var in-tecknad för skulder till ett sammanlagt belopp av cirka 140.000 kronor. För skulderna hade makarna var och en för sig eller tillsammans personligt betalningsansvar. Lånemedlen var i sin helhet nedlagda i fastigheten. Sökandena hemställdes om förhandsbesked enligt följande:

Äger mannen – oaktat hustrun har egen A-inkomst – redovisa fastigheten i sin deklaration och yrka avdrag för uppkommande underskott med hänsyn till att han har personligt betalningsansvar för gälden och jämväl personligen förutsätts ha betalat räntorna?

Om hustrun såsom gåva överlåter fastigheten till mannen, under villkor *dels* att

mannen ensam övertar det personliga betalningsansvaret för lån i fastigheten intill ett belopp av 121 000 kr under det att hustrun ensam tar personligt betalningsansvar för resterande 20 000 kr av lånen och *dels* att in-teckningssäkerheten även i fortsättningen skall gälla för hustruns skuld, då torde denna transaktion med avseende på lagfartsstämpelpfikt och i gåvoskattehänseende bedömas som en gåva värderad till 15 000 kr.

Skall mannen i fortsättningen deklarera schablonintäkt av hela fastigheten och medges avdrag för de räntor han utgivit på de lån för vilka han har personligt betalningsansvar? Får han jämväl göra avdrag för de räntor han för hustruns räkning betalat på de lån, för vilka hon har personligt betalningsansvar, med hänsyn till *att* han enligt förutsättningen rent faktiskt betalat dem, *att* han ensam är ägare av fastigheten och *att* det kapital, för vilket räntan utgått, är nedlagt i fastigheten?

Den 28 september 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked:

Beträffande den i ansökningen först

R I: 25

framställda frågan finner nämnden, att hustrun är lagfaren ägare till fastigheten X i Y kommun. Vid angivna förhållande förklarar nämnden, att mannen icke är berättigad att vid taxeringen redovisa inkomsten av fastigheten i sin självdeklaration men däremot äger att under inkomstslaget kapital erhålla avdrag för de räntor han betalat på lån, för vilka han ensam eller tillsammans med hustrun är betalningsansvarig.

Vad angår den i ansökningen i andra hand framställda frågan förklarar nämnden att – om hustrun på i ansökningen angivna villkor överlåter fastigheten till mannen – mannen är skattskyldig för den enligt 24 § 2 mom. kommunalskattelagen beräknade intäkten av fastigheten samt berättigad till avdrag i samma förvärvskälla för av honom betalda räntor på sådana i fastigheten nedlagda lån, för vilka han är personligen betalningsansvarig.

Vad slutligen beträffar den i ansökningen sist framställda frågan förklarar nämnden, att mannen icke äger erhålla avdrag för räntor, som han för hustruns räkning betalat på lån, för vilka hon har personligt betalningsansvar.

## **2) Avdrag för värdeminskning av markanläggning (farled). Fråga bl a i vad mån kostnader nedlagts efter utgången av år 1964 (Jfr nr 5/1970 p. 7 och där gjord hänvisning)**

I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Riksskattenämnden hade meddelat sökandebolaget förhandsbesked den 26 januari 1965 (nr 5/1965 p. 2). I nämnda ärende anförde bolaget bl a :

Bolaget anhåller härmed om förhandsbesked på hur de av bolaget nedlagda kostnaderna för en farled skall behandlas ur skat-

tesynpunkt. Bolaget ber att få anföra följande :

För att möjliggöra export av – – – med fartyg upp till – – – ton d.w. har bolaget utfört fördjupningsarbeten i form av muddring av lösa massor och bortsprängning av vissa bergpartier för skapande av en farled från den yttre inseglingsleden till bolagets nya kajanläggning.

Farleden betjänar även fartyg i annan trafik.

Bolaget redovisar nedan sina motiv för en engångsbortskrivning av kostnaderna på driften och alternativt en årlig avskrivning av desamma.

### *Engångsbortskrivning av kostnaderna*

Farleden är ej belägen på egen grund och är således ej bolagets egendom. Farleden går fram i vatten öppet för allmän trafik. Den allmännyttiga karaktären av bolagets farled understryks därav, att i samband med prövning av farledsprojektets tillåtlighet enligt vattenlagen har projektet behandlats såsom allmän farled. Vid bedömning av ersättningsfrågorna i vattenmålet har också konstaterats att projektet är av sådan allmännyttig karaktär att förhöjd ersättning enligt vattenlagen kap. 9 § 48 ej ansetts skola utgå.

Bolaget har genom byggandet av farleden endast kunnat tillse att densamma blivit lämplig för vissa tonnagegrupper, men har därigenom ej erhållit större rätt att trafikera densamma än den rätt som tillkommer envar att trafikera allmän farled. Detta är ur bolagets synpunkt en sådan tillgång som ej bör upptas till något värde i balansräkningen, speciellt som nyttjanderätten innebär varken någon bestämmanderätt för bolaget över eller någon förtursrätt för – – – fartyg på farleden. Under sådana omständigheter anser bolaget det riktigt, att få bortskriva farledens kostnader omedelbart på driften.

Ett ytterligare motiv för engångsbortskrivning av kostnaderna på driften är, att det vid en årlig avskrivning kan vara svårt att bestämma den rätta avskrivningsprocenten, då farledens användningstid för bolaget enligt vad som framgår nedan är be-

roende av orsaker som bolaget ej kan förutse.

#### *Arlig avskrivning*

Farledens användningstid för bolaget kan bli av begränsad varaktighet. Varaktigheten avgörs till största delen av tonnageutvecklingen men även av landhöjningen. Fartygsstorleken har ökat mycket under senare år och det finns ingenting som säger, att en sådan ökning inte skulle fortsätta. Härtill kommer den fortgående tekniska utvecklingen och avmoderniseringen av den nuvarande hamnanläggningen. Bolaget kan härigenom komma i det läget, att det kan visa sig vara mer lönsamt att flytta hamnen från den nuvarande platsen ut till en plats, där den inre inseglingleden börjar, än att fördjupa kanalen. Farleden skulle i så fall ej längre komma till användning för bolaget. Dessa omständigheter torde enligt bolagets mening motivera en relativt hög avskrivningsprocent på farledens anläggningskostnad eftersom bolaget annars blir tvunget att redovisa en stor utrangeringsförlust det år hamnen flyttas. Ur företagsekonomisk synpunkt kan det ej vara tillfredsställande att efter en viss utnyttjandetid nödsakas avskrivna farleden i efterhand med en gång.

Den 26 januari 1965 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att sökandebolagets kajanläggning genom fördjupningen av ifrågavarande farled – oavsett att farleden kan utnyttjas även av andra än sökandebolaget – får antagas hava ökat i värde med belopp, som icke understiger bolagets kostnader för fördjupningen av farleden. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att kostnaderna för fördjupningen icke äro för sökandebolaget i beskattningshänseende avdragsgilla.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolaget i första hand att Kungl. Maj:t måtte förklara, att bolaget var berättigat till avdrag på en gång för ifrågavarande kostnader, och i andra hand att Kungl. Maj:t måtte förklara, att bolaget var berättigat till avdrag för årlig avskrivning av kostnaderna.

Regeringsrätten meddelade den 25 maj

1965 följande utslag: Av skäl, som riksskattenämnden anförde, och då handlingarnas innehåll icke ger stöd för bedömande i vad mån hamnfastighetens ökade värde är att hänföra till annat än grundförbättring, varå värdeminskningens avdrag icke får göras, lämnar Kungl. Maj:t besvären utan bifall.

I det nu förevarande, till riksskattenämnden i november 1970 inkomna ärendet anförde sökandebolaget bl a:

Sedan förhandsbeskedet av år 1965 erhållits har ny lagstiftning rörande avskrivning av markanläggningar trätt i kraft. I ett förhandsbesked, meddelanden från riksskattenämnden ser. I 1970 nr 6, p. 7, har liknande fråga varit föremål för prövning. Enligt detta besked fann Kungl. Maj:t att ifrågavarande muddringsarbete på allmänt vatten varit nödvändigt för att muddringsarbetet på bolagets vattenområde skulle kunna nyttiggöras. Bolaget hade oinskränkt rätt att trafikera den sålunda fördjupade inseglingsrännan även till den del den var belägen på allmänt vatten. Arbetet fick anses ha i sin helhet tillfört bolagets hamnanläggning ökat värde med belopp, som icke understeg kostnaderna för arbetet. På grund av det anförda förklarade Kungl. Maj:t med ändring av riksskattenämndens förhandsbesked att bolaget, under förutsättning att bolaget icke begärde att äldre bestämmelser skulle tillämpas vid 1970 och 1971 års taxeringar, var berättigat att åtnjuta årligt avdrag för värdeminskning å fördjupningen av inseglingsrännan enligt föreskrifterna i punkt 16 av anvisningarna till 29 § KL.

I vårt fall driver vi i – – – rörelse i form av mottagning av – – –. Produkterna transporteras med järnväg från – – – och utlastas till fartyg över egen transport- och kajanläggning, ibland efter mellanlagring. Mottagning av – – – produkter sker året runt medan vidaretransporten med fartyg endast kan ske under den isfria säsongen som brukar uppgå till ca 7 månader av året. De produkter, som utlastas i fartyg, exporteras till nästan 100 %.

Den nya farleden till bolagets kajanlägg-

ning har en sträcka av ca 13 km, ett djup av ca 12 m och en bottenbredd av ca 75 m utom vid ett genombrott i ett näs, där bottenbredden är ca 85 m. Farleden är till 100 % belägen på allmänt område.

Farleden betjänar ej blott – – – fartyg utan även fartyg i annan trafik.

Våra kostnader för farleden kan specificeras sålunda:

Projektering och kontroll . . . .	2.420.866
Vatten- och fiskerättskostnader	3.889.219
Muddringskostnader, bergsprängning m m . . . . .	35.432.005
Erosionsskydd . . . . .	842.499
Vågbrytare m m . . . . .	600.464
	<hr/>
	43.185.053

I enlighet med de principer som kommer till uttryck i nämnda förhandsbesked anser vi att dessa kostnader är att hänföra till markanläggningar.

Enligt övergångsbestämmelserna till den ändrade lagstiftningen rörande avskrivning av fastigheter m. m. (SFS 1969 nr 363) p. 5 får vid beräkning av de ingångsvärden, som skall ligga till grund för värdeminskningens avdragen, hänsyn tas till sådana kostnader som nedlagts efter utgången av år 1964. För vår del anser vi att företagets bokföring är avgörande för frågan när en viss kostnad skall anses nedlagd. Bokföring har skett när arbetet utförts och blivit fakturerat. Ifrågavarande arbeten har tagit flera år att utföra. I enlighet med vad som brukas inom branschen har vi under arbetets gång utbetalat vissa à-contobelopp till entreprenörerna. Före den 1 januari 1965 har vi således utbetalat sammanlagt ca 36.300.000 kr och efter nämnda tidpunkt 6.864.000 kr. I samband med att arbetena färdigställdes, vilket tog sin början under 1965, aktiverade vi kostnaderna. Sluträkningen från vår huvudentreprenör är daterad den 4 november 1965.

Kostnaderna har aktiverats enligt följande:

per den 31.12.1965 . . . . .	40.924.015
31.12.1966 . . . . .	1.660.574
31.12.1967 . . . . .	600.464
	<hr/>
	43.185.053

Vi får alltså anhålla om förhandsbesked av innebörd att 75 % av kostnaderna 43.185.053 enligt föreskrifterna i punkt 16 av anvisningarna till 29 § KL får avskrivas under 20 år.

Den 22 juni 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Genom förhandsbesked den 26 januari 1965 – som lämnats utan ändring av Kungl. Maj:t – har riksskatte-nämnden funnit, att sökandebolagets kaj-anläggning genom fördjupningen av ifrågavarande farled får antagas ha ökat i värde med belopp, som icke understigit bolagets kostnader för fördjupningen av farleden. I enlighet härmed och med tillämpning av de år 1969 införda bestämmelserna finner nämnden, att kostnaderna ifråga är att anse som sådana kostnader för markanläggningar som avses i punkt 16 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. Emellertid stadgas i punkt 5 av övergångsbestämmelserna till lagen den 13 juni 1969 (nr 363) om ändring i kommunalskattelagen, att vid beräkning av det ingångsvärde som skall ligga till grund för värdeminskningens avdrag hänsyn får tagas till de nya reglerna i nyssnämnda anvisningspunkt endast såvitt gäller sådana kostnader som nedlagts efter utgången av år 1964. Enligt vad sökandebolaget uppgivit i ansökningen har bolagets kostnader för fördjupningsarbetena uppgått till sammanlagt 43.185.053 kronor, därav cirka 36.300.000 kronor har utbetalats före den 1 januari 1965 och 6.864.000 kronor har utbetalats efter angivna tidpunkt. Nämnden finner att beloppet om cirka 36.300.000 kronor, såvitt vi-sats, avsett arbeten som har utförts före den 1 januari 1965 och att beloppet därigenom icke kan anses hänförligt till efter utgången av år 1964 nedlagda kostnader.

På grund av det anförda förklarar näm-

den att sökandebolaget, under förutsättning att bolaget icke begär att äldre bestämmelser skall tillämpas vid 1971 års taxering, är berättigat att tillföra avskrivningsunderlaget för markanläggningar ett belopp motsvarande 75 procent av 6.864.000 kronor samt att det sålunda framräknade beloppet får avskrivas genom årliga värdeminskningssavdrag under 20 år enligt bestämmelserna i punkt 16 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen.

Såväl bolaget som vederbörande taxeringsintendent anförde besvär över förhandsbeskedet hos Regeringsrätten. I besvaren yrkade bolaget att förhandsbeskedet måtte ändras i enlighet med bolagets framställning hos riksskattenämnden. Taxeringsintendenten yrkade i sina besvär, att avskrivningstiden för de under 1965, 1966 och 1967 nedlagda kostnaderna måtte bestämmas till respektive 15, 16 och 17 år från och med 1971 års inkomsttaxering.

Den 10 januari 1972 meddelade Regeringsrätten följande utslag:

Vidkommande först taxeringsintendents besvär lämnar Kungl. Maj:t dem utan bifall.

Vad därefter angår bolagets talan måste – i brist på närmare utredning härom – antagas, att de à-contobetalningar till entreprenörerna som gjorts före ingången av år 1965 avsett att i huvudsak utgöra gottgörelse för dittills utförda arbeten och skett på grundval av entreprenörernas delredovisningar av dessa arbeten. Beloppet 36.300.000 kronor kan därför, såsom riksskatteverket funnit, icke anses hänförligt till efter utgången av år 1964 nedlagda kostnader för markanläggningar. På grund härav lämnar Kungl. Maj:t jämväl bolagets besvär utan bifall.

**3) Äkta makar avser att utflytta till Spanien. Fråga, beträffande mannen, huruvida han efter makarnas utflyttning skall i beskattningshänseende anses som bosatt i Sverige (Jfr nr 6/1969 p. 5 och där gjord hänvisning)**

I ärende angående framställning från två makar om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Mannen, som var född 1906, hade lämnat en tjänst med pension. Efter pensioneringen skulle hans pensionsinkomster av olika slag under de första tio åren uppgå till 65.000–70.000 kronor per år och efter dessa års förlopp vid nu gällande basbelopp för folkpension och ATP till 50.000–55.000 kronor per år. Makarna bodde i en hyreslägenhet om fem rum och kök i X kommun. Hustrun ägde två tredjedelar i en skogsfastighet i Y kommun. Fastigheten omfattade cirka 200 hektar produktiv skogsmark och hade tidigare ägts av hennes numera avlidna föräldrar. Fastigheten var bebyggd med en fäbodstuga om cirka 25 kvadratmeter och en renoverad skogshuggarstuga om cirka 16 kvadratmeter samt vissa uthus. Vidare förhyrde hustrun en lägenhet om två rum och kök i en skogsarbetarbostad. Denna lägenhet hade förhyrts för att makarna under sommar-månaderna skulle kunna bo i närheten av skogstillgångarna. Mannen, som inte ägde någon fast egendom i Sverige, ägde en villa i Spanien om tre rum, kök och badrum samt pergola och terrass. Så snart mannen pensionerats och sedan makarna hunnit avveckla sitt nuvarande hem i X kommun skulle makarna utflytta till Spanien och bosätta sig i mannens villa därvid en del av makarnas lösöre skulle medföras. Vad som härefter återstod av lösöret i makarnas hem i X kommun skulle antingen övertagas av makarnas barn – två vuxna söner – eller försäljas genom en auktionsfirma eller

R I : 29

också överförs till den av hustrun förhyrda lägenheten om två rum och kök. Efter utflyttningen skulle makarna bo i mannens villa i Spanien 7–8 månader om året samt tillbringa sommarmånaderna i hustruns nyssnämnda lägenhet. Den väsentligaste orsaken till att makarna skulle utflytta var att mannen, efter en hjärtsjukdom, varje vinter han tillbringade i Sverige drabbades av elakartade och varaktiga luftrörsbesvär.

Mannen hemställde att nämnden måtte lämna förhandsbesked av innehåll *dels* att han, sedan han och hans hustru fullföljt planerna på utflyttning till Spanien, icke kunde anses ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller kunde anses stadigvarande vistas här, och *dels* att han fick anses ha i ärendet visat, att han efter utflyttningen icke hade väsentlig anknytning till Sverige samt att han efter utflyttningsdagen icke skulle i beskattningsavseende anses som bosatt här i riket. Vidare hemställde mannen att nämnden måtte uttala, att han efter utflyttningen icke var skattskyldig i Sverige för sina pensionsförmåner.

Under förutsättning att nämnden för bifall till mannens ansökan skulle fordra, att hustrun hade samma skatterättsliga hemvist som mannen, hemställde hon, att nämnden beträffande denna fråga måtte lämna förhandsbesked av samma innehåll som det mannen hemställt om.

Den 11 maj 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, som icke fann erforderligt upptaga hustruns ansökan om förhandsbesked till prövning, mannen följande förhandsbesked: Nämnden finner att, om makarna under av dem angivna förutsättningar utflyttar till Spanien, mannen därefter icke kan anses ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller kan anses stadigvarande vistas här. Nämnden finner vidare, att mannen får anses ha i ären-

det visat att han efter utflyttningen icke har väsentlig anknytning till Sverige. På grund härav förklarar nämnden, att mannen efter utflyttningsdagen icke skall i beskattningshänseende anses som bosatt här i riket.

Beträffande skattskyldigheten för de mannen tillkommande pensionsförmånerna har i ansökningen icke lämnats närmare upplysningar om pensionsförmånernas art. Med hänsyn härtill finner nämnden förhandsbesked i denna del icke böra meddelas och avvisar därför ansökningen härutinnan.

Två ledamöter anmälde skiljaktig mening och anförde:

Vi anser att mannen inte visat att han ej har väsentlig anknytning till Sverige. Vid sådant förhållande skall han även efter utflyttningen till Spanien i beskattningshänseende anses bosatt här i riket. Vi anser att förhandsbeskedet bort avfattas i enlighet därmed.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent i första hand, att förhandsbeskedet ändrades så att makarna under de i ansökningen angivna förutsättningarna förklarades vara att anse såsom här i riket bosatta och i andra hand, att förhandsbeskedet i fråga om mannens bosättning förklarades gälla endast under förutsättning att hustrun blev taxerad såsom icke bosatt i riket.

I utslag den 16 november 1971 beslöt Regeringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Ett regeringsråd var skiljaktigt och anförde:

Den växlande bosättning, som makarna avser att föra och som innebär att de skall bo här i landet 4 à 5 månader av året, gör det i och för sig tveksamt i vilket land de skall anses bosatta. Med beaktande härav

och enär hustrun i Sverige äger  $\frac{2}{3}$  av en betydande skogsfastighet och mannen upp-  
bär sin pension härifrån, anser jag övervä-  
gande skäl tala för att så väsentlig anknyt-  
ning till Sverige föreligger för makarna att  
de båda intill tre år förflutit från avresa  
härifrån alltjämt skall anses bosatta här.

Jag ändrar därför det överklagade för-  
handsbeskedet i enlighet härmed.

#### 4) Fråga om tillämpning av förordningen (1960: 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

I framställning från ett aktiebolag om  
förhandsbesked anfördes bl a:

Aktiebolaget X har ett aktiekapital å  
kronor 330.000. Aktierna fördelar sig på  
följande ägare:

A .....	1.640 aktier
B .....	1.640 „
C .....	20 „
	<hr/>
	S:a 3.300 aktier

För taxeringsåret 1968 har Aktiebolaget  
X utvisat förlust å sin verksamhet. Bolaget  
önskar inom lagstadgad tid åtnjuta avdrag  
för den förlust, som hänför sig till räkens-  
skapsåret 1966/67.

Jämlikt 8 § förordningen om rätt till för-  
lustutjämning vid taxering för inkomst  
skall s k förlustavdrag icke medgivas med  
mindre samtliga eller så gott som samtliga  
aktier ägts av samma fysiska person eller  
personer vid såväl förlustårets ingång som  
vid utgången av det beskattningsår, för vil-  
ket taxering skall ske.

Vid tecknandet av aktierna i bolaget var  
avsikten att A:s hustru och B tillsammans  
skulle äga aktierna. Av outredd anledning  
har A genom aktieteckningen kommit att  
bli registrerad för de aktier, som varit av-

sedda för hustrun. Eftersom makarna icke  
uppmärksammat eller tänkt på detta miss-  
tag, har A:s hustru i förmögenhetsbilagor-  
na till sina allmänna självdeklarationer re-  
dovisat aktierna som sin tillgång.

Då makarna nu blivit medvetna om att  
A står som registrerad ägare till hustruns  
aktier, önskar A omedelbart överföra ak-  
tierna på hustrun i hennes egenskap av  
rättmätig ägare till desamma.

Fråga uppstår då, om bolaget äger rätt  
till förlustavdrag vid kommande års taxe-  
ringar, även om A under år 1970 överflyt-  
tar de på honom registrerade aktierna till  
hustrun.

Den 8 juni 1971 meddelade riksskatte-  
verkets nämnd för rättsärenden följande  
förhandsbesked: Nämnden finner, att A  
äger 1.640 aktier i sökandebolaget. Nämnden  
finner vidare att, om A överlåter  
nämnda aktier till sin hustru, därigenom  
inträffat sådan förändring av äganderätts-  
förhållandena beträffande sökandebolagets  
aktier, som enligt 8 § förordningen (1960:  
63) om rätt till förlustutjämning vid taxe-  
ring för inkomst utgör hinder för förlust-  
avdrag. På grund härav förklarar nämnden,  
att sökandebolaget vid sådan aktie-  
överlåtelse icke är berättigat åtnjuta av-  
drag enligt bestämmelserna i nämnda för-  
ordning för förlust hänförlig till det be-  
skattningsår, varunder överlåtelsen skett,  
eller till tidigare beskattningsår.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bo-  
laget om förklaring att det var berättigat  
till förlustavdrag.

I utslag den 16 november 1971 beslöt  
Regeringsrätten att ej göra ändring i för-  
handsbeskedet.

(Stockholm den 13 mars 1972)

R I: 31





# Meddelanden från Riksskatteverket

Årg. 2

Serie I ang. direkt skatt

Nr 4 1972

**1) Avdragsgill avsättning till personalstiftelse?** (Jfr nr 6/1968 p. 4 och där gjord hänvisning)

a) I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked anförde sökandebolaget bl a:

Undertecknat bolag registrerades 1962 med ändamål att i huvudsak bedriva agenturrörelse med ——— materiel. Rörelsen har utvecklats på ett mycket tillfredsställande sätt. Bolaget omsatte perioden 1.4.1969—31.8.1970 2 254 897 kronor och perioden 1.9.1970—31.3.1971 1 858 166 kronor, dvs ca 150 000/mån. resp 265 000/mån. Inneliggande orderstock uppgår f. n. till ca 2 800 000 kronor. Bolaget företräder ledande tillverkare av ——— materiel i Tyskland, England och Frankrike.

Företagets personal utgöres f. n. av två korrespondenter, två försäljningsingenjörer, ekonomidirektör och verkställande direktör. Inom en tvåårsperiod beräknas

företaget sysselsätta 10—12 anställda. Ensam aktieägare är verkställande direktören, vars hustru arbetar heltid i företaget som korrespondent. Övriga anställda tillhör icke aktieägarefamiljen.

På grund av bolagets speciella struktur kan endast högt kvalificerad personal komma ifråga. Den tekniska personalen måste t. ex. kunna utföra komplicerade tekniska beräkningar och korrespondenter och andra behärska minst engelska, tyska och franska i tal och skrift.

Bolagets styrelse har därför bedömt det som synnerligen angeläget att denna personal behålles i företaget. Bolaget är berett att för personalens räkning anskaffa en våning eller villa i något av medelhavsländerna och lämna skriftlig utfästelse till varje anställd om dispositionsrätt under dennes semester. Härigenom kan även semestrarna spridas över en större del av året.

Avsikten är att bilda en personalstiftelse enligt 1967 års lag om personalstiftelser, vilken av medel från bolaget förvärvastigheten. Fråga har uppstått huru-

vida dylika medel avsatta i bolagets Vinst- och Förlusträkning i taxeringshänseende får betraktas som avdragsgill kostnad hos bolaget. Vi hemställer således att Riksskatteverket prövar avdragsrätten och utfärdar förhandsbesked i frågan.

Den 7 december 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner, att samtliga aktier i sökandebolaget äges av bolagets verkställande direktör, att dennes hustru arbetar som korrespondent i bolaget samt att fyra utomstående personer för närvarande är anställda i bolaget. Nämnden finner vidare att, om sökandebolaget till en för ändamålet bildad stiftelse avsätter medel för förvärv av en semestervåning eller -villa i något medelhavsländ, dessa medel får antagas i väsentlig mån komma bolagets ägare och dennes familj tillgodo. Vid angivna förhållanden kan stiftelsen icke anses hänförlig till sådan personalstiftelse, som avses i 27 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. Avdrag för medel, som avsatts till stiftelsen, kan därför icke medgivas.

På grund av det anförda förklarar nämnden, att sökandebolaget icke är berättigat till avdrag för medel som avsatts till stiftelsen ifråga.

b) I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked anförde sökandebolaget bl a:

Vi överväger att bilda en personalstiftelse för våra anställda och att under år 1971 eller 1972 till denna inbetala minst 140 000 kronor. Stiftelsen skulle lämna ett bidrag till X kommun för att uppföra ett utomhusbad i Y samhälle innehållande en 25 meters bassäng och två mindre bassänger samt bastubad. Anläggningskostnaden är beräknad till 500 000 kronor, varav personalstiftelsen skulle bidra med omkring 140 000 kronor.

R I: 34

Vi driver — — — verkstadsrörelse i Y med för närvarande omkring 1 100 anställda. Y samhälle ingår i X storkommun. Invånarantalet i Y är 2 500.

Motivet för att vi över personalstiftelsen vill lämna ett bidrag till ett utomhusbad är, att vi har stort intresse av att göra samhället boendevänligt. Härigenom underlättas rekrytering av ny personal och minskas rörligheten hos den befintliga. För närvarande finns i stort sett endast badmöjlighet i en enda sjö, där man på dispens bedriver simskoleverksamhet. Närmaste andra badmöjligheter finns ca 12—14 km från Y samhälle.

Stadgarna för personalstiftelsen kommer att utformas med ett förslag till normalstadgar i Heltersjö-Åkerströms "Pensionering i företagets egen regi", andra upplagan, sid 238, såsom förebild.

Vi anhåller om förhandsbesked, huruvida avdrag för avsättningen till personalstiftelsen under angivna förutsättningar kan medgivas.

Det antecknades att under hand inhämtats, att ett annat större företag hade cirka 730 anställda i Y.

Den 7 december 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner, att sökandebolaget avser att via en för ändamålet bildad stiftelse lämna X kommun ett bidrag om minst 140 000 kronor till uppförande av ett utomhusbad i Y. Nämnden finner vidare, att nämnda bidrag får antagas i väsentlig mån komma andra än hos bolaget anställda tillgodo. Vid sådant förhållande kan stiftelsen icke anses hänförlig till sådan personalstiftelse, som avses i 27 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. Avdrag för medel, som avsatts till stiftelsen, kan därför icke medgivas.

På grund av det anförda besvarar nämnden nekande den i ansökningsfrågan.

## 2) Normalavdrag vid beskattning av ersättning för vård i enskilt hem vid omhändertagande enligt barnavårdslagen

Riksskatteverket har den 16 mars 1972 beslutat meddela följande *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* angående avdrag för kostnader i de fall kommun eller annan myndighet utbetalt särskild ersättning för vård i enskilt hem vid omhändertaganden enligt barnavårdslagen. Anvisningarna är avsedda att tillämpas vid 1972 års taxering.

I Svenska kommunförbundets rekommendation för 1971 anges såsom lägsta ersättning för vård i enskilt hem av barn som omhändertagits enligt barnavårdslagen ett belopp motsvarande 75 % av det vid ingången av kalenderåret gällande basbeloppet. Med det för januari 1971 fastställda basbeloppet 6 400 kr utgör ersättningen för år 1971 lägst 400 kr per månad. Högre ersättning bör enligt rekommendationen utgå om barnet på grund av exempelvis fysiska eller psykiska handikapp ställer särskilt höga anspråk på fosterföräldrarnas insatser eller om vården får anses vara av mer tillfällig natur.

Vidare bör enligt rekommendationen särskild ersättning utgå för följande kostnader:

- 1) kostnad för läkarvård, tandläkarvård och resor i samband därmed
- 2) skäliga fickpengar
- 3) kostnad för särskild utrustning t ex säng, cykel, moped m m.

I vissa fall har den kontanta ersättningen bestämts så att däri även får anses ingå ersättning för dessa kostnader.

Som skattepliktig intäkt bör tas upp under året uppbyren ersättning med undantag av särskild kostnadsersättning. Den skattepliktiga ersättningen redovisas efter fosterföräldrarnas eget val antingen av en av dem eller fördelad mellan dem. Beloppet tas upp under inkomst av tjänst vid punkt 1 i deklARATIONEN om anställningsförhållande anses föreligga och vid punkt 2 i annat fall.

I syfte att uppnå likformighet vid be-

dömningen av skäligt kostnadsavdrag har riksskatteverket fastställt nedan angivna normalavdrag. Understiger den skattepliktiga ersättningen dessa normalavdrag bör avdrag i regel medges med belopp motsvarande ersättningen. Avdrag medges inte för sådana kostnader som det utgått särskild ersättning för.

Normalavdragen har fastställts med utgångspunkt från att ersättning har utgått enligt de principer kommunförbundet rekommenderat. I normalavdragen har således inräknats kostnader för mat, bostad, samt inköp av kläder, skor eller annan utrustning. Vidare har inräknats andel i kostnader som är gemensamma för familjen, såsom för resor, tvätt, toalettartiklar, telefon, tidningar och dylikt. Dessutom har beaktats vissa merkostnader för slitage på möbler och annan utrustning i hemmet.

Föreligger särskilda omständigheter kan avdrag medges med högre belopp än normalavdragen. Sådana särskilda omständigheter kan anses föreligga i de fall den kontanta ersättningen avser att täcka även kostnader som enligt kommunförbundets rekommendation bör ersättas särskilt. Vidare bör högre avdrag medges vid vård av barn som genom fysiska, psykiska eller sociala handikapp har medfört onormalt stora kostnader såsom för resor, telefon, slitage på inventarier och utrustning i hemmet. För att avdrag skall medges med högre belopp än normalavdragen bör krävas att de för bedömningen avgörande omständigheterna särskilt anges.

Om kontantstöd utgått till fosterföräldrarna i form av bidragsförskott enligt lagen (1964:143) om bidragsförskott eller som vårdbidrag enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, bör avdragen reduceras med hänsyn härtill. Däremot bör någon reduktion av avdragen inte ske enbart av den anledning att barnbidrag enligt lagen (1947:529) om allmänna barnbidrag utgått till fosterföräldrarna.

Normalavdragen utgör för barn under 10 år 400 kr per månad och för äldre barn 550 kr per månad. Det högre beloppet bör medges fr o m det kalenderår då barnet fyllt 10 år.

**3) Angående procenttal för avdrag för inkurans i lager inom den manuellt arbetande glasindustrin**

Riksskatteverket — som i ärendet inhämtat yttranden från skattecheferna i Östergötlands, Kronobergs, Kalmar, Blekinge och Älvsborgs län — har den 16 mars 1972 med stöd av punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen beslutat meddela följande *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* angående procenttal för inkuransavdrag vid värdering av lager

inom den manuellt arbetande glasindustrin. Anvisningarna tillämpas fr o m 1972 års taxering.

Ifråga om den manuellt arbetande glasindustrin får avdrag för inkurans i lager — om detta i det särskilda fallet inte framstår som uppenbart opåkallat — utan särskild utredning vid inkomsttaxeringen åtnjutas med 15 procent av det lägsta av lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden, beräknade på sätt som anges i förordningen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen (1 § med anvisningar).

**1 a) Anvisningar angående skattetillägg och förseningsavgift vid 1972 års taxering**

Riksskatteverket har den 29 december 1971 beslutat meddela anvisningar m m angående skattetillägg och förseningsavgift. Anvisningarna finns intagna i en samma dag fastställd handledning för skattemyndigheterna beträffande skattetillägg och förseningsavgift vid 1972 års inkomst- och förmögenhetstaxering.

**Skattetillägg****1. Grunder för påföring av skattetillägg**

Skattetillägg påförs enligt 116 a § taxeringsförordningen (TF)

då skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande till ledning för sin taxering lämnat oriktig uppgift (första stycket);

då avvikelse skett från självdeklaration med stöd av 21 § TF (andra stycket);

då inkomst eller förmögenhet uppskattats

med stöd av 21 § TF på grund av att skattskyldig trots anmaning ej avlämnat självdeklaration (tredje stycket).

**Första stycket**

Förutsättningar för påföring av skattetillägg enligt detta stycke är

- att den skattskyldige avlämnat deklara- tion eller annat skriftligt meddelande;

Kommentar: Sanktionsformen är till- lämplig endast på meddelande som den skattskyldige lämnat själv eller genom le- gal ställföreträdare. Tillägget påförs endast den skattskyldige. Meddelandet skall ha lämnats till ledning för den skattskyldiges taxering. Meddelanden som lämnas till myndighet för annat ändamål än taxering omfattas inte av bestämmelsen. Skattetill- lägg påförs ej heller person, som lämnat oriktig uppgift rörande någon annans eko- nomiska förhållanden till beskattningsmyndighet, t ex i kontrolluppgift. Detta beivras i särskild ordning.

- att det skriftliga meddelandet innehåller oriktig uppgift;

Kommentar: Härmed förstås inte enbart att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift utan även att han underlåtit att lämna en uppgift, som är av betydelse för att åsätta en riktig taxering. Den oriktiga uppgiften kan bestå i att en intäkt inte redovisats eller redovisats med för lågt belopp eller att en kostnad redovisats med för högt belopp.

Enligt 31 § 1 mom. TF bör skattskyldig utöver vad deklarationsformuläret föranleder meddela de upplysningar till ledning för den egna taxeringen, som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering. Särskilt i de fall där redovisningen i deklarationsformuläret är summarisk såsom för rörelseidkare är det av vikt att tveksamma frågor som kan ha betydelse för en riktig taxering redovisas öppet. Görs inte detta eller döljs förhållanden i t ex bokföringen finns i princip förutsättningar för skattetillägg.

Skattetillägg skall i princip påföras oberoende av om den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligt eller föranletts av vårdslöshet.

- att avvikelse skett från meddelandet på så sätt att den oriktiga uppgiften inte godtagits;

Kommentar: Ett taxeringsbeslut måste alltid föreligga innan tillägg kan bli aktuellt. Beslutet om skattetillägg grundas på det faktum att avvikelse skett.

- att skatteuttaget skulle ha blivit för lågt om avvikelse inte skett.

Kommentar: Det skall föreligga ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget på så sätt att skatten blivit för låg om den oriktiga uppgiften följts. Det bör observeras att skattetillägg kan utgå även när den oriktiga uppgiften inte föranleder beloppsmässig ändring av taxeringen men väl av skatteuttaget, t ex då personer som uppgett sig ej ha sammanlevt skall taxeras enligt för gifta gällande bestämmelser.

Har t ex gift skattskyldig som inkomst av kapital redovisat totalt 150 kr mot rätteligen 750 kr påförs honom ej skattetillägg

eftersom han skall tillgodoföras extra avdrag med 800 kr. Skulle i nämnda exempel kapitalinkomsten uppgå till 2 000 kr påförs han skattetillägg. Tillägget beräknas dock på 1 200 kr (2 000 minus 800).

I det fall skattskyldig utelämnat intäktspost och gör gällande att han haft en mot intäkten svarande avdragsgill kostnad bör skattetillägget beräknas på nettobeloppet. Om skattskyldig invänder att han haft andra avdragsgilla kostnader som inte hänför sig till den utelämnade intäktsposten och som av förbiseende inte fråndragits skall detta inte påverka beräkningen av skattetillägget. Det räcker således inte med att kostnaden hänför sig till samma förvärvskälla utan den skall ha ett direkt samband med den utelämnade intäktsposten. Om däremot tillägg av en utelämnad intäktspost medför rätt till högre förvärvsavdrag skall till grund för beräkning av skattetillägget läggas nettobeloppet, dvs skillnaden mellan den utelämnade intäkten och det härpå belöpande förvärvsavdraget.

#### *Andra stycket*

Kommentar: Detta stycke behandlar frågor om skattetillägg vid "skönstaxering" i de fall deklARATION avlämnats. Om en skattskyldigs inkomst av viss förvärvskälla till följd av brister i deklARATION eller bristfälligt underlag för sådan inte kan tillförlitligen beräknas, utan måste uppskattas på annan grund, skall skattetillägg påföras.

#### *Tredje stycket*

Kommentar: Detta stycke behandlar frågan om skattetillägg när inkomst och förmögenhet har uppskattats utan ledning av självdeklARATION eller annat skriftligt meddelande. Har skattskyldig trots anmaning inte lämnat någon deklARATION eller annat skriftligt meddelande om sina inkomst- och förmögenhetsförhållanden skall skattetillägg påföras.

Anmaning att avlämna deklARATION bör tillställas skattskyldig i rekommenderat brev. Har sådan försändelse inte kommit i retur får lokal skattemyndighet förutsätta att den kommit honom till handa.

Kommentar beträffande juridisk person: Bestämmelserna i 116 a § fjärde stycket har utformats så att juridisk person inte skall kunna gå fri från skattetillägg för oriktig uppgift som lämnats av formellt obehörig person. Den som lämnar en uppgift för juridisk persons räkning skall också anses ha haft behörighet att göra detta om det inte av handlingarna uppenbarligen framgår att han saknat behörighet därtill.

## 2. Grunder för beräkning av skattetillägg

Skattetillägg beräknas enligt 116 a § TF enligt följande.

### Första stycket

Skattetillägg utgår med 50 % av den inkomst- eller förmögenhetsskatt som till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften — utöver vad som eljest skulle ha utgått — påförts den skattskyldige, hans maka eller vad angår förmögenhetsskatt annan med honom sambeskattad person.

Kommentar: Det skall föreligga ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget. Såsom bestämmelsen utformats undgår den skattskyldige tillägg för oriktig uppgift om han, trots att oriktig uppgift konstaterats, åsatts så låg taxering att beskattningsbar inkomst inte uppkommer. Felaktigheten har då inte påverkat beskattningsresultatet och tillägg skall därför inte utgå. Som framgår här nedan kan dock för makar skattetillägg utgå även i sådant fall.

Har skattskyldig erhållit begränsning av skatt enligt 80-85 %-regeln skall vid beräkning av skattetillägg hänsyn tas härtill.

När det gäller *makar* skall hänsyn tas till bådas skatt för inkomst och förmögenhet. Förhållandet kan vara det att den ene maken redovisar underskott, som den andre maken skall tillgodoräknas. Beräkningen av skattetillägget skall därför grundas på förändringen sammanlagt av makarnas skatt. Motsvarande gäller beräkningen av skattetillägg vid förmögenhetstaxeringen, där även *omyndiga barns* taxering skall beaktas för föräldrarna.

Om den ene maken i sin deklaration inte redovisar inkomster eller redovisar underskott som har betydelse för den andre makens taxering resp. debitering utgår skattetillägg även om rättelse av den oriktiga uppgiften inte medför att beskattningsbar inkomst åsatts för uppgiftslämnaren. Den som lämnat den oriktiga uppgiften skall påföras skattetillägg även om han inte debiteras någon skatt. Det kan därför förekomma att skattskyldig som redovisat förlust i deklaration eller inte har beskattningsbar inkomst likväl påförs skattetillägg.

### Andra stycket

Skattetillägg enligt detta stycke påförs med 50 % av den skatt som till följd av uppskattning — utöver vad som eljest skulle ha utgått — påförts den skattskyldige, hans maka eller vad angår förmögenhetsskatt annan med honom sambeskattad person utöver skatt på inkomsten eller förmögenheten enligt deklarationen.

Kommentar: Till grund för beräkningen av skattetillägg skall läggas endast skönmässigt påslag. Innefattar taxeringsbeslut även t ex rättelse av uppenbar felräkning eller nedsättning av yrkat avdrag, som inte grundar sig på uppgift i sak, skall skattetillägget inte påverkas härav.

### Tredje stycket

Skattetillägg enligt detta stycke påförs med 50 % av den skatt som till följd av uppskattningen — utöver vad som eljest skulle ha utgått — påförts den skattskyldige, hans maka eller vad angår förmögenhetsskatt annan med honom sambeskattad person.

Kommentar: Har skattskyldig inte avlämnat deklaration men skriftligen uppgett att hans inkomst uppgått till visst belopp och godtar taxeringsnämnden denna uppgift utgår inte något tillägg. Om däremot inkomsten med frångående av det lämnade skriftliga meddelandet ansetts böra uppskattas till högre belopp, påförs tillägg med

50 % av den skatt som tillkommer på grund av uppskattningen.

Skattetillägg, som beslutats med stöd av detta stycke skall efter anmälan av taxeringsintendenten undanröjas om den skattskyldige fullgör deklarationsskyldigheten inom *två månader* efter det han fått del av beslutet. Denna regel gäller dock inte om besvär i avgiftsfrågan eller över taxeringen dessförinnan har avgjorts av skatterätten.

### 3. Skattetilläggs inbördes förhållande

Skattetillägg kan utgå på olika grunder. De olika slagen av skattetillägg kan utgå jämsides vid en och samma taxering. Vid skönstaxering utgår skattetillägg på det skönmässigt tillagda beloppet. Detta hindrar emellertid inte att tillägg också utgår för konstaterad oriktig uppgift av särskilt slag i den deklARATION som avser samma taxering. Om t ex skattskyldig trots anmaning inte lämnar deklARATION och skönstaxeras, påförs han skattetillägg enligt 116 a § tredje stycket TF på grund av skönstaxeringen. Lämnar han deklARATION först efter den tid som gäller för anförande av besvär över lokal skattemyndighets beslut om skattetillägg, kan tillägget inte undanröjas men väl nedsättas om taxeringen sänks. Det kan emellertid inträffa att den avlämnade deklARATIONEN inte godtas utan högre taxering fastställs. På grund av detta kan skattetillägg utgå för oriktig uppgift enligt 116 a § första stycket TF eller, om deklARATIONEN inte kan läggas till grund för taxeringen, enligt paragrafens andra stycke eller enligt såväl första som andra stycket i paragrafen. På grund av det sagda kan skattetillägg i princip utgå enligt alla tre styckena på en gång.

Skattetillägg som tillsammans med eventuell förseningsavgift understiger 100 kr påförs ej.

R I: 40

### 4. Fall när skattetillägg ej utgår

Enligt 116 a § TF utgår ej skattetillägg

- i den mån avvikelser innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning;

Kommentar: Med uttrycket ”uppenbar” förstås sådan felräkning eller misskrivning som direkt framgår av deklARATIONEN eller annat skriftligt meddelande. Felsummeringar och liknande som skett i det material på vilket meddelandet grundas hänförs i princip till oriktig uppgift. Till oriktig uppgift hänförs även felaktiga överföringar från deklARATIONSUNDERLAG. Avgörande för om felaktigheten skall anses som uppenbar är att den med hänsyn till övrig information är så framträdande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten i fråga.

- i den mån avvikelser avser bedömning av yrkande som framställts i skriftligt meddelande, såsom fråga om yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång och avvikelserna inte gäller uppgift i sak;

Kommentar: Skattetillägg skall inte utgå vid avvikelser som avser bedömning av yrkande, såvitt avvikelserna inte gäller uppgift i sak. Som oriktiga uppgifter anses inte *yrkanden och värderingar*. Oriktiga uppgifter föreligger däremot om den skattskyldige lämnar felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för bedömningen. Har skattskyldig underlåtit att t ex redovisa naturaförmån i sin deklARATION skall i princip skattetillägg påföras, eftersom han förtigit ett sakförhållande. Har han emellertid redovisat naturaförmånen, men värderat den till för lågt belopp, skall skattetillägg i regel ej påföras. Om en värdering är så felaktig att den på ett missvisande sätt karakteriserar en förmån eller en avdragspost, bör som regel en oriktig uppgift anses föreligga och skattetillägg kunna påföras.

När det gäller att ta ställning till om ett yrkande eller en oriktig uppgift föreligger kan de rättsgrundsatser och den rättstillämpning som utbildat sig beträffande eftertaxeringsinstitutet tjäna till vägledning.

Till ledning för bedömning om oriktig uppgift eller yrkande föreligger anges här följande exempel.

Har ifråga om avdrag för bilresor skattskyldig uppgett för högt antal dagar eller för lång körsträcka eller underlåtit att uppges ersättning från medresenär utgår skattetillägg. Detta gäller även när avdrag för bilkostnader yrkas men färd skett med allmänna kommunikationsmedel.

Skattetillägg utgår ej när fråga är om uppgiven avdragspost är avdragsgill eller ej. Förmår den skattskyldige inte styrka yrkat avdrag kan förutsättning för skattetillägg föreligga bl a då det är uteslutet att han haft kostnaden ifråga.

Bedömning av om yrkande eller oriktig uppgift föreligger bör vid 1972 års taxering göras välvilligt.

- om skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift.

Kommentar: Frivillig rättelse kan förekomma endast när det gäller oriktig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande. Någon generell regel kan inte anges för vad som är frivilligt eller inte frivilligt, utan frågan måste avgöras från fall till fall med hänsynstagande till de särskilda omständigheterna. En frivillig rättelse behöver inte göras av den skattskyldige personligen. Den kan även ske genom ombud. Frivillig rättelse bör göras skriftligen men kan också ske muntligen.

Har myndigheten begärt upplysningar av den skattskyldige med anknytning till den oriktiga uppgiften torde därefter anmäld rättelse inte kunna anses vara frivilligt gjord. Har skattskyldig blivit tillfrågad i ett avseende (A) och svarar han på detta samtidigt som han lämnar rättelse i ett annat avseende (B) får i regel frivillig rättelse anses föreligga vad avser B om något samband mellan A och B ej föreligger. Rättelse som sker efter det att skattskyldig fått kännedom om att myndighet ämnar vidta tex bankkontroll eller taxeringsrevision får som regel inte anses vara frivillig.

##### 5. Befrielsegrunder för skattetillägg

Skattetillägg må helt efterges (116 d §

TF) om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som *ursäktlig*, eller om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som *ringa*.

##### *Alder*

Med ålder avses i första hand hög ålder. Riksskatteverket har funnit att en fast åldersgräns som regel bör tillämpas. I likhet med vad som gäller vid tillämpning av bestämmelserna om extra avdrag för nedsatt skatteförmåga finns anledning anknyta denna åldersgräns till tidpunkten för inträdet av rätt till folkpension på grund av ålder. Skattskyldig, som under inkomståret fyllt 67 år, bör alltså om särskilda omständigheter inte föreligger utan skriftväxling och särskild prövning befrias från skattetillägg. Sådan särskild omständighet som avses är främst att det belopp som enligt bestämmelserna i 116 a § grundar skattetillägg är hänförligt till mera betydande inkomst vid sidan av uppbyggnad pension. I sådant fall bör det få ankomma på den skattskyldige att påvisa att förseelse eller underlåtenhet har sådant samband med hans ålder att den kan anses vara ursäktlig. Vid 1972 års taxering bör för mera betydande inkomst vid sidan av pension tillämpas en beloppsgräns på 10 000 kr.

##### *Bristande erfarenhet*

Skattskyldig, som för första gången fullgör sin deklarationsskyldighet, får i allmänhet antas ha bristande erfarenhet av deklarationsförfarandet. Denna befrielsegrund är tillämplig inte enbart beträffande skattskyldig, som på grund av sin ungdom kan an-

tas brista i kunskap och erfarenhet ifråga om deklarationsförfarandet, utan gäller även när skattskyldig för första gången har att avge självdeklaration. Befrielse från skattetillägg på grund av bristande erfarenhet kan således medges den som i mogen ålder efter lång tids bortovaro trätt in i förvärvslivet och haft inkomst som deklarerats. Samma förhållande gäller t ex om en skattskyldig tidigare haft inkomst enbart av tjänst men under inkomståret erhållit ny förvärvskälla såsom jordbruksfastighet eller rörelse.

Omyndig skattskyldig med inkomst som deklarerats av förmyndare bör däremot om den skattskyldiges ålder eller bristande erfarenhet åberopas som ursäkt inte befrias från skattetillägg om det belopp som enligt bestämmelserna i 116 a § grundar skattetillägg hänför sig till sådan inkomst.

Utlänning, som har ingen eller ringa kunskap i svenska språket, och skattskyldig, som vistats kort tid i landet eller som lämnat landet, kan oftast förutsättas ha bristande erfarenhet av deklarationsförfarandet. Om sådant förhållande framgår av taxeringsmaterialet bör befrielse från skattetillägg medges utan skriftväxling med den skattskyldige.

#### *Sjukdom*

Med sjukdom förstås både fysisk och psykisk sjukdom som kan antas ha menligt påverkat den skattskyldiges förmåga att fullgöra sina skyldigheter. Enbart sjukdom som sådan utgör inte grund för befrielse utan det skall föreligga ett samband mellan sjukdomen och den oriktiga uppgiften resp. underlåtenheten. Läkarintyg bör införas endast om det anses erforderligt för bedömningen.

#### *Uppgift av särskild beskaffenhet och därmed jämförlig omständighet*

Ursäktligheten bör inte bedömas enbart med hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden. Det måste också beaktas vilken typ av felaktighet eller försumelse det är fråga om. En besvärlig skatterättslig fråga, t ex om skattskyldighet, bör i detta sammanhang medföra en helt annan bedömning av ursäktligheten än exempelvis ett ej redovisat lönebelopp. Ett självklart krav är emellertid att skattskyldig skall redovisa inkomster till fulla belopp i deklarationen och att avdrag skall motsvaras av faktiskt havda kostnader av det slag som angetts i deklarationen. Åsidosätter den skattskyldige dessa krav på sanningsplikt bör skattetillägg påföras om inte andra omständigheter till grund för befrielsen föreligger. Har skattskyldig i sin deklaration redovisat inkomst i enlighet med på kontrolluppgift angivet lönebelopp, som felaktigt angetts för lågt, bör skattetillägg ej påföras när fråga är om smärre avvikelser och när det framstår som sannolikt att den skattskyldige varit omedveten om förhållandet.

En ursäktlig obekantskap med eller missuppfattning av en författningsbestämmelse bör inte medföra sanktion.

Skattetillägg bör ej påföras när t ex make deklarerar andre maken tillkommande inkomster om det inte är uppenbart att det skett i syfte att erhålla skattelindring.

I frågor om beslut, som avser tillämpning av avtal för undvikande av dubbelbeskattning, påförs avgift om oriktig uppgift föreligger beträffande storleken av den inkomst och förmögenhet eller den skatt som regleras i avtalet. Det nu sagda gäller även vid tillämpningen av överenskommelse som Kungl. Maj:t äger träffa med annan stats

regering enligt 72 § 2 mom. kommunal-skattelagen, 20 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt och 20 § 2 mom. förordningen om statlig förmögenhetsskatt. I den mån Kungl. Maj:t förordnar att inkomst eller förmögenhet inte skall beskattas här i landet må också skattetillägg eller förseningsavgift efterges.

#### *Ringa belopp*

Understiger det belopp, som till följd av felaktighet eller underlåtenhet undandragits vid inkomsttaxeringen 1 000 kr eller vid förmögenhetstaxeringen 20 000 kr — utöver skattefritt belopp — bör som regel skattetillägg ej påföras. Vidare bör skattskyldig med låg inkomst inte påföras skattetillägg även om undandragen inkomst skulle något överstiga nämnda belopp. Ej heller bör tillägg påföras om undandraget belopp utgör endast en obetydlig del av de totala inkomsterna. Som ringa belopp får härvid anses om vad som undanhållits understiger 1 % av den taxerande inkomsten, dock högst 10 000 kr.

#### *6. Mjuk tillämpning*

Med hänsyn till att skattetillägg och förseningsavgift är en för vårt land helt ny form för påföljd underströks vid bestämmelsernas tillkomst i såväl propositionen (1971 : 10) som riksdagen (skatteutskottets betänkande 1971 : 16) att bestämmelserna till en början borde få en ”mjuk” tillämpning. Detta innebär att befrielsegrunderna vid 1972 års taxering bör tillämpas generöst enligt regeln ”hellre fria än fälla”. Det kan i tveksamma fall vara lämpligt att låta bero med den skriftväxling som kan ha skett i avgiftsfrågan med den skattskyldige. Denne bör under alla förhållanden underlättas om beslutet.

#### *7. Administrativa avgifter — skattebrott*

Införandet av det administrativa sanktionssystemet är såsom inledningsvis nämnts avsett att få till följd en bättre deklaramoral. Systemet innebär att den skattskyldige vid mindre allvarliga förseelser undgår polisutredning, åtal och inställelse inför allmän domstol och att de allmänna domstolarna avlastas arbetet med mindre grova fall av överträdelse mot skatteförfattningarna.

Det förhållandet att en skattskyldig påförs skattetillägg eller förseningsavgift utesluter emellertid inte att han inför allmän domstol kan ställas till ansvar för brott mot skattebrottslagen. Skattetillägg kan nämligen utgå vid förseelse som samtidigt kan medföra straff enligt skattebrottslagen. Detta gäller vid allvarligare överträdelse mot skatteförfattningarna.

#### **Förseningsavgift**

##### *Grunder för påföring och beräkning av förseningsavgift enligt 116 c § TF*

Förseningsavgift påförs med enkel avgift den som underlåtit att avlämna självdeklaration, som skall avges utan anmaning eller

den som avlämnat självdeklaration, som skall avges utan anmaning, först efter utgången av den med stöd av 34 § 2 mom. TF föreskrivna tiden.

Förseningsavgift påförs med dubbel avgift

den som trots anmaning underlåtit att avlämna självdeklaration inom i anmaning föreskriven tid eller

den som icke inom i anmaning föreskriven tid med underskrift fullständig rätttidigt avlämnad deklara-tionshandling.

Enkel förseningsavgift påförs med 1 % av den högsta beskattningsbara inkomsten

vid taxeringen av den skattskyldige för inkomst i kommunen och med 0,3 % av den vid taxeringen fastställda skattepliktiga förmögenheten i den mån den överstiger skattefritt belopp som tillkommer den skattskyldige vid förmögenhetsbeskattningen. Enkel förseningsavgift utgår dock med högst 300 kr vid en och samma taxering.

Dubbel förseningsavgift utgår med lägst 100 kr och högst 600 kr.

Kommentar: Med begreppet "skattepliktig förmögenhet i den mån den överstiger skattefritt belopp" förstås för ensamstående, som ej sambeskattas med annan, beskattningsbar förmögenhet minus 150 000 kr och för sambeskattade, beskattningsbar förmögenhet minus 150 000 kr, proportionerad i förhållande till den *skattepliktiga* förmögenheten och den totala förmögenheten för de sambeskattade.

Förseningsavgift kan utgå i varje kommun där den skattskyldige haft att lämna deklARATION men försummat detta. Avgiften i varje kommun skall beräknas på den högsta beskattningsbara inkomsten vid taxeringen i kommunen. Detta innebär dels att underlaget för förseningsavgiften skall vara den högsta av de beskattningsbara inkomster som ligger till grund för den statliga resp. den kommunala beskattningen, dels att om någon av dessa inkomster sedermera höjs eller sänks, en förnyad sådan jämförelse skall göras.

#### *Kombination av skattetillägg och förseningsavgift*

Förseningsavgift, som inte uppgår till minst 100 kr skall i princip ej påföras. Om skattetillägg och förseningsavgift vid en och samma taxering tillsammans uppgår till minst 100 kr skall emellertid avgift påföras.

#### *Befrielsegrunder för förseningsavgift*

Bestämmelserna om befrielse från skattetillägg gäller i tillämpliga delar även för

förseningsavgift. Sådan avgift kan även nedsättas. Riksskatteverket kommer senare att utfärda anvisningar angående befrielse från och nedsättning av förseningsavgift (se under 1 b).

#### **1 b) Anvisningar angående befrielse från och nedsättning av förseningsavgift vid 1972 års taxering**

Riksskatteverket har den 20 april 1972 beslutat meddela följande anvisningar angående befrielse från och nedsättning av förseningsavgift vid 1972 års taxering.

Har allmän eller särskild självdeklARATION lämnats i rätt tid eller inom tid som nedan anges till länsstyrelse eller lokal skattemyndighet i annat län eller taxeringsnämndsordförande i annat distrikt än det inom vilket taxering skall äga rum, bör förseningsavgift ej påföras.

Annan juridisk person än dödsbo och familjestiftelse, som skall åsättas taxering i flera kommuner inom ett län och som är skyldig lämna *allmän* självdeklARATION i detta län, skall i förekommande fall påföras förseningsavgift endast i hemortskommunen. Underlag för beräkning av förseningsavgift utgör i sådant fall den högsta beskattningsbara inkomsten i hemortskommunen. Föreligger skyldighet att avlämna endast *särskild* självdeklARATION inom ett län påförs förseningsavgift i den kommun i länet, där den högsta beskattningsbara inkomsten tas till beskattning. Avgiften beräknas efter denna inkomst.

I den av riksskatteverket tidigare utgivna handledningen för tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg/förseningsavgift har betonats att bestämmelserna till en början borde få en "mjuk" tillämpning. Mot bakgrund härav finner riksskatteverket att bestämmelserna om befrielse från eller nedsättning av försenings-

avgift vid 1972 års taxering bör tillämpas så att

deklarationsskyldig, som enligt 34 § 1 mom. taxeringsförordningen (TF) skall lämna självdeklaration senast den 15 februari 1972, inte påförs förseningsavgift, om hans deklaration kommit taxeringsmyndighet tillhanda under tiden 16—29 februari 1972,

deklarationsskyldig, som enligt 34 § 1 mom. TF och på grund av mellankommande helgdagar har anstånd med att lämna självdeklaration till den 4 april 1972, inte påförs förseningsavgift, om hans deklaration kommit taxeringsmyndighet tillhanda under tiden 5—10 april 1972.

Har gift skattskyldig medgivits anstånd efter ansökan eller har sådan skattskyldig anstånd enligt 34 § 1 mom. TF, bör motsvarande anståndstid tillämpas beträffande maken, även om särskild framställning härom inte gjorts.

Skattskyldig, som inte ansökt om anstånd med avlämnande av självdeklaration, skall inte påföras förseningsavgift, om skäl att medge anstånd enligt 34 § 2 mom. TF kan anses ha förelegat.

Förseningsavgift får nedsättas. Föreligger skäl för nedsättning av förseningsavgift, bör nedsättningen avse ett belopp motsvarande hälften av den avgift som annars skulle ha påförts.

#### 1 c) Anvisningar angående befrielse från skattetillägg och förseningsavgift i visst fall vid 1972 års taxering

Riksskatteverket har den 16 mars 1972 beslutat meddela följande anvisningar angående befrielse från skattetillägg och förseningsavgift i visst fall. Anvisningarna tillämpas vid 1972 års taxering.

Enligt 116 d § taxeringsförordningen

må skattetillägg helt efterges om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig.

Den omständigheten att skattskyldig underlåtit att helt eller delvis såsom inkomst deklarerera från kommun eller annan myndighet uppbyren särskild ersättning för vård i enskilt hem vid omhändertaganden enligt barnavårdslagen bör med stöd av nämnda bestämmelse anses som ursäktlig. Skattetillägg skall därför i sådana fall efterges. Motsvarande skall i förekommande fall gälla beträffande förseningsavgift.

#### 2) Två äkta makar äger vardera hälften av en jordbruksfastighet, vilken makarna brukar gemensamt. Fråga bl a huruvida inkomsten av fastigheten är att anse som sådan boets gemensamma inkomst, för vilken mannen skall taxeras.

I ärende angående framställning om förhandsbesked från mannen X och hans hustru Y anförde sökandena:

Undertecknade äkta makar får härmed anhålla om bindande förhandsbesked i följande taxeringsfråga.

Vi äger och brukar gemensamt jordbruksfastigheten Z 1:47. Fastigheten bildades genom sammanläggning den 10/10 1968 av följande fastigheter och områden.

Beteckn.	Fångets art	Datum	Förvärvare
Z 1: 9	Köp	9/8 1958	X och Y
Z 1: 21	”	”	”
Z 1: 36	”	”	”
Z 1: 10	Arvskifte	27/6 1951	X
Z 1: 17	Arvskifte	”	X
Z 1: 18	Köp	1/11 1965	X och Y
Z 1: 22	”	”	”
Z 1: 23	”	”	”
Z 1: 24	”	”	”

R I: 45

Beteckn.	Fångets art	Datum	Förvärvare
Z 1: 2, omr.	Köp	1/11 1965	X och Y
av			
Z 1: 19, omr.	„	„	„
av			
Z 1: 20, omr.	„	„	„
av			
AZ 1: 15	„	„	„
1/2 av Z 1: 10		27/10 1966	Y
1/2 av Z 1: 17	„	„	Y

I och med undertecknad Y:s förvärv den 27/10 1966 var hälftenfördelningen av äganderätten konsekvent genomförd.

Z 1:47 omfattar 20 hektar åkermark och 25 hektar skogsmark varjämte 25 hektar åkermark arrenderas. AZ 1: 15 omfattar 2 hektar åkermark.

Driften är huvudsakligen inriktad på mjölkproduktion. Besättningen utgörs av cirka 20 mjölkkor jämte ungdjur. Även äggproduktion förekommer i begränsad omfattning.

Jordbruksdriften ombesörjs av oss båda gemensamt. Lejd arbetskraft förekommer ej. Undertecknad X är helt och fullt syster i jord- och skogsbruket. Den arbetsinsats som undertecknad Y fullgör i jordbruket överstiger 1.200 timmar per år.

Det upplyses att av våra tre barn är numera endast vår yngsta dotter, 15 år gammal, hemmavarande.

Inkomsten av den gemensamma jordbruksdriften har, trots att verksamheten bedrivits i enkelt bolag, sedvanemässigt deklarerats av och beskattats hos undertecknad X.

Det tillämpade deklarationsförfarandet har haft ingen eller obetydlig skattemässig betydelse enligt nu gällande beskattningsregler. Annorlunda blir emellertid förhållandet fr. o. m. den 1 januari 1971, då den av riksdagen den 27 maj 1970 (SFS 1970: 163) beslutade ändringen i förordningen om statlig inkomstskatt blir tillämplig.

Med stöd av det anförda vill vi nu ställa följande frågor.

R I: 46

1) Äger var och en av oss rätt — eller skyldighet — att i egen självdeklaration redovisa sin andel av nettointäkten av jordbruksfastigheten?

2) Om vi genom inregistrering förvandlar det enkla bolaget till ett handelsbolag, vilket i egenskap av självständig juridisk person av oss arrenderar jordbruksfastigheten Z 1:47, äger då var och en av oss rätt — eller skyldighet — att i egen självdeklaration redovisa sin andel i handelsbolagets vinst?

3) Om fråga 2) besvaras jakande, blir i så fall även arrendeinkomsten att betrakta som A-inkomst enligt 9 § 3 mom. förordningen om statlig inkomstskatt för var och en av oss?

Den 22 juni 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Beträffande fråga 1) i ansökningen finner nämnden, att makarna gemensamt äger och brukar fastigheten Z 1:47 samt att makarna därför får anses gemensamt förvärva inkomst av fastigheten. På grund härav förklarar nämnden att — om makarna under beskattningsåret levtt tillsammans — mannen X enligt 52 § 1 mom. kommunalskattelagen och 11 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt skall taxeras för makarnas gemensamma inkomst av fastigheten.

Vad angår fråga 2) i ansökningen förklarar nämnden att — om makarna gemensamt bildar ett handelsbolag och handelsbolaget arrenderar makarnas fastighet Z 1:47 — en var av makarna skall taxeras för handelsbolagets inkomst med belopp, som svarar mot makens andel av inkomsten.

Beträffande slutligen fråga 3) i ansökningen finner nämnden att den arrendeinkomst, som makarna i egenskap av ägare till fastigheten Z 1:47 erhåller från handelsbolaget, icke är att anse som inkomst av förvärvskälla, i vilken makarna

varit verksamma i ej blott ringa omfattning. På grund härav förklarar nämnden, att arrendeinkomsten i fråga skall hänföras till B-inkomst.

Nämnden erinrar om att, om det sammanlagda beloppet av makarnas B-inkomster icke överstiger 2.000 kronor, dessa inkomster enligt 11 § 1 mom. nionde stycket förordningen om statlig inkomstskatt skall anses som A-inkomst.

Tre ledamöter var skiljaktiga och anförde:

Var och en av sökandena äger hälften av fastigheten och utför tillika arbete på densamma. På grund härav anser vi, som i övrigt är ense med majoriteten, att förhandsbeskedet bort ges den utformningen att en var av sökandena förklaras skola beskattas för sin inkomst av fastigheten.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade makarna, att förhandsbeskedet, såvitt avsåg den under 1) i ansökningen ställda frågan, ändrades på det sätt att en var av makarna

förklarades skola beskattas för sin inkomst av fastigheten.

Den 29 februari 1972 meddelade Regeringsrätten följande utslag.

Av utredningen framgår att vardera maken äger hälften av jordbruksfastigheten Z 1:47, vilken makarna brukar gemensamt. Inkomsten av fastigheten är icke att anse som sådan boets gemensamma inkomst, för vilken enligt 52 § 1 mom. första stycket kommunalskattelagen och 11 § 1 mom. första stycket förordningen om statlig inkomstskatt mannen skall taxeras, utan vardera maken skall beskattas för den del av nämnda inkomst, som tillkommer honom.

Kungl. Maj:t ändrar därför på det sätt riksskatteverkets förhandsbesked, såvitt detta avser makarnas i ansökningen under 1 ställda fråga, att vad ovan angivits förklaras skola lända till efterrättelse vid de taxeringar och under de förutsättningar som anges i beskedet.

(Stockholm den 26 maj 1972)

R I: 47





# Meddelanden från Riksskatteverket

Årg. 2

Serie I ang. direkt skatt

Nr 6 1972

## 1) Angående omräkningstal vid realisationsvinstbeskattning av fastighet

Riksskatteverket har vid sammanträde den 24 augusti 1972 fastställt nedan angivna omräkningstal att användas vid realisationsvinstbeskattning av fastighet, som avyttrats under kalenderåret 1972.

Anskaffningsår <sup>1</sup>	Omräkningstal	Anskaffningsår <sup>1</sup>	Omräkningstal
1914	6,91	1931	4,37
1915	6,01	1932	4,46
1916	5,32	1933	4,58
1917	4,21	1934	4,55
1918	2,98	1935	4,46
1919	2,58	1936	4,40
1920	2,57	1937	4,29
1921	2,99	1938	4,19
1922	3,70	1939	4,09
1923	3,97	1940	3,64
1924	3,97	1941	3,21
1925	3,90	1942	2,98
1926	4,04	1943	2,94
1927	4,09	1944	2,95
1928	4,06	1945	2,97
1929	4,11	1946	2,95
1930	4,24	1947	2,88

Anskaffningsår <sup>1</sup>	Omräkningstal	Anskaffningsår <sup>1</sup>	Omräkningstal
1948	2,74	1961	1,66
1949	2,70	1962	1,58
1950	2,67	1963	1,54
1951	2,30	1964	1,49
1952	2,13	1965	1,42
1953	2,11	1966	1,33
1954	2,09	1967	1,28
1955	2,04	1968	1,26
1956	1,94	1969	1,22
1957	1,86	1970	1,14
1958	1,78	1971	1,06
1959	1,77	1972	1,00
1960	1,70		

<sup>1</sup> resp. det år till vilket ingångsvärdet (eller de avdragsgilla förbättringskostnaderna m. m.) eljest hänför sig.

## 2) Angående tillämpning av bestämmelserna i 43 § 1 mom. taxeringsförordningen (TF)

Enligt 43 § 1 mom. TF är bl. a. den, som fått utdelning på aktier i svenskt aktiebolag, på vilket lagen (1970: 596) om förenklad aktiehantering icke är tillämplig,

skyldig att lämna särskild uppgift härom när han mottar utdelningen. Lyftes beloppet för annans räkning, och lämnas inte en av denne avgiven uppgift, skall uppgift i stället lämnas av den, som lyfter beloppet. Därvid uppges namn och hemvist på den, för vars räkning beloppet lyftes.

Det av utländsk rättsordning erkända och i praktiken förekommande arrangementet med proforma aktieägare, som i ovannämnda bolag företräder den verkliga ägaren, kan med hänsyn till denna bestämmelse inte godtas.

På förekommen anledning har riksskatteverket den 27 juni 1972 beslutat uttala att den som i aktiebolag, som inte är avstämningsbolag, betalar utdelning bör tillse, att uppgift som lämnats enligt 43 § 1 mom. TF innehåller upplysning om den verkliga aktieägarens fullständiga namn och adress.

### 3) Överenskommelse mellan riksskatteverket och det norska Finans- och tulldepartementet angående tillämpning av artikel 20 § 1 i 1971 års svensk-norska dubbelbeskattningsavtal

Artikel 20 § 1 i det den 1 november 1971 mellan Sverige och Norge träffade avtalet för undvikande av dubbelbeskattnings- och förmögenhet (se SFS 1972: 35) har följande lydelse:

Ersättningar, pensioner däri inbegripna, som utbetalas av – eller från fonder inrättade av – en avtalsslutande stat eller dess regionala eller kommunala förvaltningsmyndigheter till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten på grund av arbete som utförts i den förstnämnda statens eller dess regionala eller kommunala förvaltningsmyndigheters tjänst, får beskattas i denna stat.

Enligt ordalydelsen kan ersättning, som en av staterna utbetalar till person i den andra staten för arbete som utförts i den förstnämnda statens tjänst, beskattas i denna stat endast under förutsättning att personen är bosatt i den andra staten.

Riksskatteverket och det norska Finans- och tulldepartementet har med stöd av artikel 26 § 3 i avtalet och under hänvisning till artikel 19 punkt 1 i de av OECD rekommenderade reglerna för bilaterala dubbelbeskattningsavtal träffat överenskommelse om att artikel 20 § 1 skall gälla såväl för det fall att den skattskyldige är bosatt i den andra avtalsslutande staten som för det fall att den skattskyldige endast uppehåller sig i denna stat.

### 4) Fråga huruvida bidrag till en upplysnings- och propagandakampanj mot nedskräpning utgjorde avdragsgill omkostnad i ett aktiebolags rörelse

I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande.

Bolaget, som tillverkade produkter inneslutna i engångsförpackningar, anförde i ansökningen:

Efter förslag av Kungl. Maj:t har riksdagen under våren 1970 beslutat att en särskild – i första hand tre-årig – upplysnings- och propagandakampanj skall igångsättas i anledning av den tilltagande nedskräpningen. Tanken på en sådan kampanj har redan flera år drivits av näringslivets intresseorganisationer och förslag härom framfördes i betänkandet "Ett renare samhälle" (SOU 1969: 18).

För att initiera och styra en rikskampanj mot nedskräpningen tillsattes också i juni 1970 på grundval av riksdagens beslut en särskild "Rikskommitté Håll Sverige Rent". Ordföranden i kommittén är riksdagsmannen Eric Svenning och i kommittén ingår vidare generaldirektören i Sta-

tens Naturvårdsverk samt representanter för Industriförbundet, KF, LO, Naturskyddsföreningen, Sveriges Radio och Skolöverstyrelsen. Som en första åtgärd har denna kommitté sökt initiera regionala och lokala underkommittéer med uppgift att var på sin ort främja syftet med kampanjen.

Rikskommittén Håll Sverige Rent har en budget om 1 miljon kronor per år. Av dessa kostnader har näringslivet utfäst sig att stå för hälften. Det innebär en insats av 500.000 kr/år under den närmaste tre-årsperioden. Rikskommittén avser icke att låta dessa relativt begränsade medel fördelas på bidrag till länskommittéer och kommunal aktivitet. Tillgängliga medel skall användas för att centralt framställa material för speciellt press, radio och TV, broschyrer, affischer m. m. Finansieringen av länskommittéernas och de lokala arbetsgruppernas verksamhet, vilken av rikskommittén tillmäts en central betydelse för ett framgångsrikt genomförande av kampanjen blir en fråga om anslag och frivilliga bidrag inom länet resp. kommunen.

I Sverige har nyligen antagits en lag om skärpta åtgärder mot nedskräpning. I förarbetena till denna tas avstånd från tanken att lagfästa förbud mot engångsförpackningar. Bakom den svenska attityden till engångsförpackningsproblematiken ligger ett ganska omfattande utredningsarbete – bl. a. manifesterat i betänkandet "Ett renare samhälle". Av detta framgår, att engångsförpackningarnas fördelar i många avseenden – framför allt de hygieniska och distributionstekniska – är obestridliga. Upplýsning och propaganda för att stärka de enskildas ansvarsmedvetande i dessa avseenden samt – på sikt – utveckling av miljövänliga förpackningsmaterial utgör den enda framkomliga vägen mot en realistisk lösning på denna del av nedskräpningsproblemet.

Engångsförpackningarna utgör ett avgörande inslag i nutida, rationell varudistribution. Den gamla "returglashantering" krävde manuellt arbete, vilket höjde detaljhandels lönekostnader och därmed varans pris. Att återgå till denna hante-

ring synes hart när omöjligt – det skulle t. ex. innebära ett så väsentligt ökat behov av arbetskraft i distributionsledet att det redan av detta skäl synes orealistiskt. Det samma gäller för de producenter, som idag använder engångsförpackningar.

En övergång till ett returförpackningssystem skulle även av andra skäl medföra allvarliga konsekvenser ur konkurrenssynpunkt. Användningen av engångsförpackningar utgör i själva verket en grundläggande förutsättning för märkeskonkurrens på kanske framför allt livsmedelsområdet. Den har gjort även mindre företag konkurrenskraftiga inom större områden. Vidare underlättar den varudistributionen i glesbygd, där även stora företag av ekonomiska skäl har svårt att upprätthålla en egen distributionsapparat för hanteringen av returförpackningar. För bolaget är således i praktiken engångsförpackningar en oavvislig förutsättning för verksamheten.

Undertecknat bolag för vilket ett fortsatt bruk av engångsförpackningar är av avgörande betydelse ämnar lämna bidrag till förevarande centrala upplysningskampanj med 25.000 kronor per år under förutsättning att beloppet är att anse som avdragsgill omkostnad i bolagets rörelse.

Under återopande av vad sålunda anförts får bolaget därför anhålla om förhandsbesked huruvida bolaget vid taxeringsåren 1972, 1973 och 1974 är berättigat åtnjuta avdrag för bidrag, som bolaget centralt eller regionalt kan komma att under beskattningsåren 1971–73 lämna för den angivna upplysningskampanjen.

Den 20 januari 1972 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner, att ifrågavarande årliga bidrag om 25.000 kronor icke har sådant samband med sökandebolagets verksamhet att de kan anses utgöra avdragsgill omkostnad i bolagets rörelse. På grund härav besvarar nämnden nekande den i ansökningen framställda frågan.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolaget att Kungl. Maj:t, med ändring av

R I: 51

nämndens förhandsbesked, måtte förklara bolaget berättigat till avdrag för ifrågavarande bidrag.

I dom den 19 juni 1972 beslöt Regeringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

#### 5) Fråga huruvida vissa flyttbara hus, avsedda för uthyrning, fick i avskrivningshänseende hänföras till maskiner och inventarier

I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked anförde bolaget bl. a.:

Vi avser att för uthyrningsändamål inköpa ett antal s. k. --- hus. Som framgår av bifogade broschyr är --- huset mycket lätt att transportera, ställa upp och flytta. Annan grund än en på marken löst utlagd ram av trä- eller järnbalkar behövs ej. Avloppsanslutning kan ske till separat vakuumsystem.

Avsikten med uthyrningen av --- hus är att fylla föreliggande behov hos framförallt företag och myndigheter av temporära, lätt flyttbara bostäder att användas t. ex. under semesterperioder eller för tillfällig arbetskraft. --- husen behövs även för t. ex. tillfälliga utställningar, kontor m. m. Vi räknar med att --- husen kommer att förflyttas åtminstone någon gång per år samt att husen med hänsyn till den transporthantering de ofta kommer att utsättas för, kommer att ha en i förhållande till stationära byggnader starkt reducerad livstid. Beräknad anskaffningskostnad för ett --- hus uppgår till ca 60.000 kronor.

För att kunna rätt kalkylera den planerade uthyrningsverksamheten är det av synnerlig vikt att få veta efter vilka regler avskrivningar får ske på de i den planerade uthyrningsrörelsen använda --- husen. Vi anhåller därför om Riksskatteverkets förhandsbesked i följande frågor.

1. Får avskrivning på de i uthyrningsrörelsen använda --- husen ske enligt

gällande regler för avskrivning på inventarier?

2. Om så ej är fallet, får avskrivning ske enligt gällande regler för avskrivning på byggnad avsedd för användning i ägarens rörelse och i så fall med vilken procentsats, 10 % eller 5 % eller annan procentsats?

Den 20 januari 1972 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner att - under förutsättning att ifrågavarande s. k. --- hus blir föremål för uthyrning på sätt i ansökningen angivits - husen i sökandebolagets hand får anses ha karaktär av inventarietillgångar. I enlighet härmed besvarar nämnden jakande den under punkt 1 i ansökningen framställda frågan.

Med hänsyn till vad nämnden ovan förklarat erfordras intet svar på den under punkt 2 i ansökningen framställda frågan.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade vederbörande skattechef, att förhandsbeskedet ändrades på det sätt att ifrågavarande --- hus i sökandebolagets hand skulle anses ha karaktär av byggnader.

I dom den 21 augusti 1972 beslöt Regeringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

#### 6) Arvsskatt har erlagts med aktier som betalningsmedel. Avyttring som avses i 35 § 3 mom. kommunalskattelagen?

I ärende angående framställning från ett dödsbo om förhandsbesked anfördes i ansökningen bl. a.:

X avled 1971 och efterlämnade som ende dödsbodelägare undertecknad, som är broder till den avlidne. Dödsboets behållning beräknas uppgå till c:a 500.000:- och utgöres till stor del av börsnoterade svenska aktier. Arvsskatten kommer att uppgå till betydande belopp.

Jämlikt 52 § 2 mom. tredje stycket arvs-skatteförordningen må, därest den arvs-skatt dödsboet skall förskjuta överstiger 20.000: -, börsnoterade aktier gälla såsom betalningsmedel intill skattens halva be-lopp i enlighet med KK 21 november 1958 med tillämpningsföreskrifter till förord-ningen. I kungörelsens 25 § utsäges att arvsskatten erlägges genom "överlämnande av värdehandlingar".

Dödsboet får härmed anhålla om riks-skatteverkets besked huruvida betalning av arvsskatt genom överlämnande av aktier enligt ovan utgör en avyttring som kan föranleda skattskyldighet för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 3 mom. kommunalskattelagen.

Den 13 oktober 1971 meddelade riks-skatteverkets nämnd för rättsärenden föl-jande förhandsbesked: Nämnden finner att, om dödsboet - i enlighet med bestäm-melserna i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt samt kungörelsen (1958: 563) med tillämpningsföreskrifter till samma förordning - erlägger arvsskatt genom att såsom betalningsmedel överläm-na å inländsk börs noterade aktier, fråga är om avyttring av aktier genom ett med köp

eller byte jämförligt fång. På grund härav förklarar nämnden, att avyttringen skall föranleda realisationsvinstbeskattning i den omfattning som följer av bestämmelserna i 35 § 3 mom. kommunalskattelagen.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade dödsboet att det överlämnande som nume-ra skett av aktierna som dellikvid för arvs-skatt skulle förklaras icke föranleda realisa-tionsvinstbeskattning.

Den 10 maj 1972 meddelade Regerings-rätten följande dom:

Erläggande i enlighet med bestämmel-serna i förordningen om arvsskatt och gå-voskatt samt kungörelsen med tillämp-ningsföreskrifter till samma förordning av arvsskatt med aktier såsom betalningsme-del innefattar överlåtelse av aktierna mot vederlag motsvarande aktiernas allmänna saluvärde närmast före betalningsdagen. Sådant förfarande är därför att hänföra till avyttring som avses i 35 § 3 mom. kom-munalskattelagen.

På grund härav lämnar Kungl. Maj:t besvären utan bifall.

(Solna den 4 september 1972.)

R I: 53





# Meddelanden från Riksskatteverket

Årg. 2

Serie I ang. direkt skatt

Nr 7 1972

1) Värdering av icke börsnoterade aktier vid beräkning av skattepliktig förmögenhet (Jfr nr 5/1962)

## A. Inledande anmärkningar

Bestämmelser om värdering av aktier vid förmögenhetsberäkningen är meddelade i 4 § och i anvisningarna till 3 och 4 §§ förordningen om statlig förmögenhetsskatt.

I 4 § första stycket stadgas, att värdesättningen skall ske med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Beträffande *börsnoterade* aktier stadgas i 4 § sjunde stycket:

”Värdepapper, som noteras å inländsk eller utländsk börs, upptages till det noterade värdet, såframt antagas kan, att detta motsvarar vad som må hava varit påräkne-

ligt vid försäljning under normala förhållanden.”

För värdering av *icke börsnoterade* aktier gäller stadgandet i 4 § sista stycket:

”Övrig lös egendom upptages till det värde, som den kan anses hava betingat vid försäljning under normala förhållanden.”

I punkt 1 av anvisningarna till 3 och 4 §§ stadgas vidare:

”Tillgång, som efter ty i dessa paragrafer sägs skall ingå i förmögenhetsberäkningen, skall därvid upptagas, även om den under beskattningsåret icke lämnat avkastning. Oanvända tomter samt aktier och andra värdehandlingar skola alltså medtagas, även om någon inkomst därav ej influiter under året.”

Beträffande icke börsnoterade aktier har den praxis utbildat sig, att förslag till värden på sådana utarbetas inom länsstyrelserna. Dessa förslag grundar sig på uppgifter, som inhämtats ur aktiebolagens självdeklarationer eller som erhållits genom förfrågningar hos bolagen. Förslagen är av preliminär natur och tillställs vederbörande bolag, som därvid lämnas tillfälle att inom viss tid framställa erinringar mot det föreslagna värdet. Om erinringar inkommer, vidtas de korrigeringar som därav kan föranledas. Definitivt förslag framläggs därefter och meddelas bolaget i och för aktieägarnas underrättande. Över de föreslagna värdena upprättas inom länsstyrelserna en förteckning, som tillställs taxeringsnämnderna inom länet. Vidare tillhandahålls taxeringsmyndigheterna genom riksskatteverkets försorg en för hela riket gjord sammanställning av värden, omfattande särskilt sådana aktiebolag, vilkas aktieägare är bosatta inom olika län. För att tillgodose önskemålet om mera enhetliga normer för värderingen har riksskattenämnden — efter överläggningar i ämnet med representanter för olika organ inom näringslivet och länsstyrelserna samt inhämtande av yttrande från olika håll — den 12 april 1962 utfärdat anvisningar för värdering av icke börsnoterade aktier vid beräkning av skattepliktig förmögenhet. Den 27 november 1969 har riksskattenämnden beslutat, att det under rubriken I c) Regler för substansvärdeberäkning intagna avsnittet angående skuld till pensions- och andra personalstiftelser skulle erhålla ändrad lydelse. Riksskatteverket har den 24 augusti 1972 beslutat att *anvisningarna skall erhålla följande ändrade lydelse. Anvisningarna är avsedda att tillämpas fr o m 1973 års taxering.*

De anvisningar, som i det följande fram-

läggs, är avsedda att tjäna till ledning vid upprättande av sådana förslag till värden på aktier som enligt vad ovan sagts framläggs av taxeringsmyndigheterna. I anvisningarnas natur ligger att de är betrakta endast som allmänna riktlinjer för värderingen. De är sålunda avsedda att ligga till grund för värderingen, såvida i det särskilda fallet omständigheter ej föreligger, vilka bör föranleda ett annat bedömmande. Vid värderingen bör eftersträvas att inom ramen för skälighetsförsiktighet de åsatta värdena bringas att sammanfalla med aktiernas sannolika saluvärden.

#### **B. Aktier, upptagna på fondhandlareföreningens deklarationslista**

Beträffande aktier i bolag, som upptas på Svenska fondhandlareföreningens sk deklarationslista, bör det i listan angivna värdet i regel godtas vid förmögenhetsberäkningen. Härvid bör observeras, att fondhandlareföreningen genom asterisk utmärker sådana i listan upptagna aktier, beträffande vilka avslut under året ej ägt rum i den omfattning, att det i listan angivna värdet kan anses grunda sig på representativa betalningskurser. Beträffande dylika, på särskilt sätt utmärkta aktier bör taxeringsmyndigheten pröva de åsatta värdena, dock endast i den mån särskild anledning därtill kan anses föreligga.

#### **C. Aktier, icke upptagna på deklarationslistan**

Bland aktiebolag, vilka ej upptas på fondhandlareföreningens deklarationslista, kan särskiljas *dels* bolag, som främst med hänsyn till aktiernas spridning står de på listan upptagna bolagen nära, *dels* ock bolag av i regel mindre storleksordning, vari aktierna på sätt nedan sägs ägs av ett

fåtal fysiska personer (fåmansbolag). Inom båda dessa grupper förekommer såväl rörelsedrivande bolag som bolag, vilkas verksamhet består i förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom (förvaltningsbolag). Vidare förekommer bolag, som driver såväl rörelse som förvaltningsverksamhet, varvid den ena eller andra verksamheten kan vara dominerande.

Beträffande samtliga hithörande bolag skall enligt förut återgiven författningsbestämmelse aktierna upptas till det värde, som de kan anses ha betingat vid försäljning under normala förhållanden. Föreligger kännedom om faktiskt erhållna köpeskillingar, bör dessa beaktas vid aktievärderingen under förutsättning att dessa köpeskillingar kan anses representativa. I förekommande fall bör dylika köpeskillingar sålunda föranleda höjning eller sänkning av de värden, som framkommer vid tillämpning av de efterföljande anvisningarna. Om speciella omständigheter förelegat vid försäljningen — köparen kan exempelvis förut ha innehaft en aktieminoritet men förvärvar genom köp av aktieposten i fråga aktiemajoriteten i bolaget — kan köpeskillingen för aktierna emellertid inte betraktas såsom representativ.

Med hänsyn till de olikartade förhållandena inom å ena sidan fåmansbolagen och å andra sidan icke fåmansbolagen måste en värdering av aktierna, för att man skall komma till ett godtagbart resultat, ske efter i viss mån olika principer, beroende på till vilken kategori bolaget hör och vilken karaktär dess verksamhet har.

Vid den gränsdragning mellan fåmansbolag och icke fåmansbolag, som härvid måste ske, torde vinstdispositionen inom bolaget i regel kunna tjäna till ledning. Utmärkande för fåmansbolaget är sålunda att

bland aktieägarna inte är representerade olika, varandra balanserande intressen och att vid sådant förhållande vinsten vanligen uttas i form av löner eller arvoden och inte i form av utdelning mot kupong. Till aktiebolag, vilka inte är fåmansbolag, torde däremot böra hänföras sådana bolag, hos vilka på grund av aktiernas spridning garanti skapats för att bolagets vinstmedel i skälig omfattning skall komma aktieägarna till godo i form av utdelning på aktierna. Gränsen mellan de olika kategorierna av bolag är emellertid inte skarp. Rörelsedrivande fåmansbolag, som lämnar utdelning vilken bedöms som skälig och där vinst inte uttas i form av oskäliga löner m m, kan därför i vissa fall böra bedömas enligt samma principer som tillämpas beträffande icke fåmansbolag.

## I. Rörelsedrivande bolag

### a) Bolag som inte är fåmansbolag

Värderingen av aktier i rörelsedrivande bolag, vilka inte är fåmansbolag, bör i princip ske på grundval av samma faktorer som erfarenhetsmässigt är bestämmande för värdena på börsnoterade aktier. Dessa värden torde regelmässigt vara beroende av den utdelning som bolagen lämnar samt av förväntningarna om bolagens framtida utdelningar. Värdesättningen bör sålunda för ifrågavarande kategori av icke börsnoterade aktier grundas på det kapitaliserade värdet av utdelningen (avkastningsvärdet).

En bedömning måste härvid ske, huruvida den för året eller de senaste åren verkställda utdelningen kan anses motsvara de beräknade framtida årliga utdelningarna. En sänkning eller höjning av ett års utdelning i förhållande till tidigare års utdelningar bör ej tillmätas någon väsentlig betydelse vid värderingen, om det är sannolikt, att förändringen är endast tillfällig.

Om på grund av framtidsutsikterna för rörelsen, konjunkturen för branschen eller andra dylika omständigheter de framtida utdelningarna med fog kan väntas öka eller minska, bör skälig hänsyn härtill tas vid värderingen. Är bolagets vinst ej endast tillfälligt av sådan storlek att utdelning skulle kunna ske med högre belopp än som skett, bör jämväl detta förhållande beaktas. Om bolaget under en följd av år inte lämnat någon utdelning, bör värderingen ske med hänsyn till bolagets möjligheter att i framtiden lämna utdelningar och med hänsyn till värdet på aktierna vid en eventuell upplösning av företaget. Oberoende av om bolaget lämnat utdelning eller ej bör värdet i intet fall sättas lägre än till det belopp, som motsvarar vad som kan påräknas vid en realisation av tillgångarna i samband med bolagets likvidation ("slaktvärdet"). Vid beräkningen av detta värde bör emellertid beaktas, dels att i mindre lönsamma rörelser vissa tillgångar (t ex fastigheter och maskiner) vid en realisation kan visa sig ha förhållandevis ringa värde och dels att vissa avvecklingskostnader regelmässigt förekommer.

Kapitaliseringsprocenten vid bestämmande av avkastningsvärdet bör stå i relation till den genomsnittliga procentsatsen för den effektiva förräntningen av aktier i börsnoterade bolag inom den bransch varom fråga är. I allmänhet torde skäl finnas för en viss höjning av ifrågavarande genomsnittliga kapitaliseringsprocent, eftersom vid penningplacering i icke börsnoterade aktier placerarna vanligen ställer större krav på avkastning än vid placering i börsnoterade aktier, vilka — i motsats till de icke börsnoterade — relativt lätt kan omsättas i pengar. När en uppjustering av kapitaliseringsprocenten skäligen anses böra ske, bör höjningen vanligen inte över-

stiga en procent. Vid bestämmande av kapitaliseringsprocenten bör särskilt beaktas graden av bolagets konsolidering. Uppjusteringen bör ske med större försiktighet när fråga är om bolag, som i fråga om storlek och aktiernas spridning står nära sådana bolag vars aktier noteras på börsen. — Föreligger hembudsskyldighet vid aktieförvärv torde detta i regel böra medföra sänkning av värdet på aktierna. Olika värden måste stundom åsättas stam- och preferensaktier, aktier med olika röstvärde samt inlösbare och ej inlösbare aktier. Hur denna avvägning bör ske blir beroende av omständigheterna i varje särskilt fall.

För att underlätta beräkningen av kapitaliseringsprocenterna har riksskatteverket för avsikt att liksom tidigare i visst samarbete med børsledningen, årligen framlägga uppgifter om den effektiva genomsnittliga förräntningen på aktier i börsnoterade bolag inom olika branscher.

#### **b) Fåmansbolag**

Beträffande rörelsedrivande fåmansbolag kan ett kapitaliserat värde av den beslutade utdelningen i regel ej läggas till grund för värdesättningen vid förmögenhetsberäkningen. Rätteligen borde värdesättningen grunda sig på ett avkastningsvärde, d v s ett kapitaliserat värde av framtida, utdelningsbara årsvinster. Härför skulle emellertid fordras kännedom om de speciella framtidsutsikterna för ettvarit företag, exempelvis om förekomsten av förmanliga försäljningsavtal, agenturer m m, vilka kan vara avgörande för de framtida vinsterna men om vilka taxeringsmyndigheterna merendels inte kan erhålla kännedom. Om värdet skulle fastställas genom en kapitalisering av den senaste årsvinsten eller av medeltalet av de senaste årens vinst, skulle vid årsvinstens beräkning erfor-

derlig justering behöva göras med hänsyn till dels föreskrivna eller sedvanliga avskrivningar, avsättningar och reserveringar, dels ock eventuella överavskrivningar o dyl. Vidare skulle en prövning behöva ske av vad som kunde anses motsvara skälig lön för aktieägares arbetsinsats. Då det inte är möjligt att för beräkningar av nu nämnda slag uppställa enhetliga, för praktiskt bruk lämpade regler, kan en beräkning av avkastningsvärde inte i första hand användas för värderingen.

Till grund för värdesättningen måste i stället läggas ett på visst sätt beräknat matematiskt värde, ett substansvärde av aktierna (angående beräkningen av substansvärde se nedan). Substansvärdet bör i huvudsak beräknas efter samma värde på tillgångar och skulder som aktieägaren skulle haft att själv uppta vid förmögenhetsberäkningen, om tillgångarna och skulderna varit hans personliga; dock bör vissa modifieringar göras bl a med hänsyn till formen för egendomsförvaltningen. Skälig hänsyn måste sålunda tas till dubbelbeskattningen beträffande bolagsinkomster med därav följande utskiftningskatteskuld för bolaget. Substansvärdeberäkningen bör ske på grundval av den senaste tillgängliga balansräkningen för bolaget. Om det inte görs sannolikt att bolaget skall avvecklas, bör tillgångarna värderas med utgångspunkt från att rörelsen skall bestå; hänsyn tas därvid till sådana faktorer som förekomsten av vissa dolda reserver, ej bokförda skatteskulder och åtagna förpliktelser av olika slag. Om det däremot görs sannolikt, att bolagets verksamhet snart skall upphöra och att bolaget i samband därmed kommer att upplösas, bör tillgångarna upptas till det värde de kan beräknas ha vid en realisation i samband med rörelsens avveckling, varvid hänsyn får tas till

sådana kostnader, skatter m m, som kan föranledas av bolagets upplösning (jfr vad som ovan anförts angående "slaktvärde").

Sedan substansvärdet beräknats, bör emellertid såsom en kontrollåtgärd en bedömning göras, huruvida det kan anses sannolikt att årsvinsterna inom bolaget medger en förräntning av detta substansvärde efter cirka sju procent. En sådan bedömning bör om möjligt göras på grundval av de senaste två eller tre årens vinster och med hänsyn till den kännedom som kan erhållas om konjunkturerna för branschen och framtidsutsikterna för bolaget. Bedömningen bör ske på grundval av de redovisade årsvinsterna med beaktande av ökning eller minskning av dolda reserver samt eventuellt förekommande onormalt höga löner till aktieägare samt under hänsynstagande till den på de sålunda justerade årsvinsterna belöpande skatten. Det ligger i sakens natur att en sådan bedömning inte kan ske med mindre bolaget lämnar sin medverkan därtill. En dylik överlagsberäkning av företagets räntabilitet är främst avsedd att förhindra att värdet på aktierna bestäms avsevärt för högt eller avsevärt för lågt. Substansvärdet bör sålunda bibehållas såsom värde på aktierna, såvida det inte framgår att detta värde med hänsyn till bolagets vinstförhållanden ej obehövt överstiger eller understiger det antagliga avkastningsvärdet. Justeringar av substansvärdet på grund av smärre avvikelser från vad som kan anses såsom normal förräntning bör sålunda ej förekomma i annan form än genom eventuell jämkning till avrundade tal. Värdet på aktierna bör dock inte upptas lägre än till det värde som anses kunna påräknas vid en realisation av tillgångarna i samband med bolagets likvidation ("slaktvärde").

Det bör ligga i bolagets (aktieägarnas)

intresse att förete utredning om bolagets normala årsvinster i de fall, då bolaget anser ett framräknat substansvärde ej kunna tillfredsställande förräntas. Å andra sidan bör ett högre värde än substansvärdet inte föreslås från taxeringsmyndigheternas sida utan att godtagbara skäl kan åberopas för att den höga avkastning i förhållande till substansvärdet, som företaget lämnar, ej främst är beroende av aktieägarens personliga arbetsinsats utan kan väntas i stort sett bestå, även om aktierna skulle byta ägare.

Stundom torde värdet på aktierna få fastställas genom en avvägning mellan antagligt avkastningsvärde och substansvärdet. Hur en dylik avvägning bör ske blir beroende av omständigheterna i det särskilda fallet.

Sedan ett värde på aktierna fastställts, bör det bibehållas utan hänsyn till tillfälliga höga eller låga årsvinster. En viss jämnhet i värderingen år från år bör sålunda eftersträvas.

En värdering av aktierna i ett bolag med utgångspunkt från substansvärdet förutsätts skola ske endast när fråga är om aktier som ägs av fysiska personer, vilka genom eget eller närståendes aktieinnehav eller av annan grund övar eller kan öva ett verkligt inflytande på bolagets utdelningspolitik. Minoritetsaktier, som innehas av aktieägare utan sådant inflytande, torde i vissa fall få värderas med hänsyn till den utdelning bolaget lämnar. Aktierna bör dock därvid ej upptas lägre än till det värde som anses kunna påräknas vid en realisation av tillgångarna i samband med bolagets likvidation ("slaktvärde"), såvida inte särskilda skäl därtill förebringas. Värdet på minoritetsaktier bör endast sättas, när begäran härom framställs från bolaget eller aktieägare och tillfredsställande

motivering härför åberopas. Om det värde som sätts minoritetsaktier skulle understiga substansvärdet, bör skillnaden i regel tilläggas substansvärdet för majoritetsaktierna vid värderingen av dessa. Om aktierna i ett bolag har *olika röstvärde*, är det inte uteslutet att en person, som innehar en större post aktier men med lågt röstvärde, får anses inneha minoritetsaktier.

Om aktierna i ett bolag ägs av en enda person, finns inte anledning att sätta olika värden för *stam- och preferensaktier*. Skulle däremot flera aktieägare finnas, vilka äger olika procentuell andel av stam- och preferensaktierna, torde i allmänhet en olika värdesättning få göras för de båda slagen av aktier, beroende på de förmåner m m som är förknippade med det ena eller andra slaget av aktier. Vanligt torde härvid vara att preferensaktierna äger företrädesrätt till en årlig utdelning intill en viss procent samt därjämte — om vinsten ej tillåtit sådan utdelning — rätt till ackumulativ utdelning, innan utdelning på stamaktierna får äga rum, samt att vid upplösning av bolaget innehavare av preferensaktie äger ur bolagets tillgångar erhålla endast aktiens nominella belopp jämte eventuell ackumulerad utdelning, även här med företrädesrätt före stamaktiernas ägare. I dylikt fall är *preferensaktiernas* värde beroende av den utdelning som lämnas och på möjligheten att vid en eventuell likvidation få ut aktiens nominella belopp jämte eventuell ackumulerad utdelning. Hela substansvärdet bör i dylikt fall hänföras till stamaktierna. Vid substansvärdeberäkningen bör därvid preferensaktiekapitalet och eventuell ackumulerad utdelning på detta räknas som skuld. Vid beräkning av avkastningsvärdet bör utdelning på preferensaktierna räknas såsom omkostnad.

Föreligger *hembudsskyldighet*, får detta i vissa fall antas sänka värdet av minoritetsposter.

**c) Regler för substansvärdeberäkning**

**1. Beträffande tillgångar.**

Vid beräkning av substansvärdet bör följande iakttas för värdesättningen av bolagets tillgångar.

*Fastigheter* bör i regel upptas till taxeringsvärdet. Särskilt när det gäller bostadsfastigheter, affärsfastigheter och ej i högre grad specialbyggda industrifastigheter bör sålunda tillägg ske för den dolda reserv, som kan föreligga i förhållande till taxeringsvärdet. Vad åter angår industrifastigheter med tillhörande personalbostäder vid företag på landsbygden eller i mindre samhällen — och ibland även i större samhällen — där fastigheternas värde är helt beroende av att det ifrågavarande bolaget driver sin verksamhet på orten, bör viss försiktighet iakttas vid beräkning av dold reserv i fastighet. I byggnadsvärde ingående maskinvärde bör i regel fråndras taxeringsvärdet.

De genom lagstiftning 1969 beslutade reglerna för avskrivning av fastighet innebär att vissa delar av de i taxeringsvärdet ingående tillgångarna i en rörelsefastighet taxeringsmässigt skall behandlas som inventarier. "Inventariedelen" av en rörelsefastighet får därför antas vara redovisad på ett inventariekonto med eller utan åtskillnad från övriga inventarier. Följden härav blir att det ofta ej kommer att framgå av balansräkningarna, till vilka belopp de vid fastighetstaxeringen värderade tillgångarna redovisats. Vid aktievärderingen måste uppgifter därför — såvida detta inte redan framgår av balansräkningen — inhämtas från bolagen om oavskrivna värden på fastigheternas inventariedelar för att

dold reserv i fastighet skall kunna beräknas. Den oavskrivna "inventariedelen" av rörelsefastighet tilläggs fastighetens bokförda värde och skall sålunda vid substansvärdeberäkningen ej medräknas bland värdet av maskiner och andra inventarier.

Om bolaget innehar fastighet, vars verkliga värde avsevärt överstiger taxeringsvärdet, bör skäligt tillägg till taxeringsvärdet göras. Dylig justering bör dock ske endast om fastighetens bokförda värde — efter tillägg i förekommande fall för extraordinära nedskrivningar t ex genom anlitande av investeringsfond, beskattade vinstmedel, skattefria inkomster el dyl — avsevärt överstiger dess taxeringsvärde. För byggnader på annans mark, bl a tomträttsfastigheter, torde värdesättningen bli beroende av omständigheterna i det särskilda fallet, exempelvis upplåtelseidens längd och det ändamål för vilket byggnaden uppförts.

*Maskiner och andra inventarier* bör i regel icke upptas högre än till bokförda värden. Särskilt gäller detta specialmaskiner och andra endast för viss speciell tillverkning användbara tillgångar. I vissa fall, då en mera avsevärd dold reserv i maskiner och andra inventarier kan föreligga, såsom t ex hos rederiföretag eller bussföretag eller hos industriföretag med relativt stor maskinpark och lågt bokförda inventarier, bör dock hänsyn till den dolda reserven tas vid substansvärdeberäkningen. I princip bör härvid såsom dold reserv räknas skillnaden mellan verkliga värdet av inventarierna och det bokförda värdet. Med verkligt värde bör därvid förstås det belopp, som en förständig köpare kan antas vilja betala för maskinerna och inventarierna, om de tänks sålda inom den kundkrets, som för dylig egendom kan antas vara att påräkna, och köpta för ett med hänsyn till tillgångarnas beskaffenhet lämpligt utnyttjande (jfr de-

definitionen på allmänt saluvärde för fastighet i punkt 1, första stycket, av anvisningarna till 9 § kommunalskattelagen). I vissa fall kan det verkliga värdet av tillgångarna betydligt överstiga restvärdet vid planerlig avskrivning. Gäller det stora objekt, exempelvis fartyg, kan värderingen ofta bli av särskild vikt. För dylika tillgångar torde värdet ofta kunna bestämmas med ledning av värderingsinstrument, upprättat av vederhäftiga sakkunniga, varvid grunderna för värderingen även bör vara på tillfredsställande sätt angivna i instrumentet. Tillfälliga toppriser bör ej läggas till grund för värderingen av maskiner och inventarier. Försäkringsvärdet, som i regel avser att täcka kostnaderna för anskaffande av ny likartad tillgång, torde vanligen inte motsvara den befintliga tillgångens verkliga värde utan ligga högre.

När enligt vad nu sagts tillägg för dold reserv i maskiner och inventarier ifrågakommer vid substansvärdeberäkningen, bör tillägget avse endast hälften av den dolda reserven.

*Varulager* bör upptas till bokförda värdet med tillägg för hälften av dold reserv i lagret. Med dold reserv förstås härvid skillnaden mellan å ena sidan anskaffningsvärde (tillverkningsvärde), efter avdrag för inkurans och prisfallsrisk, och å andra sidan bokfört värde på lagret.

Med anskaffningsvärde förstås det lägsta av anskaffningsvärdet (enligt principen ”först in först ut”) och återanskaffningsvärdet vid beskattningsårets utgång utan hänsyn till inkurans. För tillgångar, som framställt inom det egna företaget, bör såsom anskaffningsvärde anses de direkta tillverkningskostnaderna (material och arbetslöner) ökade med indirekta tillverkningskostnader (eventuellt: skäligt belopp för dylika kostnader), varvid hänsyn dock ej behöver

tas till ränta på eget kapital. För lager av *råvaror* och *stapelprodukter* bör dock som anskaffningsvärde godtas det lägsta anskaffningspriset under senaste treårsperiod.

Från anskaffningsvärdet (tillverkningsvärdet) för den del av lagret som ej utgörs av råvaror eller stapelprodukter — dvs beträffande hel- och halvfabrikat — medges särskilt *avdrag för inkurans* när fråga är om branscher, i vilka regelmässigt räknas med mera avsevärd inkuransrisk, i regel branscher med modebetonade varor, tex fabrikation av och handel med textilier, skor, möbler, bosättningsartiklar, sportartiklar m m. För branscher med särskilt stor inkuransrisk — textilindustrin och textilhandeln — bör avdraget i regel bestämmas till 15 procent av ovan angivna anskaffningsvärde på hel- och halvfabrikat. För övriga modebetonade branscher bör avdraget i regel bestämmas till 10 procent. Med hänsyn till att inkuransavdraget beräknas på anskaffningsvärdet på lagret i dess helhet dvs beträffande såväl kuranta som inkuranta varor, torde sålunda angivna schablonavdrag för inkurans i regel vara tillräckliga. Kan bolaget på ett tillfredsställande sätt visa att den verkliga inkuransen i lagret är avsevärt större än vad sålunda beräknas, bör dock undantagsvis högre avdrag kunna medges. I icke modebetonade branscher avses eventuellt behövt inkuransavdrag skola täckas genom det avdrag för prisfallsrisk som i det följande anges.

*Avdrag för prisfallsrisk* bör i regel medges med 20 procent av ovan angivna anskaffningsvärde på lagret i dess helhet, i förekommande fall nämnda värde minskat med avdrag för inkurans. För sådana industriföretag, vars lager i mera betydande omfattning består av halvfabrikat för *vidare bearbetning i eget eller närstående företags verksamhet*, bör avdrag för pris-

fallsrisk, såvitt angår dylika halvfabrikat, dock i regel medges med 30 procent av ovannämnda värde, såvida ej särskilda skäl talar för annat. I detta sammanhang bör observeras, att ett industriföretags lager i allmänhet endast till mindre del består av halvfabrikat för sådan vidare bearbetning. Befogenheten av avdrag för prisfallsrisk bör emellertid bedömas med hänsyn till förhållandena i de särskilda fallen. I underlaget för beräkning av avdrag för prisfallsrisk bör sålunda inte inräknas varor, beträffande vilka försäljningspriset redan är säkerställt, t ex varor som omfattas av statlig prisgaranti, fartyg under byggnad, verkstadsindustriens entreprenadarbeten m m. Om det är uppenbart att prisfallsrisken i visst fall är avsevärt större eller mindre än vad den beräknats till enligt ovan angiven schablon, bör avdraget för prisfallsrisk med hänsyn härtill kunna ökas eller minskas.

De ovan angivna avdragreglerna får ej medföra att lagret upptas lägre än till det bokförda värdet; dock att så undantagsvis kan böra ske, t ex beträffande nystartade företag.

Det må understrykas, att de ovan angivna schablonavdragen för inkurans och prisfallsrisk bör medges endast när det med hänsyn till av bolaget tillämpad inventeringsmetod o dyl kan anses sannolikt, att det uppgivna anskaffningsvärdet på lagret i allt väsentligt motsvarar ett på ovan angivet sätt beräknat anskaffningsvärde.

Om lagret består av *fastigheter* eller *värdepapper*, bör såsom dold reserv i regel räknas skillnaden mellan taxeringsvärdet respektive det börsnoterade värdet — för icke börsnoterade värdepapper det uppskattade saluvärdet — samt det bokförda värdet.

*Kontraherade tillgångar* (avseende fas-

tigheter, inventarier och varulager) bör i regel upptas till bokförda värdet med tillägg för sådana nedskrivningar, för vilka avdrag ej medgivits vid inkomsttaxeringen. I vissa fall kan dock ifrågakomma att viss hänsyn tas till "kontraktsrisk", t ex då det gäller avtal om uppförande av industribyggnader på avlägsna orter eller under osäkra konjunkturen.

*Naturtillgångar och fyndigheter* av olika slag bör i regel upptas till bokförda värden. Om det är tydligt att det verkliga värdet avsevärt skiljer sig från det bokförda värdet, bör dock en korrigerings ske. — För bolag, som äger mera betydande tillgångar av ifrågavarande slag, kan det vara lämpligt att även en beräkning av avkastningsvärdet görs för korrigerings av substansvärdet, om detta avsevärt skiljer sig från avkastningsvärdet.

Beträffande *patenträtter* m m bör i stort sett gälla vad som sagts om naturtillgångar.

*Värdepapper*, som inte utgör lagertillgång, bör upptas till börsnoterade värdet eller — för icke börsnoterade värdepapper — det uppskattade saluvärdet.

*Goodwillvärde* bör i regel ej medräknas vid substansvärdeberäkningen. Om goodwillvärdet förvärvats efter den 31 december 1951 och bolaget äger åtnjuta avdrag vid inkomsttaxeringen för värdeminskning därå, bör dock halva det taxeringsmässiga restvärdet medräknas vid värderingen.

Däremot bör goodwillvärden givetvis beaktas vid beräkning av avkastningsvärde. Förhållandena kan vara sådana, att det just är förekomsten av goodwillvärden, som medför att avkastningsvärdet är särskilt högt.

Vad ovan sagts om goodwillvärde bör i tillämpliga delar iaktas även beträffande *värde av hyresrätt*.

## 2. Beträffande *skulder*.

Vid beräkning av substansvärdet bör följande iaktas beträffande bolagets skulder.

Beträffande *investeringsfonder* bör såsom skuld godkännas halva fondavsättningen.

*Skuld på grund av utfästelse om pension* bör i förevarande sammanhang räknas såsom skuld oberoende av om densamma i räkenskaperna upptagits bland skulderna eller inte.

Hälften av framräknad "överskjutande" pensionsskuld bör avräknas vid substansvärdeberäkningen. Såsom "överskjutande" pensionsskuld räknas därvid skillnaden mellan å ena sidan högsta tillåtna avsättning enligt vid inkomsttaxeringen gällande grunder samt å andra sidan summan av i balansräkningen under rubriken "Avsatt till pensioner" redovisat belopp och pensionsstiftelsens förmögenhet. Om summan av under rubriken "Avsatt till pensioner" redovisat belopp och pensionsstiftelsens förmögenhet överstiger högsta tillåtna avsättning, bör hälften av detta överskott tilläggas substansvärdet. Vid beräkning av högsta tillåtna avsättning — kapitalvärdet av intjänad pension — bör iaktas att antastbara pensionslöften medräknas endast om de är givna före utgången av år 1966.

I fråga om arbetstagare, som har ett bestämmande inflytande över bolaget (huvudaktieägare), eller sådan arbetstagares efterlevande får vid beräkning av skuldposten "Avsatt till pensioner" hänsyn endast tas till pensionsutfästelser, som ingår i allmän pensionsplan. Om trygghandlet av utfästelser till huvudaktieägare eller sådan arbetstagares efterlevande sker genom avsättning till pensionsstiftelse får hänsyn endast tas till utfästelser som kan anses sedvanliga för arbetstagare med motsvarande

arbetsuppgifter eller för sådan arbetstagares efterlevande.

Till grund för bedömandet om en person har bestämmande inflytande över bolaget skall läggas hans eget samt hans föräldrars, far- och morföräldrars, makes, avkomlings och avkomlings makes samlade innehav av aktier.

Vid beräkning av "överskjutande" pensionsskuld kan fråga även uppkomma om att beräkna värdet av en pensionsstiftelses förmögenhet i sådana fall, då stiftelsen har reelltillgångar av olika slag.

Om stiftelsen äger aktier i bolaget, bör som substansvärde för dessa aktier i princip räknas den på dem belöpande andelen av bolagets totala substansvärde beräknat på sätt ovan sagts. Om aktieägare, oavsett att aktier överlåtits till stiftelsen, har ett bestämmande inflytande över bolaget och fråga således är om huvudaktieägare, som har möjlighet ta ut vinstmedel såsom lön, kan anledning finnas beräkna ett högre substansvärde för aktieägarens aktieinnehav och ett motsvarande lägre substansvärde för stiftelsens aktieinnehav.

Om stiftelsen äger fast egendom bör denna i förevarande sammanhang upptas efter samma grunder som vid substansvärdeberäkning.

Om stiftelsen tecknat kapitalförsäkringar på de pensionsberättigades liv, bör såsom värde på försäkringarna upptas dessas återköpsvärde eller i fråga om icke återköpsberättigad försäkring, det tekniska återköpsvärdet.

Vid beräkning av substansvärdet bör hänsyn slutligen tas till bolagets *utskiftningsskatteskuld*. I regel bör  $\frac{1}{3}$  av utskiftningsskatteskulden räknas som skuld. Om det görs sannolikt att bolaget inom kort kommer att upplösas, bör dock hela den beräknade utskiftningsskatten räknas som

skuld. Vid beräkning av det till utskiftningsskatt beskattningsbara beloppet bör bolagets tillgångar och skulder upptas till de belopp, vartill de upptagits vid substansvärdeberäkningen.

## II. Förvaltningsbolag

### a) Bolag som icke är fåmansbolag

Beträffande förvaltningsbolag, vari aktierna har en sådan spridning att de inte kan anses utgöra fåmansbolag, torde värdesättningen av aktierna i allmänhet få grundas på avkastningsvärdet. Om en upplösning av bolaget inte kan antas vara aktuell, bör sålunda — när det gäller mindre aktieposter eller när fråga är om bolag, vari aktierna har stor spridning med jämförelsevis jämn fördelning mellan aktieägarna — värderingen grunda sig på ett kapitaliserat värde av lämnade eller påräkneliga framtida utdelningar. Kapitaliseringsprocenten bör därvid — i enlighet med den princip som förordats beträffande rörelsedrivande bolag, som inte är fåmansbolag — stå i relation till den genomsnittliga procentsatsen för den effektiva förräntningen av aktier i börsnoterade förvaltningsbolag. Vad som anförts beträffande de rörelsedrivande bolagen om skäl för en viss höjning av ifrågavarande genomsnittliga kapitaliseringsprocent bör i tillämpliga delar gälla även för här avsedda förvaltningsbolag. — I den mån bolaget till sin karaktär närmar sig fåmansbolaget torde dock värdesättningen få ske genom en avvägning mellan avkastningsvärde och substansvärde.

Vad i det föregående sagts om olika värden i vissa fall på stam- och preferensaktier samt om inverkan av en hembudsklausul på värdena gäller i tillämpliga delar även nu ifrågavarande bolag.

### b) Fåmansbolag

När fråga är om fåmansbolag, vilka är renodlade förvaltningsbolag och där aktiebolaget närmast utgör en yttre form för en eller flera aktieägares innehav av en förmögenhetsmassa, bör värdesättningen grundas på substansvärdet. Vid beräkning av detta värde bör bolagets tillgångar och skulder upptas till de värden, till vilka de skolat upptas vid förmögenhetsberäkningen, därest förmögenhetsmassan ägts av aktieägarna direkt, dock att hänsyn måste tas till dubbelbeskattningen beträffande bolagsinkomster. Beträffande förvaltningsbolag bör härvid större hänsyn tas till skatter, som blir aktuella vid bolagets upplösning, än när det gäller rörelsedrivande bolag. Sålunda bör i regel hälften av den beräknade utskiftningsskatten upptas såsom skuld. Görs det sannolikt att bolaget inom kort kommer att upplösas, bör hela den beräknade utskiftningsskatten räknas som skuld.

Vad tidigare sagts om värdesättningen av minoritetsaktier i rörelsedrivande fåmansbolag kan i vissa fall gälla även beträffande minoritetsaktier i nu ifrågavarande bolag. Om det är antagligt att bolaget inom en nära framtid kommer att upplösas, bör dock även värdet på minoritetsaktier bestämmas till substansvärdet. Om värdet på minoritetsaktier anses böra fastställas till ett kapitaliserat värde av erhållen eller påräknelig utdelning, bör i regel en kapitaliseringsprocent av fem procent väljas.

Vad i det föregående sagts om olika värden i vissa fall på stam- och preferensaktier samt om inverkan av hembudsklausul gäller i tillämpliga delar även nu ifrågavarande bolag.

### III. Bolag med blandad verksamhet

Beträffande bolag med blandad verksamhet, dvs bolag som både driver rörelse och utövar förvaltningsverksamhet, bör följande regler tillämpas.

Beträffande *icke fåmansbolag* bör värderingen ske enligt de regler, som angivits för rörelsedrivande eller förvaltande bolag, beroende på vilken av dessa verksamheter som är den huvudsakliga.

Vad åter angår *fåmansbolag* bör värdesättningen av aktierna i regel grundas på substansvärdet. Vilken hänsyn, som därvid skall tas till utskiftningsskatteskuld, blir beroende på vilkendera av verksamhetsgrenarna som överväger.

#### 2) Beskattningsfrågor i samband med utskiftning (avyttring av aktier) i Skandinaviska Banken och Stockholms Enskilda Bank

Mellan styrelserna för Skandinaviska Banken och Stockholms Enskilda Bank träffades den 21 september 1971 avtal om ett sammanförande av de båda bankernas rörelser. Samgåendet trädde i kraft den 1 januari 1972 och tillgick så att de båda bankerna överlät sina rörelser till en nybildad bank med namnet Skandinaviska Enskilda Banken.

Enligt avtalet skulle Skandinaviska Banken och Stockholms Enskilda Bank teckna aktier i den nya banken. Betalning för de tecknade aktierna skulle erläggas genom tillskott per den 1 januari 1972 av de båda bankernas rörelser med däri ingående tillgångar mot att den nya banken bl a övertog betalningsansvaret för Skandinaviska Bankens och Stockholms Enskilda Banks skulder och övriga förpliktelser. Som likvid för tillskottet av sin rörelse erhöll Skandinaviska Banken bl a 3.930.768 aktier i den nybildade banken. Stockholms En-

skilda Bank erhöll som likvid för tillskottet av sin rörelse bl a *dels* 1.500.000 aktier i den nya banken *dels* förlagsbevis på tillhoppa 75.000.000 kr löpande med 8 % årlig ränta fr o m den 1 januari 1972 *dels* ock en av Skandinaviska Enskilda Banken utställd revers på 37.500.000 kr. Nämnda revers var förenad med optionsrätt att under tiden april—juni 1972 från Skandinaviska Enskilda Banken för varje fullt reversbelopp på 50 kr förvärva en aktie på nominellt 50 kr i Aktiebolaget Diligentia. Betalning för aktie, som förvärvades med stöd av optionen, skulle erläggas genom avräkning på reversen med 50 kr för varje förvärvad aktie.

Sedan rörelserna överlätits till den nya banken trädde de båda bankerna i likvidation den 1 januari 1972, varefter tillgångarna utskiftades till aktieägarna.

Av meddelanden i april 1972 från likvidatorerna till aktieägarna i de båda bankerna framgick, att vad som skulle utskiftas till aktieägarna fanns tillgängligt för lyftning fr o m den 5 april 1972.

Utskiftningen till aktieägarna i Skandinaviska Banken i likvidation och till stamaktieägarna i Stockholms Enskilda Bank i likvidation skedde enligt följande:

#### *Skandinaviska Banken i likvidation*

På varje aktie i Skandinaviska Banken i likvidation erhöles en aktie på nominellt 100 kr i Skandinaviska Enskilda Banken, berättigande till vinstutdelning fr o m för verksamhetsåret 1972.

#### *Stockholms Enskilda Bank i likvidation*

På varje stamaktie i Stockholms Enskilda Bank i likvidation erhöles:

*dels* två aktier, envar på nominellt 100 kr i Skandinaviska Enskilda Banken, berättigande till vinstutdelning fr o m för verksamhetsåret 1972,

*dels* ett förlagsbevis på nominellt 100 kr, utgivet av Skandinaviska Enskilda Banken och löpande med 8 % årlig ränta från och med den 1 januari 1972,

*dels ock* en fordran på nominellt 50 kr. Fordringsrätten var förenad med optionsrätt för innehavaren innebärande att denne under tiden april—juni 1972 från Skandinaviska Enskilda Banken ägde utbyta sin fordran mot en aktie på nominellt 50 kr i Aktiebolaget Diligentia.

Enligt medgivande av Kungl. Maj:ten den 17 december 1971 skulle vad som av aktieägarna i Skandinaviska Banken i likvidation respektive i Stockholms Enskilda Bank i likvidation erhöles vid utskiftningen på aktier innehavda fem år eller mera inte föranleda realisationsvinstbeskattning.

I framställning till riksskatteverket har Skandinaviska Enskilda Banken hemställt om riksskatteverkets uttalande beträffande *dels* avyttringsdag för aktierna i Skandinaviska Banken respektive stamaktierna i Stockholms Enskilda Bank och värdet av vederlaget för dessa aktier *dels ock* förvärvsdag och anskaffningskostnad för de genom skiftet erhållna tillgångarna.

Riksskatteverket — som i ärendet inhämtat yttranden från allmänna ombudet för mellankommunala mål samt skattecheferna i Stockholms län och Göteborgs och Bohus län — har beslutat att såsom *anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande.

I inkomstskattehänseende skall respektive utskiftning i Skandinaviska Banken i likvidation och i Stockholms Enskilda Bank i likvidation behandlas såsom avyttring av aktier.

#### I *Avyttrings- och förvärvsdag*

Vad som utskiftats till aktieägarna i Skandinaviska Banken i likvidation och Stockholms Enskilda Bank i likvidation har enligt likvidatorernas i de båda ban-

kerna meddelanden funnits tillgängligt för lyftning den 5 april 1972. På grund härav bör aktierna i de båda bankerna anses avyttrade den 5 april 1972. Vederlaget för aktierna bör anses ha förvärvats samma dag.

#### II *Avyttringspris*

##### A. *Aktier i Skandinaviska Banken i likvidation*

En aktie i Skandinaviska Banken i likvidation bör anses ha avyttrats till ett pris av 161 kr per aktie, motsvarande den lägsta betalkursen på Stockholms Fondbörs den 5 april 1972 för en aktie i Skandinaviska Enskilda Banken.

##### B. *Stamaktier i Stockholms Enskilda Bank i likvidation*

En stamaktie i Stockholms Enskilda Bank i likvidation bör anses ha avyttrats till ett pris av 517 kr, motsvarande *dels* 322 kr, utgörande den sammanlagda lägsta betalkursen på fondbörsen den 5 april 1972 för två aktier i Skandinaviska Enskilda Banken, *dels* 100 kr, utgörande den noterade betalkursen på fondbörsen samma dag för ett förlagsbevis i Skandinaviska Enskilda Bankens 8 % förlagslån åren 1972—1991, *dels ock* 95 kr, utgörande ett på nämnda fordringsrätt med tillhörande optionsrätt beräknat värde, motsvarande den lägsta betalkursen på Svenska fondhandlareföreningens kurslista den 5 april 1972 för en aktie i Aktiebolaget Diligentia.

#### III *Anskaffningskostnad för de genom skiftet erhållna tillgångarna*

##### A. *Aktier i Skandinaviska Enskilda Banken*

Anskaffningskostnaden för en aktie i Skandinaviska Enskilda Banken bör bestämmas till 161 kr, motsvarande den lägsta betalkursen på fondbörsen den 5 april 1972 för en aktie i samma bank.



Som synes förelåg för beslutet en överväldigande majoritet i båda bankerna. Förslaget om samgående hade före den första bolagsstämman presenterats för allmänheten av de båda bankstyrelserna med en klart deklarerad rekommendation från deras sida, att samgåendet borde realiseras. Enahanda ståndpunkt hade intagits av chefen för finansdepartementet och chefen för bankinspektionen.

Sammanslagningar av företag, även börsnoterade sådana, är en inte sällan förekommande händelse inom svenskt näringsliv. Det torde hittills inte någon gång ha inträffat, att en sammanslagning offentligen föreslages av styrelserna i de berörda bolagen förhindrats genom motstånd från aktieägarnas sida. Man torde därför kunna våga påståendet, att det för de flesta aktieägare måste ha tett sig uteslutet att avvärja den här aktuella sammanslagningen genom utövandet av rösträtten på bolagsstämman eller på annat sätt. De aktieägare, som inte infann sig eller lät sig representeras på bolagsstämmorna, torde därför inte ha ansett sig avstå från någon faktiskt föreliggande möjlighet att påverka utvecklingen.

Enligt KL 35 § 3 mom 4 st gäller vid realisationsvinstbeskattningen särskilda regler vid tvångsförsäljningar av aktier. Enligt praxis likställs utskiftning på aktie med försäljning.

Aktiebolaget X köpte år 1970 40 st. aktier i SkB, var representerat på bolagsstämmorna i banken och röstade ja. Y köpte år 1971 100 st. aktier i SEB, var ej representerad på bolagsstämmorna och deltog alltså ej i röstningen.

Sökandena hemställde om förhandsbesked, huruvida vid en utskiftning av bankernas tillgångar sökandenas aktier kunde anses avyttrade genom sådan tvångsförsäljning som anges i 35 § 3 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen.

Den 16 juni 1972 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner, att aktieägarna i Skandinaviska Banken och

Stockholms Enskilda Bank på bolagsstämmor beslutat att de båda bankerna skulle överlåta sina rörelser samt att bankerna skulle träda i likvidation. Vid angivna förhållanden finner nämnden att — oavsett om aktieägare biträtt ifrågavarande beslut eller ej — fråga icke kan anses vara om sådan tvångsförsäljning som anges i 35 § 3 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen. På grund härav besvarar nämnden nekande den av sökandena framställda frågan.

I besvär hos Regeringsrätten fullföljde sökandena sin talan.

Den 27 september 1972 meddelade Regeringsrätten följande dom:

Kungl. Maj:t, som ej i målet har att pröva om tvångsförsäljning kan anses ha förelegat för aktieägare, vilken röstat nej vid bolagsstämmorna, gör ej ändring i det slut överklagade förhandsbeskedet innehåller.

#### 4) Kapitalplacersingsaktier? (Jfr nr 3/1962 p. 8)

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde Lantbrukarnas Riksförbund, förening u. p. a.<sup>1</sup>, Stockholm, bl. a.:

Lantbrukarnas Riksförbund, förening u p a, med säte i Stockholm, får härmed ansöka om förhandsbesked rörande skattskyldigheten enligt 54 § a) kommunalskattelagen.

Lantbrukarnas Riksförbund, förening u p a (tidigare Sveriges Lantbruksförbund, förening u p a) är centralorgan för den ekonomiska föreningsrörelsen. Vid sidan härav finns Lantbrukarnas Riksförbund, ideell förening (tidigare Riksförbundet Landsbygdens Folk) som är en facklig organisation med uppgift att tillvarata den jordbrukande befolkningens intressen.

<sup>1</sup> Publicerat med föreningens medgivande.

Från den 1 januari 1971 har de båda förbundens verksamhet samordnats på det sättet att stämman, styrelse och verkställande direktör utgörs av samma personer. Den tredje länken på det centrala planet är Lantbrukarnas Ekonomi AB (tidigare Lantbruksförbundets Ekonomi AB) som är helägt dotterbolag till den ekonomiska föreningen.

Syftet med den ekonomiska föreningens verksamhet framgår av föreningens ändamålsparagraf, som lyder:

”Riksförbundet, som är en opolitisk organisation, har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen samt jordbrukarnas ekonomiska och sociala intressen i allmänhet och skall till fullföljande härav

1. Företräda jordbruket i frågor, som för detsamma är av allmän betydelse,
2. utföra uppgifter, som är gemensamma för jordbrukets ekonomiska organisationer,
3. ordna ett fast samarbete såväl mellan jordbrukets ekonomiska organisationer som mellan jordbrukets ekonomiska och fackliga organisationer,
4. för medlemmarnas räkning bedriva ekonomisk verksamhet, som är av betydelse för medlemmarna och jordbruket.”

Som finansiellt underlag för verksamheten ligger ett insatskapital i den ekonomiska föreningen. Det vid utgången av år 1970 tecknade insatskapitalet var, som framgår av bifogade årsberättelse, 160 milj kr, varav 129 milj kr inbetalats. Den del av insatskapitalet, som placerats i aktier och andelar, är med ett par mindre undantag, nämligen Sveriges Radio och Reso, placerade i dotterföretag eller företag, vilkas verksamhet är av betydelse för lantbruket, antingen direkt eller indirekt via den ekonomiska föreningsrörelsen. Största postererna ligger som framgår av årsberättelsen i Allmänna Svenska Utsädes AB samt; Jordbrukets Bank. Tidigare ägde dåvarande Lantbruksförbundet och KF hälften av aktierna i AB Svenska Salpeterverken. Denna aktiepost har avvecklats under 1970.

Den del av insatskapitalet, som på ovan nämnt sätt ej ligger i aktier och andelar, är förutom i fastigheter placerad i lån till

dotterföretag eller medlemsföreningar. Vidare utnyttjas insatskapitalet som säkerhet för borgensåtaganden åt föreningarna, antingen direkt för lån som föreningarna själva tagit upp eller indirekt såsom säkerhet för lån vilka upptagits av förbundet för vidareutlåning till föreningarna.

Sedan år 1961 drivs den ekonomiska föreningens penningförvaltande verksamhet, serviceverksamhet, tidnings- och förlagsverksamhet samt därmed likartad verksamhet genom det tidigare nämnda helägda dotterbolaget, Lantbrukarnas Ekonomi AB. Vissa frågor i samband med överflyttningen av verksamheten till ekonomibolaget var föremål för framställning om förhandsbesked till riksskattenämnden. Ärendet avgjordes av riksskattenämnden den 1 juni 1961. I framställningen lämnades då en redovisning för förhållandena mellan den ekonomiska föreningen och ekonomibolaget. Dessa sakförhållanden är alltså för handen, varför föreningen i detta avseende hänvisar till den år 1961 lämnade redogörelsen.

Den totala årliga omsättningen hos de anslutna affärsdrivande organisationerna, mejeri-, slakteri-, SLR-, skogsägareorganisationen osv, uppgår för närvarande till ca 12 miljarder kr, varav för mejeriorganisationen ca 3 miljarder kr och för slakteriorganisationen ca 3,5 miljarder kr. Av det svenska lantbrukets för avsalu avsedda jordbruksproduktion levereras ca 85 procent till de olika direkt eller indirekt anslutna branschföreningarna.

Under efterkrigstiden har jordbrukets ekonomiska föreningsrörelse genomgått en stark omdaning. Denna omdaning pågår ännu och har accelererat under senare år. I huvudsak innebär den dels en utbyggnad av anläggningar för vidareförädling av råvarorna, dels en sammanslagning av föreningar genom fusioneringar till större föreningar. Bakom denna omvandling ligger dels den tekniska utvecklingen, dels också den snabba strukturomdaning som skett inom handeln och på marknadsföringens område.

Tidigare hade jordbrukets ekonomiska föreningsrörelse egna butiker, huvudsak-

ligen specialbutiker för mjölk- och mejeriprodukter samt för kött och charkuterivaror. Denna detaljhandelsorganisation har nu praktiskt taget helt avvecklats som följd av handelns strukturomdaning, genom vilken butiker av nämnda slag ej längre är ekonomiskt rationella. I stället koncentrerar föreningsrörelsen sina resurser på det som anses alltmer angeläget, nämligen vidareförädling av råvarorna, produktutveckling och aktiv marknadsföring med bl a syftet att sälja en större del av sortimentet som märkesvaror.

Denna marknadsföringspolitik och behovet av en aktiv marknadsföring aktualiserar emellertid ånyo förhållandet till handeln efter de förändringar som där uppstått. Genom handelns strukturomdaning har dess inköp koncentrerats till ett fåtal storköpare. I stort sett är numera inköpen av föreningsrörelsens och därmed av det svenska lantbrukets produkter koncentrerade till fem storköpare. En sådan koncentration kan, om några av dessa inköpare radikalt ändrar sin inköpspolitik, antingen genom att själva öka sin egen råvaruproduktion och förädling eller genom att, eventuellt i samband med ägareskifte, i större utsträckning övergå till att marknadsföra produkter från andra livsmedelsföretag, få besvärande konsekvenser för lantbrukets föreningsrörelse.

Två av nämnda storköpare är varuhuskedjorna Ählén och Holm AB (Ähléns) och Nordiska Kompaniet AB (NK). I Ähléns utgör livsmedlen nära 50 procent av omsättningen och i NK något över 50 procent. Tillsammans svarar de nu för ca 10 procent av livsmedelshandeln i Sverige. De har för närvarande ingen egen förädlingsverksamhet. Som börsnoterade bolag kan emellertid deras ägareförhållanden lättare ändras än vad gäller övriga företags. Möjligheten av en sådan ändring förstärkes också av den hårdnande konkurrensen liksom av den alltmer påtagliga internationaliseringen av handeln. Samtidigt erbjuder just deras ställning som börsnoterade bolag möjlighet för föreningsrörelsen till ägareintegration och därmed möjlighet till kontaktformer med denna

grupp inom livsmedelshandeln. En sådan ägareintegration har bedömts lämpligast böra ske genom Lantbrukarnas Riksförbund, förening u p a.

Varuhusaktierna har som bekant haft en ogynnsam kursutveckling och betydligt ogynnsammare än genomsnittet för de börsnoterade bolagen. De betraktas ej längre som tillväxtaktier, och med den hårda konkurrens och de kostnadsstegringar, som råder inom branchen, är det intetroligt att de framdeles blir tillväxtaktier. Ett aktieförvärv för föreningens vidkommande är ej heller såsom framgått av ovanstående avsett som en kapitalplacering utan som ett led i marknadsföringen av vägarna att finna nya integrationsformer med handeln för att stärka möjligheterna att marknadsföra föreningsrörelsens produkter.

Mot denna bakgrund har föreningen börjat förvärva aktier i de två varuhuskedjorna.

Föreningens innehav av aktier är för närvarande i Ähléns 5,5 procent av aktiekapitalet, motsvarande 4 procent av rösträtten och i NK 1,8 procent av aktiekapitalet, motsvarande 1,8 procent av rösträtten.

Enligt bestämmelserna i 54 § kommunalskattelagen är bland annat svensk ekonomisk förening frikallad från skattskyldighet för utdelning på sådan aktie i svenskt aktiebolag, som inte innehas i kapitalplaceringssyfte. Av anvisningarna till nämnda paragraf framgår vidare ett aktie inte skall anses innehavd i kapitalplaceringssyfte i två fall, nämligen *dels* om det sammanlagda röstetalet för ägarnas aktier i det utdelande bolaget vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mera av röstetalet för samtliga aktier i bolaget, *dels* om det göres sannolikt att innehavet av aktier betingas av den rörelse eller det jordbruk eller skogsbruk, som bedrivs av aktiens ägare eller av aktiebolag eller ekonomisk förening som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå ägaren nära.

Mot bakgrund av vad här ovan sagts om

anledningen till förvärven av ifrågavarande aktieposter gör föreningen gällande att dess innehav av ovannämnda aktier skall anses vara betingat av verksamheten.

Föreningen anhåller därför om förhandsbesked att — under förutsättning att föreningens innehav av aktier i Åhléns och NK vid beskattningsårets utgång minst uppgår till de tidigare angivna procenttalen — innehavet betingas av den bedrivna verksamheten och att i följd härav föreningen skall vara frikallad från skattskyldighet för utdelning på aktierna.

Det antecknades att under hand inhämtats, att större delen av föreningens aktier i Åhlén och Holm Aktiebolag och Nordiska Kompaniet Aktiebolag hade förvärvats under år 1971 och att aktierna inte till någon del hade förvärvats före respektive utdelningstillfällen år 1970.

Den 23 november 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner, att sökandeföreningen gjort sannolikt att innehavet av aktierna i Åhlén och Holm Aktiebolag och Nordiska Kompaniet Aktiebolag betingas av rörelse som föreningen närstående företag bedriver.

På grund härav förklarar nämnden, jämlikt 54 § första stycket a) kommunal-skattelagen och punkt 1 andra stycket av anvisningarna till nämnda paragraf, att föreningen icke är skattskyldig för utdelning på aktierna ifråga.

Tre ledamöter var skiljaktiga. En ledamot anförde med instämmande av de två övriga:

Sådana omständigheter föreligger inte att ifrågavarande aktier vid beskattningsårets utgång kan anses innehavda av föreningen i annat än kapitalplacersyfte. Jag anser därför att föreningen bort meddelas det förhandsbeskedet, att föreningen inte skall vara frikallad från skattskyldighet för utdelningen på aktierna.

I besvär hos Regeringsrätten hemställde vederbörande skattechef, att föreningen måtte förklaras inte vara frikallad från skattskyldighet för utdelning på ifrågavarande aktier.

I dom den 25 juli 1972 beslöt Regeringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

(Solna den 20 oktober 1972)

R I: 72



Meddelanden från

# Riksskatteverket

I

Årg. 2 Serie I ang. direkt skatt

Nr 8 1972

---

**1) Avdrag för representation och liknande ändamål (Jfr nr 5/1971 p. 1)**

Riksskatteverket har vid sammanträde den 12 oktober 1972 beslutat, att anvisningarna rörande avdrag för representation och liknande ändamål skall för kalenderåret 1973 ha oförändrad lydelse.

**2) Beskattning av vissa naturaförmåner (Jfr nr 5/1971 p. 3)**

Den 18 november 1971 beslöt riksskatteverket den ändringen av anvisningarna angående beskattning av vissa naturaförmåner att det stycke under rubriken "II. Förmåner vilkas skatteplikt beror av värdet" som börjar med orden "Värdet av" och slutar med "för lunchen" skulle vid 1972 års taxering ha ändrad lydelse. Riksskatteverket har den 23 november 1972 beslutat att nämnda stycke i anvisningarna skall med avseende på 1973 års taxering ha följande ändrade lydelse.

"Värdet av förmån av subventionerad

lunch kan i regel beräknas med utgångspunkt från det i källskattetabellerna för inkomståret angivna värdet av fri kost, ett mål om dagen, vid korttidsanställning. Detta värde anges i 1972 års tabeller till 4 kr 50 öre. Vid 1973 års taxering bör därför förmånen av subventionerad lunch normalt beräknas till ett belopp per dag, som motsvarar skillnaden mellan 4 kr 50 öre och det pris den anställda erlagt för lunchen."

**3) Värdering av förmån av fri bil vid inkomst av tjänst (Jfr nr 4/1971 p. 1)**

Riksskatteverket har den 8 november 1972 beslutat att ifrågavarande anvisningar skall *med tillämpning vid 1973 års taxering* erhålla följande ändrade lydelse.

Värdet av förmån av fri bil vid inkomst av tjänst bör – med beaktande av vad i det följande sägs – vid inkomsttaxeringen upptas till det belopp som i nedanstående tabell anges för den prisklass och vid den körsträcka, varom fråga är.

R I: 73

Prisklass (cirka priser) samt <i>exempel</i> på däri ingående bilmärken	Värde vid årlig körsträcka (privatkörning) av				
	500 mil	1.000 mil	1.500 mil	2.000 mil	2.500 mil
I 15.000 ..... Volkswagen 1300 Ford Escort Opel Kadett	2.900	3.900	5.200	6.200	7.200
II 18.000 ..... Saab V 4 Peugeot 204 Ford Capri	3.200	4.200	5.700	6.700	7.700
III 22.000 ..... Volvo 142/144 Opel Rekord 1700 Peugeot 504 Saab 99	3.800	5.000	6.700	7.800	8.900
IV 30.000 ..... Mercedes 200/220 Volvo 164 BMW 2000	5.200	6.500	8.600	10.000	11.300
V 38.000 ..... Ford Mustang Dodge Dart	6.500	8.100	10.700	12.400	14.000
VI 50.000 ..... Mercedes 280 CE Jaguar 4,2 Buick	7.800	9.600	12.600	14.400	16.300

I tabellen angivna värden är avsedda att användas i fråga om inkomst av tjänst. Värdena är emellertid inte tillämpliga om bilen uppenbarligen anskaffats huvudsakligen för förmånshavarens privata bruk, vilket exempelvis kan vara fallet i fråga om anställd, som är huvudaktieägare i familjebolag eller som är anhörig till sådan person. I sådana fall bör, allt efter bilens användning, hela eller större delen av den arbetsgivarens rörelse påförda bilkostnaden tas till beskattning hos förmånshavaren såsom bilförmånsvärde; dock bör nu angivna regel i intet fall leda till att bilförmånen upptas till *lägre* värde än vad som gäller enligt tabellen.

De i tabellen upptagna värdena är avsedda som riktvärden och bör sålunda, då anledning därtill föreligger, jämkas uppåt

eller nedåt. Anledning till dylik jämkning kan exempelvis föreligga beträffande sådana anställda, som företar bilresor i tjänsten med övernattnings utom bostadsorten i så betydande utsträckning, att de kan antas allenast i ringa omfattning utnyttja bilen under fritiden, t. ex. vissa handelsresande och likställda. Jämkning bör emellertid som regel inte ske endast på basis av mera allmänt hållna uttalanden av förmånshavaren, som denne inte förmått göra sannolika.

Om den årliga körsträckan för privatkörning över- eller understiger i tabellen angivna körsträckor, bör förmånsvärdet i motsvarande mån justeras. Värdet bör dock inte upptas *lägre* än i tabellen angivet värdebelopp för 500 milskörning, om ej särskilda skäl till annat föranleder.

Om bilen används för körning mellan bostad och arbetsplats, bör även sådan körning betraktas som privat körning och alltså medräknas vid bestämmandet av bilförmånens värde. Avdrag för dylika resor erhålles i stället med belopp motsvarande skäligen kostnad härför (i regel 3 kronor 40 öre per mil t. o. m. 1.000 mil och 2 kronor 10 öre per mil för överskjutande körsträcka; dock att dylikt avdrag erhålles endast under vissa förutsättningar – särskilda anvisningar härom finns utfärdade), dock högst med belopp som svarar mot den andel av förmånens värde som belöper på dessa resor. I nu avsedda fall bör den årliga körsträckan för *annan* privatkörning än mellan bostad och arbetsplats inte upptas *lägre* än till 500 mil, om ej särskilda skäl till annat föranleder.

Om förmånshavaren visar att han ersatt arbetsgivaren med visst belopp för att få njuta bilförmånen eller visar att förmånshavaren själv betalat bensinkostnader, leasingkostnader eller dylikt, bör förmånsvärdet sänkas med ett belopp motsvarande vad förmånshavaren sålunda utgivit. Den omständigheten, att bilen stått i ett garage tillhörande förmånshavarens bostadsvilla, bör dock inte föranleda sänkning av förmånsvärdet.

Om privatchaufför ingår i förmånen bör förmånsvärdet höjas. Höjningen bör därvid utgöra 2.000 kronor vid körsträcka (privatkörning) om 1.000 mil för år. Beloppet bör jämkas med hänsyn till den faktiska körsträckan, varigenom tilläggsvärdet kommer att variera med den tid chauffören disponerats för privatkörningen.

I fråga om bilar i prisklasser, som ligger mellan de i tabellen angivna, samt för bilar, vilkas anskaffningsvärde överstiger i

tabellen angivna högsta prisklass, bör förmånsvärdet i motsvarande mån justeras.

Om det är uppenbart, att förmånshavaren disponerar en väsentligt större och dyrare bil än han med hänsyn till sitt inkomstläge och sina förhållanden i övrigt skulle hållit sig med, om han själv skulle stått för kostnaderna för bilen, bör förmånsvärdet beräknas efter bil i lägre prisklass.

De i tabellen angivna förmånsvärdena är i första hand avsedda att tillämpas beträffande personbilar men bör i regel tillämpas oförändrade även beträffande bilar av typen stationsvagn, ”combi”-modell eller liknande. Om bilen anordnats huvudsakligen för varutransport, bör däremot viss justering nedåt av förmånsvärdet ske.

Det kan antas, att nöjaktigt utredning ofta inte kommer att föreligga beträffande omfattningen av den privata körningen. Det blir därför nödvändigt att i dylika fall bygga på en schablonregel. I enlighet härmed bör – i sådana fall då det inte visas eller göres sannolikt, att körsträckan varit kortare eller längre, och då inte de i det föregående angivna reglerna till annat föranleder – förmånsvärdet beräknas med utgångspunkt från en antagen årlig körsträcka (privatkörning) av 1.000 mil.

#### 4) Tolkningen av begreppet ”den vanliga verksamhetsorten”

Riksskattenämnden har den 14 december 1966 meddelat anvisningar (Meddelanden från Riksskattenämnden, Serie I, nr 2/1967 p. 1 med ändringar Serie I, nr 9/1970 p. 5) angående avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst. Av anvisningarna framgår, att med resa, som berättigar till avdrag för ökade levnadskostnader (tjänsteresa), bör förstås

sådan resa, som är föranledd av förrättning utom den vanliga verksamhetsorten och som är beordrad av arbetsgivaren.

I anvisningarna har följande allmänna riktlinjer angivits till ledning för bedömningen av begreppet ”den vanliga verksamhetsorten”.

”I första hand bör avgöras huvuvida den skattskyldige kan anses ha ett *särskilt tjänsteställe* eller inte. Finns särskilt tjänsteställe, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt från tjänstestället. I allmänhet torde av omständigheterna framgå var detta är beläget. För anställda på kontor och verkstäder, i butiker o. dyl. är sålunda tjänstestället den byggnad, där vederbörande i regel har sin arbetsplats. Vissa anställda såsom serviceingenjörer, inspektörer, chaufförer m. fl., vilkas tjänstgöring är mera rörlig, har inte alltid fast arbetslokal. För dessa bör som tjänsteställe betraktas den lokal, där vederbörande hämtar och inlämnar arbetsmaterial, mottager arbetsorder och redovisar för deras utförande etc. För en del anställda saknas dock särskilt tjänsteställe. Så torde exempelvis vara fallet för flertalet anställda inom byggnads- och anläggningsbranscherna. I dylika fall bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt från den anställdes bostad.”

Det har framkommit att oklarhet ibland råder i vilka fall den skattskyldiges vanliga verksamhetsort med tillämpning av anvisningarna bör bestämmas med utgångspunkt från den lokal, där han hämtar och inlämnar arbetsmaterial etc. respektive från hans bostad. Riksskatteverket har därför den 12 oktober 1972 beslutat göra följande uttalande till ledning för tolkningen av begreppet ”den vanliga verksamhetsorten”.

De citerade anvisningarna innebär att

som den skattskyldiges vanliga verksamhetsort bör anses den ort inom vilken han har sitt tjänsteställe, d. v. s. där han i regel har sin arbetsplats. Denna huvudregel bör tillämpas även då den skattskyldiges arbetsplats inom en ort växlar. Den bör också gälla i det fall den skattskyldige tidvis har sin arbetsplats på en ort och tidvis på en annan om omständigheterna därvid är sådana att den skattskyldige kan anses i regel ha sin arbetsplats inom en ort.

Förhållanden som här nämnts förekommer exempelvis vid anställning hos företag, som utför entreprenadarbeten bl. a. på varv. Tillgången på arbetstillfällen inom en större tätort är därvid ofta sådan att den anställda kan – även på längre sikt – förvänta sig att i huvudsak få ha sin arbetsplats där. Denna ort bör då anses utgöra den anställdes vanliga verksamhetsort.

#### 5) Avdrag för kostnad för resor med bil mellan bostad och arbetsplats (Jfr nr 4/1971 p. 2)

Enligt punkt 4 första stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen äger skattskyldig rätt att från intäkt av tjänst avdraga ”skäligen kostnad” för resor till och från arbetsplatsen, där denna varit belägen på sådant avstånd från hans bostad, att han behövt anlita och även anlitat särskilt fortskaffningsmedel. Enligt andra stycket nämnda anvisningspunkt fastställer riksskatteverket för varje kalenderår grunder för beräkningen av de avdrag som får göras när den skattskyldige använder egen bil för resor till och från arbetsplatsen.

Riksskatteverket har den 12 oktober 1972 beslutat att – med avseende på 1973 års taxering – fastställa nedan angivna grunder för beräkning av avdrag vid användning av egen bil för resor till och från arbetsplatsen.

Såsom skäligen kostnad för resor till och från arbetsplatsen bör vid taxering i regel anses lägsta avgift för tillgängligt allmänt kommunikationsmedel, såsom järnväg, spårväg eller buss.

Om skattskyldig för sådana resor mellan bostad och arbetsplats, som avses i punkt 4 första stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen, använder bil i stället för allmänt kommunikationsmedel, bör skäligen avdrag för bilkostnader medges därest följande båda förutsättningar föreligger, nämligen

*att* vägvståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst en halv mil samt

*att* det av omständigheterna *klart framgår*, att användandet av bil i stället för allmänt kommunikationsmedel *regelmässigt* medför en tidsvinst av minst en och en halv timme sammanlagt för fram- och återresan.

Vid beräkning av tidsvinsten bör hänsyn tas jämväl till den tid, som åtgår för att uppsöka parkeringsplats och gå till och från parkeringsplatsen, till den trafikintensitet som råder vid den tid av dygnet, då resan företas, samt till den tidsförlust som uppkommer genom att den skattskyldige, i syfte att undvika körning under rusningstid, ankommer till arbetsorten (arbetsplatsen) tidigare eller lämnar den senare än vad som är motiverat med hänsyn till arbetstidens förläggning. För skattskyldig med flera fasta arbetsplatser eller med flera arbetspass per dygn bör såsom tidsvinst anses den sammanlagda tidsvinsten per dygn genom användandet av bil för resorna i fråga.

Skattskyldig, som *i sin tjänst* regelmässigt använder bil, bör medges avdrag för bilkostnader för resor mellan bostaden och

den fasta arbetsplatsen oavsett avståndet och tidsvinsten.

Om allmänt kommunikationsmedel saknas bör skattskyldig, som använder bil för resor mellan bostad och arbetsplats, medges skäligen avdrag för bilkostnader oavsett tidsvinsten, under förutsättning att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst 2 kilometer.

Som skäligen avdrag för bilkostnader bör i ovan avsedda fall anses 3 kronor och 40 öre för körd mil t. o. m. 1.000 mil per år och för körsträckor däröver 2 kronor och 10 öre för mil. Den omständigheten, att den skattskyldige eventuellt använder större bil vid sina ifrågavarande resor och att hans kostnader av sådan anledning är högre än de angivna beloppen, bör inte medföra, att avdrag medges med högre belopp än nyss sagts.

Uppbär den skattskyldige ersättning av medåkande bör, där ej särskilda omständigheter till annat föranleder, avdraget för varje medåkande minskas med en fjärdedel av det belopp för mil, varmed avdrag eljest skolat medges. Minskningen bör dock högst uppgå till ett belopp motsvarande den ersättning som sammanlagt uppburits.

Om skattskyldig på grund av ålder, sjukdom eller handikapp är nödsakad att använda bil för resor till och från arbetsplatsen, bör avdrag för bilkostnad medges även om avståndet är mindre än förut sagts och utan hänsyn till eventuell tidsvinst. Avdraget bör i dylika fall – i den mån detta är fördelaktigare för den skattskyldige – medges med den del av de faktiska bilkostnaderna under året, som efter förhållandet mellan, å ena sidan, den sammanlagda körsträckan under året för körningar till och från arbetsplatsen och å andra sidan,

den totala körsträckan belöper på förstnämnda körningar.

Riksskatteverkets nu gjorda uttalanden har inte avseende på frågan om avdrag för resekostnader, varom sägs i punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen. De gäller sålunda inte beträffande handelsresande och jämförliga yrkeskategorier, ej heller eljest i fråga om avdrag för egentliga tjänsteresor företagna med bil.

#### **6) Beskattningsfrågor i samband med överlåtelse av aktie i Svenska Aktiebolaget Bromsregulator till Wilh. Sonesson Aktiebolag (apportemission)**

Styrelsen för Wilh. Sonesson Aktiebolag, nedan kallat Sonesson, beslöt – efter samråd med styrelsen för Svenska Aktiebolaget Bromsregulator, nedan kallat Bromsregulator – den 27 april 1972 att erbjuda aktieägarna i Bromsregulator att till Sonesson överlåta sina aktier i Bromsregulator. För överlåtelsen gällde bl. a. följande:

För varje aktie i Bromsregulator skulle erhållas en nytecknad aktie på nominellt 100 kr i Sonesson, berättigande till utdelning fr. o. m. för räkenskapsåret 1972. Aktierna i Bromsregulator skulle vara åtföljda av talonger med kuponger fr. o. m. nummer 49. Överteckning fick ej äga rum.

Erbjudandet offentliggjordes den 2 maj 1972. Den 16 maj 1972 utgick den tid inom vilken aktieägarna i Bromsregulator hade att begagna sig av erbjudandet. För affärens genomförande uppställdes såsom villkor,

*dels* att Sonessons bolagsstämma godkände för affärens genomförande erforderlig kapitalökning,

*dels* att erbjudandet före den 16 maj 1972 accepterades av ägare representerande minst 60 % av samtliga aktier i Broms-

regulator eller det mindre antal som Sonesson fann godtagbart.

Erbjudandet hade före den 16 maj 1972 accepterats av ägare svarande för 80 % av samtliga aktier i Bromsregulator.

Den 25 april 1972 sammanträdde styrelsen för Sonesson och beslöt – under förutsättning av bolagsstämmans godkännande jämlikt 63 § aktiebolagslagen – att aktiekapitalet i Sonesson skulle ökas genom nyteckning av högst 72 000 aktier (7 200 000 kr) mot tillskott av aktier i Bromsregulator. Den 25 maj 1972 sammanträdde aktieägarna i Sonesson till ordinarie bolagsstämma och fattade ett första beslut om ändring av bolagsordningen för att möjliggöra den kapitalökning som styrelsen beslutat. Den 12 juni 1972 sammanträdde aktieägarna i Sonesson till extra bolagsstämma och fattade ett för giltigheten erforderligt andra beslut om ändring av bolagsordningen. Stämman fattade också samma dag beslut om att godkänna styrelsens beslut den 25 april 1972 om ökning av aktiekapitalet i Sonesson mot apport av aktier i Bromsregulator.

Efter Kungl. Patent- och Registreringsverkets godkännande av teckningslistan den 21 juni 1972 tecknades den 27 juni samma år 57 600 aktier i Sonesson, motsvarande 80 % av samtliga aktier i Bromsregulator.

I framställning till riksskatteverket (RSV) har hemställts, att RSV till främjande av en enhetlig taxering ville lämna taxeringsmyndigheterna anvisningar om tillämpningen av realisationsvinstbeskattningsreglerna beträffande följande frågor:

1. Till vilket pris skall aktie i Svenska Aktiebolaget Bromsregulator anses avyttrad till Wilh. Sonesson Aktiebolag?

2. Vad skall aktietecknares anskaffningskostnad för de nytecknade aktierna i Wilh. Sonesson Aktiebolag anses utgöra?

3. Vilken dag skall aktierna i Svenska Aktiebolaget Bromsregulator anses ha blivit överlätna respektive vilken dag skall aktierna i Wilh. Sonesson Aktiebolag anses ha blivit förvärvade av aktietecknarna?

RSV – som i ärendet inhämtat yttranden från allmänna ombudet för mellankommunala mål och från skattechefen hos länsstyrelsen i Malmöhus län – har den 8 november 1972 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande.

Ifrågavarande aktieteckning har skett under förutsättning att bolagsstämma i Sonesson godkände för affärens genomförande erforderlig ökning av aktiekapitalet. Något för Sonesson bindande ställningstagande till frågan om aktieteckningen har inte skett förrän i och med att dylikt godkännande lämnats på extra bolagsstämma den 12 juni 1972. På grund härav bör de aktier i Bromsregulator, vilka Sonesson i enlighet med erbjudandet förvärvat såsom apportegendom, anses avyttrade av aktietecknarna den 12 juni 1972. Avyttringen bör ifråga om varje aktie i Bromsregulator anses ha skett till ett pris, som motsvarar den på Stockholms Fondbörs den 12 juni 1972 noterade lägsta betalkursen på en aktie i Sonesson, 399 kr. De nytecknade aktierna i Sonesson bör efter motsvarande grund anses ha av aktietecknarna förvärvats den 12 juni 1972 och till ett anskaffningsvärde av 399 kr för varje aktie.

**7) Angående den kapitaliseringsprocent, som vid 1973 års taxering bör tillämpas vid värdering av icke börsnoterade aktier vid beräkning av skattepliktig förmögenhet**

Riksskatteverket har vid sammanträde den 8 november 1972 beslutat att såsom

anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna göra följande uttalande.

I riksskatteverkets anvisningar för värdering av icke börsnoterade aktier (Meddelanden från Riksskatteverket, Serie I, nr 7/1972 p. 1) har – ifråga om rörelsedrivande bolag, som inte är fåmansbolag – gjorts bl a följande uttalande angående kapitaliseringsprocenten vid bestämmandet av avkastningsvärdet (sid R I:58):

”Kapitaliseringsprocenten vid bestämmande av avkastningsvärdet bör stå i relation till den genomsnittliga procentsatsen för den effektiva förräntningen av aktier i börsnoterade bolag inom den bransch varom fråga är. I allmänhet torde skäl finnas för en viss höjning av ifrågavarande genomsnittliga kapitaliseringsprocent, eftersom vid penningplacering i icke börsnoterade aktier placerarna vanligen ställer större krav på avkastning än vid placering i börsnoterade aktier, vilka – i motsats till de icke börsnoterade – relativt lätt kan omsättas i pengar. När en uppjustering av kapitaliseringsprocenten skäligen anses böra ske, bör höjningen vanligen inte överstiga en procent. Vid bestämmande av kapitaliseringsprocenten bör särskilt beaktas graden av bolagets konsolidering. Uppjusteringen bör ske med större försiktighet när fråga är om bolag, som ifråga om storlek och aktiernas spridning står nära sådana bolag vars aktier noteras på börsen.”

Vidare har i samma anvisningar – ifråga om förvaltningsbolag, som inte är fåmansbolag – beträffande kapitaliseringsprocenten uttalats (sid R I:65):

”Kapitaliseringsprocenten bör därvid – i enlighet med den princip som förordats beträffande rörelsedrivande bolag, som inte är fåmansbolag – stå i relation till den genomsnittliga procentsatsen för den effektiva förräntningen av aktier i börsno-

terade förvaltningsbolag. Vad som anförts beträffande de rörelsedrivande bolagen om skäl för en viss höjning av ifrågavarande genomsnittliga kapitaliseringsprocent bör i tillämpliga delar gälla även för här avsedda förvaltningsbolag.”

Med hänsyn till den ekonomiska utveckling som ägt rum under år 1972 bör vid 1973 års taxering, i de fall en höjning av kapitaliseringsprocenten vidtas i enlighet med ovan angivna riktlinjer, en något större höjning ifrågakomma än som förordats i den ovan citerade anvisningen. Den totala höjningen av kapitaliseringsprocenten bör dock regelmässigt inte överstiga 1 ½ procent.

#### 8) Uppgifter om effektiv förräntning på aktier i börsnoterade aktiebolag m. fl. till ledning för aktievärdering vid 1973 års taxering

Riksskatteverket har den 8 november 1972 beslutat att till skattecheferna överlämna en genom verkets försorg utarbetad förteckning, utvisande den effektiva förräntningen på aktier i vissa börsnoterade bolag och bolag noterade på fondhandlarlistan. Förteckningen är avsedd att tjäna till ledning för värdering av icke börsnoterade aktier av ifrågavarande slag vid 1973 års taxering. Förräntningen är – i enlighet med den princip som tillämpats vid utarbetande av motsvarande förteckningar för tidigare år – i regel beräknad med hänsyn till den år 1972 beslutade utdelningen på stamaktier. I förteckningen angivna procenttal utgör ett justerat medeltal av den effektiva förräntningen i förhållande till köpkurserna per den 1 september och den 2 oktober 1972.

I förteckningen har angivits följande

genomsnittliga förräntning på aktier avseende nedan angivna branscher:

Järn- och stålmanufaktur, mekaniska verkstäder	4,0 %
Byggnadsentreprenörbolag	5,0 %
Skogsindustri	
Trä- och cellulosaindustri	6,0 %
Pappersbruk och grafisk industri	7,0 %
Textilindustri	8,0 %
Kemisk-teknisk industri	
Läkemedelsindustri	2,0 %
Färgindustri	7,5 %
Övrig kemisk-teknisk industri	5,0 %
Varuhandel	6,5 %
Rederier	7,0 %
Fastighetsbolag	3,0 %
Investmentbolag	5,0 %

#### 9) Angående tillämpning av den s. k. nettometoden (Jfr nr 7/1968 p. 6 och där gjord hänvisning)

I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked anfördes i ansökningen bl. a.:

Undertecknat bolag får härmed anhålla om förhandsbesked i nedanstående skattefråga.

Bolaget har f. n. behov av utökade lokaler och har för avsikt att lösa problemet genom att mot erläggande av hyresrättserättning anskaffa utökade sådana.

Samtidigt, och för finansieringen härav, ämnar bolaget på annat företag överlåta hyresrätten till de nuvarande lokalerna för vilken hyresrätt bolaget erlagt ett betydande belopp, vilket vid tidpunkten ifråga i sin helhet kunde bortskrivas.

Fråga inställer sig nu: Äger bolaget rätt att – om inköpet och försäljningen av resp. hyresrätter äger rum under samma räkenskapsår – kvittningsvis nedbringa ersättningen för den nya hyresrätten mot vad som erhålles för de nuvarande lokalerna när det gäller den skattemässiga redovisningen.

Skälighet synes oss tala för en sådan möjlighet eftersom det här rör sig om vad som kan betecknas som ersättningsansskaffning.

Vi är givetvis införstådda med att ett eventuellt nettoöverskott vid transaktionernas genomförande omedelbart upptages till beskattning resp. att eventuell nettomerkostnad avskrivs i rörelsen med 20 % per år.

Efter remiss inkom vederbörande taxeringsintendent med yttrande över ansökningen. I sitt yttrande upplyste taxeringsintendenten bl. a., att bolaget vid 1971 års taxering tillämpat räkenskapsenlig avskrivning på inventarier och planenlig avskrivning på hyresrätt.

Den 16 maj 1972 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden förklarar att, om sökandebolaget under samma räkenskapsår avyttrar hyresrätten till sina nuvarande lokaler och förvärvar hyresrätt till nya lokaler samt övergår till att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning på hyresrätterna i fråga, sökandebolaget enligt punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen äger tillämpa den s. k. nettometoden på ifrågavarande hyresrätter. Nämnden förklarar vidare att, om sökandebolaget utan att övergå till räkenskapsenlig avskrivning på hyresrätterna under samma räkenskapsår företar ovan angivna respektive avyttring och förvärv, sökandebolaget äger även vid planenlig avskrivning av hyresrätterna tillämpa den s. k. nettometoden.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att förhandsbesked måtte meddelas av följande innebörd: Under förutsättning att såväl försäljning av den gamla hyresrätten som inköp av den nya sker under år 1972 och att den gamla hyresrätten blir helt avskriven vid

1972 års taxering besvaras bolagets frågeställning jakande.

Den 6 november 1972 beslöt Regeringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

**10) Innehavare av ständig besittningsrätt till en fastighet, på vilken de uppfört en bostadsbyggnad i enlighet med dem åvilande byggnads- och underhållsskyldighet, förvärvar fastigheten. Fråga i vad mån de vid beräkning av realisationsvinst på grund av försäljning av fastigheten är berättigade till avdrag för s. k. fast tillägg för bostadsbyggnaden samt för på fastigheten nedlagda förbättringskostnader**

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökandena hade sedan 1931 med ständig besittningsrätt innehaft den av Kungl. Maj:t och Kronan ägda fastigheten A i X kommun. På fastigheten fanns bl. a. en bostadsbyggnad, som sökandena uppfört 1935. Den 19 april 1971 hade sökandena genom köp förvärvat fastigheten av Kungl. Maj:t och Kronan för 45 000 kronor. Sökandena övervägde nu att sälja fastigheten och hemställde om förhandsbesked enligt följande.

Vi hemställer om besked i vilken mån realisationsvinstbeskattning inträder därest vi vidareförsäljer fastigheten för en högre köpeskilling. Är åborätt att jämställa med äganderätt i förevarande fall? Som framgår av handlingarna har inget värde beräknats på byggnaderna och endast reducerat värde på skogen. Skall detta föranleda att ingångsvärdet skall anses högre än 45 000 : -, därest hela förvärvet anses gjort först i och med det nu aktuella köpet.

Efter remiss inkom vederbörande skattechefer med yttranden över ansökningen, varjämte sökandena inkom med påminnel-

ser. I påminnelserna hemställde sökandena om förhandsbesked, huruvida de med hänsyn till den tid de innehaft fastigheten med besittningsrätt ägde rätt till s. k. fast tillägg för bostadsbyggnad samt huruvida de ägde uppta ett vid värdering år 1969 åsatt värde av 37 000 kronor som ingångsvärde för bostadsbyggnaden.

Efter riksskatteverkets hemställan avgav Kungl. kammarkollegiet särskilt yttrande.

I yttrandet anfördes bl. a. :

*Äganderätten till bostadsbyggnad på fastigheten A i X kommun*

Fram till försäljningen 19.4.1971 innehades fastigheten med ständig besittningsrätt, grundad på en kungl resolution 10.9.1686. Enligt denna resolution skulle innehavarna sitta odrivna vid hemmanet, så länge de väl och tillbörligen underhöll hemmanet med bruk och byggningar samt erlade skatten för hemmanet. Genom utslag 23.4.1930 antog länsstyrelsen sökandena till åbor ”med de rättigheter och skyldigheter, som tillkomme åboar i kronohemman”. Åbor på kronohemman hade genom kungl förordning 21.2.1789 (Lilienbergs lagsamling II s 89) tillförsäkrats rätt att sitta odrivna ”så länge de till hus och jord väl och försvarligen hävda deras åboende hemman”.

Som en förutsättning för besittningsrätten till fastigheten har således gällt att åborna skulle hålla denna bebyggd. Byggnadsskyldigheten omfattade enligt 2 kap 1 § byggningsbalken bl a boningshus. Att byggnadsskyldigheten fullgjordes skulle enligt 27 kap 1 § byggningsbalken kontrolleras vid ekonomisk besiktning.

Enligt ett av vederbörande landsfiskal 24.1.1938 avgivet yttrande, som här bilägges i fotokopia, hade sökanden ”i enlighet med bestämmelser vid en å hemmanet företagen ekonomisk besiktning” uppfört ett boningshus ”nästlidet år” för en kostnad av omkring 7.000 kronor. Förutsatt att den byggnad som avses i förevarande ärende är identisk med detta boningshus, har den alltså uppförts till fullgörande av åbornas byggnadsskyldighet. Byggnaden

har därigenom kommit att utgöra tillbehör till fastigheten, som ju ägdes av kronan. Åborna har alltså inte blivit ägare till byggnaden förrän genom förvärvet av fastigheten 1971.

Härefter ägde ytterligare skriftväxling rum.

Den 29 mars 1972 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner, att sökandena genom ifrågakomna köp år 1971 får anses ha förvärvat såväl marken till fastigheten A som de därå befintliga byggnaderna för en köpeskillning av 45 000 kronor. På grund härav förklarar nämnden, att sökandena vid beräkning av realisationsvinst på grund av försäljning av fastigheten skall beräkna ingångsvärdet för fastigheten med därå befintliga byggnader med utgångspunkt från den av sökandena år 1971 erlagda köpeskillningen på 45 000 kronor. Vidare förklarar nämnden, att det sålunda bestämda ingångsvärdet får omräknas med vederbörligt omräkningstal samt att – om avyttringen av fastigheten omfattar byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål – avdrag får ske med ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår från och med år 1971 till och med året före taxeringsåret som byggnaden funnits på fastigheten.

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde :

Av handlingarna i ärendet framgår att sökandena som innehavare av besittningsrätten till fastigheten A haft att upptaga garantibelopp för fastigheten som skattepliktig inkomst enligt 47 § kommunalskattelagen och ägt åtnjuta värdeminskningsavdrag för fastigheten. Vid sådant förhållande finner vi att sökandena jämlikt 64 § 1 mom. kommunalskattelagen skall likställas med ägare av fastighet. Visserligen föreligger inte någon direkt sam-

manknytning mellan bestämmelserna i 64 § 1 mom. kommunalskattelagen och 35 § 2 mom. kommunalskattelagen men det kan enligt vår mening inte uteslutas att för det speciella slag av besittningsrätt varom fråga är i ärendet, sökandena jämväl ur realisationsvinstbeskattningssynpunkt bör betraktas som ägare av fastigheten. I vart fall bör detta gälla de byggnader på fastigheten som bekostats av sökandena. Denna vår uppfattning bestyrks av att köpeskillingen enligt avtalet den 19 april 1971 inte speglar det faktiska värdet av fastigheten utan endast torde avse att täcka skillnaden mellan full äganderätt och den redan bestående besittningsrätten.

Vi anser från denna utgångspunkt att vid realisationsvinstberäkning i samband med avyttring av hela fastigheten ingångsvärdet bör bestämmas av följande faktorer:

anskaffningsvärdena vid olika tidpunkter för de byggnader som sökandena förvärvat eller uppfört på fastigheten, uppräknade på sedvanligt sätt

köpeskillingen enligt avtalet 1971 uppräknad från detta år

fast tillägg med 3 000 kronor per år för bostadsbyggnad från och med året för dess uppförande.

Skulle likväl trots vad vi ovan anført hela fastigheten med befintliga byggnader anses vara förvärvat den 19 april 1971 för 45 000 kronor, måste förvärvet i så fall enligt vår mening med hänsyn till taxeringsvärdet vid denna tidpunkt, 109 000 kronor, huvudsakligen vara benefikt, med de effekter detta får i fråga om alternativ vid realisationsvinstberäkningen.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökandena att de vid beräkning av realisationsvinst vid försäljning av fastigheten skulle anses berättigade till avdrag dels för så kallat fast tillägg för bostadsbyggnad från och med år 1935 dels för på fastigheten nedlagda förbättringskostnader eller därmed jämförliga kostnader.

I dom den 6 november 1972 beslöt Re-

geringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Två regeringsråd var skiljaktiga.

Det ena regeringsrådet anförde:

Enligt min mening bör riksskatteverkets förhandsbesked ändras till överensstämmelse med följande.

Sökandena har genom köp år 1971 förvärvat fastigheten A för 45 000 kronor.

Av handlingarna framgår att sökandena under den tid de hade ständig besittningsrätt till fastigheten haft utgifter för ny-, till- eller ombyggnad på densamma – bl a av dess bostadsbyggnad – och att förden skull någon ersättning för fastighetens byggnader icke inräknats i köpeskillingen. Med hänsyn härtill och till den särskilda arten av denna besittningsrätt måste sökandena anses berättigade att vid beräkning av avdrag enligt punkt 1 av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen beakta även utgifterna för ny-, till- eller ombyggnad i vad de avser byggnader, som fanns på fastigheten vid köpet år 1971.

Som sökandenas ingångsvärde skall därför upptagas summan av beloppet 45 000 kronor och det avdrag enligt nyssnämnda anvisningspunkt för förbättringskostnader som vad här ovan sagts om utgifter för ny-, till- eller ombyggnad föranleder. Vid omräkning av ingångsvärdet enligt punkt 2 tredje stycket samma anvisningar skall omräkningstal för förbättringskostnad bestämmas med hänsyn till tiden för kostnaden även i det fall att kostnaden är hänförlig till tid före år 1971.

Om sökandenas avyttring av fastigheten omfattar dess bostadsbyggnad får avdrag ske med ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår från och med byggnadens uppförande till och med året före taxeringsåret.

Det andra regeringsrådet anförde:

Enligt 64 § 1 mom. kommunalskattelagen skall vid taxering till kommunal inkomstskatt med ägare av fastighet likställas den, för vilken garantibelopp för fastighet skall upptagas såsom skattepliktig inkomst enligt 47 § samma lag fastän han icke är ägare. I sistnämnda bestämmelser

jämställes med ägare den som innehar fastighet med åborätt. Anledning saknas att antaga att stadgandet i 64 § 1 mom. icke skulle vara tillämpligt vid beräkningen av sådan realisationsvinst vid avyttring av fastighet som skall beaktas vid taxering till kommunal inkomstskatt eller att stadgandet således skulle ha en mera begränsad räckvidd än dess ordalydelse och placering i kommunalskattelagen ger vid handen. Sökandena skall följaktligen i skattehänseende anses ha varit ägare av fastigheten under den tid de innehaft denna med åborätt. På grund härav anser jag, att realisationsvinst vid avyttring av fastigheten skall beräknas som om sökandena innehaft fastigheten med äganderätt alltsedan sitt förvärv av åborätt samt att förhandsbeskedet skall utformas i enlighet härmed.

**11) Fråga om tillämpning av den s. k. treårsregeln i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL. Tillika fråga om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet med Schweiz (Jfr nr 3/1972 p. 3 och där gjord hänvisning)**

a) I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde A för egen del och såsom ombud för tre av sina döttrar bl. a.:

Min hemmavarande familj består av mig själv, min maka samt tre döttrar B, C och D, födda 1948, 1951 och 1958.

Samtliga familjemedlemmar är svenska medborgare utom maken, som är schweizisk medborgare. De tre hemmavarande döttrarna är ogifta. En ytterligare dotter E är sedan år 1969 gift med schweizisk medborgare, själv schweizisk medborgare och med maken bosatt i Zürich.

Närmaste anförvanter till den hemmavarande familjen är förutom dottern E:

maken: två bröder med deras familjer i Sverige samt en broder med familj i Västtyskland (föräldrarna döda)

makan: föräldrar och broder med familj, alla i Zürich.

De båda äldre av de angivna barnen har efter avslutade skolstudier (gymnasiet) i Sverige fortsatt sin utbildning i Schweiz.

De båda äldre barnen bor för närvarande hos sina morföräldrar i Zürich. Det yngsta går sedan april 1971 i skola i Zürich och bor tills vidare hos sin i Zürich bosatta äldsta syster.

Familjens förmögenhet framgår av avlämnade deklARATIONER, av vilka kopior bifogas. Beträffande AB X, vilket bolag helt ägs av familjen, dottern E och de tre ovan nämnda brödernas familjer, hänvisas till bilagda handlingar.

Familjen avser att före 1971 års slut utflytta till Schweiz och där bosätta sig i huset – – –, tillhörigt makans moder. I samband därmed uppges familjens nuvarande bostad i – – –, som övertas av utomstående person. Däremot behålls makans sommarvilla i – – – kommun.

Mannen har tidigare, under åren 1943–1946, vistats i Schweiz och därvid bl. a. varit verksam vid den schweiziska – – – koncernen, i vars tjänst han sedermera under femton år var anställd i Sverige. (Familjen är dubbelspråkig.)

Utflyttningen föranleds av att mannen åtagit sig uppgiften att med placering i Zürich koordinera marknadsföringen av familjebolagets produkter inom EFTA- och EEC-områdena samt att övervaka de finansiella och administrativa engagemangen i samband härmed, inkluderande bl. a. övervakning av ett tyskt dotterbolag i – – –. Detta avses ske i samarbete med svärfaderns företag, i vars verksamhet mannen också avses ta icke oväsentlig del. Detta företag har för närvarande c:a 170 anställda.

Nämnden äger förutsätta, att mannen vid utflyttningen erhållit uppehålls- och arbetstillstånd i Schweiz, att familjen hos de schweiziska skattemyndigheterna anmält inflyttningen till Schweiz och i fortsättningen blir där beskattade samt att mannen och döttrarna behåller sitt svenska medborgarskap, hustrun sitt schweiziska.

Mannen kommer att efter utflyttningen helt uppge sitt arbete för det svenska familjeföretagets räkning, i vad avser annat än det sysslande han åtagit sig på exportmarknaden enligt det ovan sagda, och kommer efter utflyttningen ej heller att

vara ledamot i styrelsen för något svenskt bolag. För sitt arbete för det svenska familjeföretagets räkning efter utflyttningen kommer mannen att erhålla ersättning från svenska och/eller utländska bolag inom företaget. Denna ersättning avses komma att vara av samma storleksordning som den han före utflyttningen uppburit och som framgår av hans självdeklarationer. Från den schweiziska firman kommer mannen att uppbära en lön av 20.000 à 30.000 Frs. årligen till att börja med. Nämnden äger förutsätta att mannen och döttrarna icke återflyttar till Sverige och att de i Sverige icke kommer att vistas mer än under en eller ett par semester-månader samt att mannen kommer att upprätthålla angivna båda tjänster fram till mannens pensionering tidigast vid 65 år.

Mannen och de tre döttrarna hemställer om besked, huruvida de eller någon eller några av dem efter utflyttningen till Schweiz skall vid beskattningen anses trots utflyttningen bosatta i Sverige. Om denna fråga för mannens del besvaras jakande, hemställer mannen om besked, huruvida hans ersättning på grund av anställning hos bolag inom det svenska familjeföretaget och hos den schweiziska firman är frikallad från beskattning i Sverige.

Efter remiss inkom vederbörande skattechef med yttrande över ansökningen.

I häröver inkomna påminnelser anförde A bl. a. följande:

Till en början uppgifter om fördelningen av aktierna i moderbolaget. Dessa aktier utgör sammanlagt . . . . . 48.000 st.  
Min egen familj har . . . . . 18.262 „  
Jag själv . . . . . 4.000 st.  
Dottern B . . . . . 2.168 „  
„ C . . . . . 2.275 „  
„ D . . . . . 2.275 „  
„ E . . . . . 7.544 „  
Övriga . . . . . 29.738 st.  
aktier i bolaget ägs av mina bröder och deras familjer.

Samtliga mina bröder är verksamma inom koncernen.

Min bror F är verkställande direktör i dotterbolaget i – – –.

Min bror G var före min emigration verkställande direktör i moderbolaget och är numera styrelseordförande i detta.

Min bror H är verkställande direktör i det tyska dotterbolaget.

Det framgår av det sagda att jag inte har något avgörande inflytande i bolaget. Efter flyttningen kommer jag för övrigt ej heller att alls befatta mig med bolagets verksamhet i Sverige.

Härefter ägde ytterligare skriftväxling rum.

Den 29 mars 1972 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner att A, som är svensk medborgare, icke i ärendet visat, att han efter ifrågakomna utflyttning icke har väsentlig anknytning till Sverige. På grund härav förklarar nämnden, att A enligt bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen skall även efter utflyttningen anses bosatt i Sverige. Vid angivna förhållande är A jämlikt 53 § 1 mom. första stycket a) kommunalskattelagen skattskyldig i Sverige för all inkomst, som han förvärvat här i riket eller å utländsk ort.

Beträffande tillämpningen av det mellan Sverige och Schweiz den 7 maj 1965 ingångna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet gäller enligt artikel 25 § 2 i avtalet att en svensk medborgare med hemvist i Schweiz, vilken därjämte enligt bestämmelserna angående de svenska skatter som avses i artikel 2 av avtalet anses bosatt i Sverige, må beskattas i Sverige oavsett övriga bestämmelser i avtalet.

På grund av det anförda förklarar nämnden, att A – oavsett om han anses äga hemvist även i Schweiz – skall beskattas i Sverige enligt de för här i riket bosatt fysisk person gällande bestämmelserna.

Nämnden erinrar om att, om beskattning enligt artikel 25 § 2 i förenämnda avtal sker i Sverige, från svensk skatt på inkomst eller förmögenhet skall avräknas samtliga i Schweiz erlagda skatter på samma inkomst eller förmögenhet. Nämnden erinrar vidare om att, enligt 54 § första stycket h) kommunalskattelagen, här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjuter avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av sådan anställning varom i ärendet är fråga, är frikallad från skattskyldighet för inkomst av anställningen, under förutsättning att anställningen och vistelsen i utlandet kan antagas komma att vara minst ett år.

I den mån ansökningsen icke blivit besvarad genom vad nämnden ovan förklarar, finner nämnden förhandsbesked icke böra meddelas och avvisar därför ansökningsen härutinnan.

En ledamot var skiljaktig och anförde :

Med hänsyn till de av A i ärendet redovisade förhållandena finner jag att han visat att han efter ifrågakomna utflyttning icke har väsentlig anknytning till Sverige, varför jag anser att nämnden bort förklara att A efter utflyttningen icke kan anses vara bosatt i Sverige.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade A att Kungl. Maj:t måtte förklara att han enligt bestämmelserna i kommunalskattelagen icke kan efter utflyttningen anses vara bosatt i Sverige.

Den 26 oktober 1972 meddelade Regeringsrätten följande dom :

Utredningen i målet ger vid handen, att A och hans barn innehar ungefär 38 procent av aktiekapitalet i det svenska familjeföretaget och att hans verksamhet även fortsättningsvis kommer att ägnas detta företag. Med hänsyn härtill och till att tre

år ej förflutit från avresan från Sverige kan han icke anses ha anfört tillräckliga skäl till stöd för sin talan.

På grund härav lämnar Kungl. Maj:t besvären utan bifall.

Två regeringsråd var skiljaktiga. Det ena regeringsrådet gjorde ej ändring i förhandsbeskedet. Det andra regeringsrådet anförde :

Aktiebolaget X är ett familjebolag. Enligt vad handlingarna i målet utvisar ägs aktierna i bolaget av A och tre bröder till honom samt av olika närstående anförvanter till de fyra bröderna. A och hans barn äger över 18.000 av bolagets 48.000 aktier. Det framgår av handlingarna, att A även efter flyttningen till Schweiz kommer att ägna sig åt verksamhet som har samband med bolaget, låt vara att denna verksamhet är inriktad på bolagets utländska affärer. Det måste emellertid tagas för givet, att A på grund av sin ställning som en av bolagets mera betydande delägare kommer att också efter utflyttningen från Sverige öva inflytande på bolagets allmänna skötsel i stort. Som riksskatteverket funnit kan det följaktligen inte anses ha blivit av A visat, att han efter utflyttningen inte har väsentlig anknytning till Sverige.

Jag gör därför ej ändring i överklagade förhandsbeskedet, såvitt nu är i fråga.

b) I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden och hans hustru, som båda var omkring 75 år och svenska medborgare, avsåg att utflytta från Sverige och bosätta sig i Schweiz, där de ämnade hyra en lägenhet mot årskontrakt eller köpa en bostadsrättslägenhet. Sökanden var ägare till fastigheten X, som användes som sommarbostad. Taxeringsvärdet uppgick till 100.000 kronor, varav byggnadsvärde 75.000 kronor. Sökandens förmögenhet uppgick till närmare 500.000 kronor och inkomsten av kapital, hänförlig till bankmedel och börsnoterade aktier, till cirka

18.000 kronor. Förutom folkpension uppbar sökanden enskild pension uppgående till mer än 170.000 kronor. I ärendet anfördes vidare följande:

Med hänsyn till ovissheten om trivsel, sjukvårdsförhållanden och annat vill hustrun för säkerhets skull under en övergångstid behålla en av henne förhyrd mindre lägenhet i Y. Makarna utgår ifrån att hon under sådana förhållanden torde få anses ha fast anknytning till Sverige och att hennes inkomst därigenom kommer att beskattas här. Frågan är om detta även kommer att inverka på mannens beskattningsförhållanden eller om han kan för sin del få anses skattemässigt bosatt i Schweiz och följaktligen bli där beskattad för sin inkomst av enskild tjänstepension och privata pensionsförsäkringar. Någon annan fast anknytning till Sverige än hustruns ovan nämnda kommer icke att föreligga.

Det antecknades att sökandens hustru på förfrågan upplyst att den lägenhet i Y, som hon avsåg att behålla, bestod av 5 rum och kök och utgjorde makarnas nuvarande familjebostad. Hyresrätten till lägenheten tillhörde sedan år 1944 mannen men skulle i samband med utflyttningen övergå till hustrun.

Den 29 mars 1972 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner att sökanden icke i ärendet visat, att han efter ifrågakomna utflyttning icke har väsentlig anknytning till Sverige. På grund härav förklarar nämnden, att sökanden enligt bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen skall även efter utflyttningen anses

bosatt i Sverige. Vid angivna förhållande är sökanden jämlikt 53 § 1 mom. första stycket a) kommunalskattelagen skattskyldig i Sverige för all inkomst, som han förvärvat här i riket eller å utländsk ort.

Beträffande tillämpningen av det mellan Sverige och Schweiz den 7 maj 1965 ingångna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet gäller enligt artikel 25 § 2 i avtalet att en svensk medborgare med hemvist i Schweiz, vilken därjämte enligt bestämmelserna angående de svenska skatter som avses i artikel 2 av avtalet anses bosatt i Sverige, må beskattas i Sverige oavsett övriga bestämmelser i avtalet.

På grund av det anförda förklarar nämnden att sökanden – oavsett om han anses äga hemvist även i Schweiz – skall beskattas i Sverige för de i ansökningen angivna inkomsterna.

Vad nämnden ovan förklarat skall lända till efterrättelse vid sökandens taxeringar åren 1973–1975 under de förutsättningar, som anges i 8 § förordningen (1951: 442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Nämnden erinrar om att, om beskattning enligt artikel 25 § 2 i förenämnda avtal sker i Sverige, från svensk skatt på inkomst skall avräknas samtliga i Schweiz erlagda skatter på samma inkomst.

I besvär hos Regeringsrätten hemställde sökanden om omprövning av förhandsbeskedet.

I dom den 21 november 1972 beslöt Regeringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

(Solna den 4 december 1972.)

R I: 87



**Värden på djur och inventarier vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder**

För beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder har RSV att årligen fastställa värden på djur och inventarier. Värdena på inventarier är avsedda att användas som ingångsvärden vid övergång till ifrågavarande redovisningsmetod. Värdena på djur är avsedda att tjäna som utgångspunkt vid beräkningen av ingångsvärden för sådana djur, som är hänförliga till stamdjursbesättning (stamdjur). Värdena på djur är därjämte avsedda att ligga till grund för värdesättningen av djur för skattskyldiga, som redan tillämpar bokföringsmässig redovisning.

För detta ändamål har RSV med verkan från och med den 25 november 1972<sup>1</sup>) fastställt de värden på djur och inventarier, som anges i härvid såsom bilaga fo-

gade förteckning. De däri upptagna värdena motsvarar 80 % av genomsnittspriserna under tiden 1 oktober 1971—30 september 1972.

Beträffande tillämpningen av värdena gäller följande

**a) för skattskyldig, som övergår till bokföringsmässig redovisning**

För skattskyldig, som övergår till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet en-

<sup>1</sup> I proposition 1972:120 föreslås ändrade regler såvitt avser värden på djur och inventarier vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. De föreslagna ändringarna är avsedda att träda i kraft den 1 januari 1973 och tillämpas första gången vid 1974 års taxering. En eventuell lagstiftning på grundval av denna proposition förutsätter nya anvisningar på ifrågavarande område beträffande skattskyldig, som övergår till bokföringsmässig redovisning efter den 31 december 1972 och beträffande skattskyldig, som redan tillämpar bokföringsmässig redovisning, därest räkenskapsåret går till ända före den 1 mars 1973.

ligt bokföringsmässiga grunder, skall — enligt övergångsbestämmelserna till lagen (1951:790) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) (KL) i den lydelse nämnda övergångsbestämmelser erhållit genom lagen (1970:232) — djur som är hänförliga till stamdjursbesättningen (stamdjur) och inventarier vid beskattningsårets *ingång* värderas till belopp motsvarande den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av stamdjuren och inventarierna. På djur av annat slag än stamdjur (s k omsättningsdjur) får värde inte upptas vid övergången.

Om den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av stamdjur och inventarier inte kan visas, skall värdet på befintliga stamdjur och inventarier — om inte särskilda omständigheter föranleder till annat — upptas till belopp, som i fråga om inventarier motsvarar de värden, som av RSV fastställts närmast före det första räkenskapsårets ingång, och i fråga om stamdjur motsvarar nämnda värden ökade med 25 %. Har RSV inte fastställt värde på stamdjur, bestämmes värdet till allmänna saluvärdet.

Härav framgår att beträffande såväl stamdjur som inventarier två olika metoder ifrågakommer för fastställande av ingångsvärdet. I första hand skall såsom ingångsvärde upptas den skattskyldiges ursprungliga nyuppsättningskostnad och detta oavsett om den skattskyldige köpt inventarierna nya eller i andra hand. Om denna kostnad inte *kan* visas — exempelvis därför att nyuppsättningen ligger långt tillbaka i tiden — får en schablonmässig värdering ske på grundval av de av RSV fastställda värdena; dock bör den omständigheten, att den ursprungliga nyuppsättningskostnaden inte kan visas beträffande en i sammanhanget relativt bety-

delslös del av stamdjursbeståndet respektive inventariebeståndet, inte föranleda till schablonmässig värdering av beståndet i fråga. Då förhållandena föranleder därtill, får värderingen av stamdjur ske enligt den ena metoden och värderingen av inventarier enligt den andra metoden. Däremot kan inte båda metoderna användas samtidigt för värdering *inom* den ena respektive den andra gruppen. Den värderingsmetod, som kommer till användning, skall sålunda — med den avvikelse som följer av det nyss sagda — avse *hela* stamdjursbeståndet respektive *hela* inventariebeståndet.

De av RSV fastställda värdena för *djur* utgör medelvärden. Jämkning av ingångsvärdena för stamdjur kan ifrågakomma, om särskilda omständigheter föranleder därtill, exempelvis om stamdjursbesättningen är särskilt god eller särskilt dålig. Vid bedömning av huruvida jämkning bör komma i fråga bör värdet på stamdjursbesättningen jämföras med de verkliga genomsnittspriserna under nämnda tidsperiod d v s de i bilagan angivna värdena ökade med 25 %. — Beträffande sådana stamdjur, exempelvis dyrbara avelsdjur, som inte upptas i bilagan, bestämmes värdet till allmänna saluvärdet.

Värdena för *inventarier* kan likaledes jämkas i särskilda fall, t ex om befintligt inventarium avsevärt skiljer sig från i bilagan upptaget. Däremot skall någon jämkning av värdena inte ske med hänsyn till inventariernas ålder eller det skick vari de befinner sig. Ej heller påverkas värderingen enligt schablonmetoden av den omständigheten att ett redskap inköpts i begagnat skick. Självfallet får värde inte tas upp för utrangerade inventarier, t ex otidsenliga inventarier som tagits ur bruk.

De i bilagan upptagna värdena avser inte *fasta maskiner* och *andra fasta inventarier*. Värdet på sådana maskiner och inventarier skall — enligt punkt 2 b) sista stycket i nämnda övergångsbestämmelser — upptas till belopp, motsvarande anskaffningskostnaden, minskad med beloppet av åtnjutna på maskinerna belöpande värde-minskningsavdrag. Kan anskaffningskostnaden inte visas, skall värdet bestämmas till skäligt belopp, motsvarande uppskattat saluvärde.

Oavsett om värderingen av stamdjur och inventarier sker till den ursprungliga nyuppsättningskostnaden eller på grundval av de av riksskatteverket fastställda värdena gäller slutligen — enligt punkt 2 d) i ovannämnda övergångsbestämmelser — att om det i något fall skulle befinnas, att den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att skattskyldig skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och det kan antas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, anskaffningsvärdet skall i skälig mån jämkas. Jämkning bör sålunda ske t ex om den skattskyldige i sådant syfte som nyss sagts, i betydande utsträckning köpt inventarier i andra hand.

**b) för skattskyldig, som redan tillämpar bokföringsmässig redovisning**

I fråga om värdesättningen av djur gäller enligt bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL lagen i deras lydelse enligt lagen (1970:233), olika regler för djur, som är hänförliga till stamdjursbesättningen (stamdjur), och för andra djur än stamdjur (s k omsättningsdjur).

*Stamdjur*

Stamdjuren skall, om inte särskilda förhållanden föranleder till annat, vid utgången av beskattningsår, för vilket taxering sker år 1973<sup>2</sup>) upptas lägst till de i bilagan angivna värdena. De angivna värdena är sålunda minimivärden, som i fråga om stamdjuren inte får underskridas om inte särskilda förhållanden föranleder till det. Sådana särskilda förhållanden kan anses föreligga om den skattskyldige kan visa, att stamdjursbeståndet i sin helhet har lägre värde än det som skulle framkomma om de i bilagan angivna värdena tillämpades, t ex då det verkliga värdet är lägre till följd av kreaturssjukdom eller annan liknande orsak.

Beträffande sådana stamdjur (exempelvis dyrbarare avelsdjur) för vilka värde inte angivits i bilagan, får värdet inte upptas lägre än till 80 % av allmänna saluvärdet.

*Omsättningsdjur*

Omsättningsdjuren skall vid utgången av beskattningsår, för vilket taxering sker år 1973<sup>2</sup>) upptas lägst till hälften av de i bilagan angivna värdena för respektive slag av djur. Om värde inte finns angivet i bilagan, får djuren inte upptas till lägre än 40 % av allmänna saluvärdet.

För jordbrukare, som övergått till beräkning av inkomsten av jordbruksfastigheten enligt bokföringsmässiga grunder med tillämpning av de regler för sådan övergång som enligt förenämnda lag (1970:232), gäller från och med den 1 juli 1970, tillämpas i fråga om *omsättningsdjur* särskilda bestämmelser för de

<sup>2</sup> Om räkenskapsåret gått till ända före den 25 november 1972 tillämpas dock de av riksskatteverket tidigare fastställda i meddelande nr 7/1971 upptagna värdena på djur.

tre första beskattningssären efter övergången. Jordbrukare, som här avses, äger nämligen uppta omsättningsdjuren till lägst för det första året 1/8 av de av RSV fastställda värdena för det andra året 2/8 av de av RSV fastställda värdena för det tredje året 3/8 av de av RSV fastställda värdena.

Om värde inte finns fastställt, får omsättningsdjuren för nämnda tre beskattningssären upptas till lägst för det första året 10 % av allmänna saluvärdet för det andra året 20 % av allmänna saluvärdet för det tredje året 30 % av allmänna saluvärdet

#### Bilaga

### VÄRDEN PÅ DJUR

(Värdena avser kastningssjukefria och reaktionsfria djur; i värdena har mervärdeskatt icke inräknats)

<i>Hästar</i>				Föl .....	25 %
Draghästar				Ett-åringar .....	45 %
Levande vikt, kg	4-7 år, kr	över 15 år, kr		Två-åringar .....	70 %
550	2220—2400	1320		Tre-åringar .....	90 %
650	2310—2500	1550			
750	2400—2580	1800		<i>Svin</i>	

För Norrland jämte Kopparbergs och Värmlands län beräknas i gruppen 4—7 år 300 kr högre pris.

För draghästar fr o m det åttonde t o m det femtonde levnadsåret bör värdet för varje år nedsättas med en åttondel av skillnaden mellan yngre och äldre hästars värde i den ifrågavarande viktklassen.

För *unghästar* upptages värdet till följande procent av värdet å motsvarande klass av 4—7-åringar:

Smågrisar .....	< 2 mån.	55—75 kr
Gödsvin .....	2—4 »	80—100 »
» .....	4—6 »	155—185 »
» .....	> 6 »	260—305 »
» per kg levande vikt .....		2 : 70 »

Värdet på *tackor* upptages till 140 à 160 kr för mindre, 160 à 220 kr för medelstora samt 220 à 250 för större raser.

Värdet på *höns* upptages till 1 : 70 à 2 : 70 kr per styck.

*Nötkreatur*, kronor per ko, vid olika levande vikt och mjölkavkastning.

	Levande vikt kg	Avkastning per ko och år, kg 4 %-ig mjölk				
		2.000	3.000	4.000	5.000	6.000
Yngre kor (upp till 7 år) .....	300	1.120	1.350	1.540	1.760	1.990
	400	1.390	1.560	1.760	1.930	2.120
	500	1.660	1.810	1.950	2.120	2.280
	600	1.950	2.050	2.160	2.280	2.440
Äldre kor (över 7 år) .....	300	930	1.170	1.390	1.620	1.860
	400	1.250	1.440	1.640	1.850	2.060
	500	1.550	1.710	1.870	2.040	2.200
	600	1.870	1.990	2.130	2.240	2.400

<i>Ungnöt</i>	Åldersklass	Värde i % av medelvärde å yngre kor
Kvigor .....	> 2½ år .....	100
	2—2½ » .....	90
	1½—2 » .....	75
	1—1½ » .....	60
	9—12 mån. ....	45
Kvigelvar .....	6—9 » .....	35
	4—6 » .....	25
	2—4 » .....	17
	< 2 » .....	14

### VÄRDEN PÅ LANTBRUKSINVENTARIER

1971/72

(I värdena har mervärdeskatt icke inräknats)

#### Lantbrukstraktorer

Fabrikat och modell	Max. effekt på kraftuttag hk	I standardutrustningen <sup>1</sup> ingår bl a följande :	Värde, kronor
<b>BM-Volvo :</b>			
430 Std. ....	43	a MO O, D .....	21.500
650 Std. ....	73	a c MO O, D .....	31.500
800 .....	97	a b MO O, D .....	47.500
814 Turbo .....	124	a b MO O, D .....	64.000
<b>David Brown :</b>			
880 .....	44	a MO O .....	19.500
1200 .....	65	a c MO O .....	26.500
<b>Deutz :</b>			
D 10006 .....	97	a b MS O .....	46.500
<b>Ford :</b>			
3000 .....	41	a MO O .....	18.500
4000 .....	53	a MO O .....	21.500
5000 S-o-S .....	68	a c PV O .....	28.000
<b>International :</b>			
454 .....	44	a c MO O .....	23.000
574 .....	59	a c MO O .....	27.500
<b>John Deere :</b>			
2120 .....	65	a b HS K, O .....	30.500
3120 .....	76	a b HS O, S .....	36.500

<sup>1</sup>) Standardutrustning (samtliga traktorer med skyddsram och hydr. lyft)

a = skyddshytt  
b = servostyrning  
c = helt hydr. styren.

*växellåda*

MO = mekanisk, osynkron.  
MS = » , synkron.  
HS = » , snabbväxel  
PV = planetväxellåda

*kraftuttag*

K = kopplingsberoende  
O = oberoende  
D = drivhjulsberoende  
S = sep. koppling

R I: 93

Fabrikat och modell	Max. effekt på kraftuttag hk	I standardutrustningen ingår bl a följande:	Värde, kronor
Leyland: 384 .....	62	a b M O O .....	25.000
Massey-Ferguson:			
135 S .....	44	a M O O, D .....	18.500
165 S .....	60	a M O O, D .....	23.500
185 .....	73	a b H S O, D .....	31.000
1080 .....	85	a b H S O, D .....	43.500
Valmet:			
700 Mk II .....	73	a c M S O, D .....	28.000
Zetor:			
3511 .....	35	a M O O, D .....	14.500
8011 .....	77	a b H S O, S .....	29.000

Jämte standardutrustningen (event. ingående i denna) förekommer bl a följande utrustning och tillbehör för lantbrukstraktorer:

	Kronor		Kronor
Växellåda,		Manövercylinder .....	500-1.000
osynkroniserad, standard		Ställbar framaxel .....	200
snabbväxel tillägg .....	750-1.200	» » , förstärkt .....	700-1.500
planetväxellåda » .....	2.500	Skyddsram .....	300-1.000
Turboutrustning .....	4.000	Skyddshytt .....	400-2.000
Hydraulisk lyft .....	1.500-2.500	Stålhytt med värme .....	2.500-3.500
Hydraulpump .....	600	Hyttkompletteringssats .....	300-2.000
Hydrauloljetank, extra .....	150	Traktorsits, specialmodell, merkostnad .....	200
Kraftuttag,		Värmeanläggning för traktorhytter ..	200- 800
frontmonterat .....	200	Defrosteranläggning .....	200- 300
kopplingsberoende .....	200- 300	Radio .....	300
oberoende .....	500- 900	Draganordning,	
drivhjulberoende, merkostnad ...	200	lantbruksdrag .....	150- 200
Remskiveväxel .....	500-1.000	lyftdragkrok (hitchdrag) .....	200- 800
Hydraulisk hjälpstyrning .....	600-1.200	kombinationsdrag .....	400- 800
Urustning för fjärrmanövrering av bogserade redskap .....	300	skogsdrag .....	500- 800
Vakuumbroms med pump .....	500- 900	hydr. släpvagnskoppling .....	200- 300
Handreglagesats .....	150- 200	Teleskopiska dragstänger .....	500- 800
Tryckluftsbroms .....	900-1.200	Stänkskärm .....	100- 300
Automatisk trepunktskoppling .....	1.000-2.000	Belastningsvikter .....	100-1.200
Manöverventil, enkelverkande .....	300	Belastningsbrygga och frontskydd ..	200- 900
dubbelverkande .....	400	Skyddsplåtar .....	300- 600
		Motorvärmare .....	100- 250



	Kronor		Kronor
<i>Tallriksharvar</i>		Standardvält	
Tallriksharv		57-175 ringar .....	1.500- 5.500
bogserrat 24-40 tallrikar 18" ....	2.500-3.000	Tung vält	
buren 24-28 » 18" ....	2.000-3.000	75-185 ringar .....	2.500- 7.500
Tallriksredskap		Knastervält	
bogserrat 14 tallrikar 26" .....	3.500	30-70 ringar .....	3.000- 7.500
18 » 26" .....	4.500		
22 » 26" .....	5.500	<i>Hack- och kupredskap</i>	
bogserrat, med fjärrcylinder		Traktorhacka, buren	
14 tallrikar 23" .....	6.000	hel knivbalk 5-7 rader.....	2.000- 2.300
24 » 23" .....	9.000	3-delad » 6-9 » ..... 3.000- 4.200	
30 » 23" .....	10.500	tillägg för individuell radlyft ...	500
42 » 23" .....	21.000	självensande UNIK-skaft .....	100
extra tillbehör		uttunnare per st. ....	100
belastningslådor, per par .....	150	Fronthacka 6-7 rader, med bärhjul,	
transportanordning .....	800	odelad .....	3.000
<i>Knivharvar</i>		Fronthacka 9 rader, med bärhjul,	
Spadrullharv, buren		3-delad .....	6.500
4 axlar 44 knivar .....	1.200	Redskapsbärare med hackaggregat	
52 » .....	1.250	6-9 rader .....	7.500- 9.000
60 » .....	1.300	Kupredskap	
6 axlar 82 » .....	1.900	buret 2-4 rader med stödhjul ...	600- 1.200
94 » .....	2.100	2-4 » utan stödhjul ...	500- 1.000
<i>Rotorkultivator</i>		<i>Extra tillbehör för harvar</i>	
buren,		<i>och hackor</i>	
mittmonterad, 1,8 m arbetsbr. ..	4.500	belastningslåda .....	100- 150
sidmonterad, 1,0 » » ..	3.800	harvlyft .....	150- 1.200
1,5 » » ..	4.200	efterharv 10-100 pinnar .....	100- 800
2,0 » » ..	5.300	dragbom .....	100- 200
3,0 » » ..	13.500-15.000	» med gummihjulsutrustning	300- 500
<i>Sladdar och vältar</i>		centrumdrag för hydraulisk lyft ...	200- 400
Planersladd arb. bredd 220-500 cm.	2.000- 4.500	upphängningsanordning .....	200
		vinsch för yttersektion .....	200

#### Så- och sättningsmaskiner

Radsåmaskin		transportanordning .....	400
buren 17-33 släpbillar .....	2.000- 6.000	hydr. lyft .....	200- 300
17-49 ställbara släpbillar	2.000- 7.000	låda för handelsgödsel .....	600- 1.400
13-43 skivbillar .....	3.000- 9.000	Frösåmaskin	
bogserrat 33 släpbillar .....	8.500	för handkraft, på kärre .....	150
extra tillbehör:		Maskin för enkorssådd, buren, di-	
spårluckrare efter traktorhjuln ..	100- 150	rekt driven 6-12 rader .....	4.000- 7.500
arealmätare .....	150	Radsåmaskin och handelsg.spridare	
fröläda .....	300- 1.200	antal billar för utsäde 16-24.....	5.500- 6.500
tillsatsharv .....	200- 600	22-30.....	6.000- 8.500

	Kronor		Kronor
Potatissättare		Planteringsmaskin, buren	
för traktor, buren 2-4 rader . . . .	1.500- 6.000	för plantor 2-7 rader . . . . .	1.500- 5.000
» 2-4 » , m. 20			
hl behållare . . . . .	7.000- 8.000		

#### Maskiner och redskap för gödselspridning

	arbetsbredd m		direktdriven 25-38 hl rågat mått	
<i>För handelsgödsel</i>			lossningselevator . . . . .	800- 1.200
Bredspridare			Kombinationsvagn (stallgödselspridare och självlossande transportvagn), lastkapacitet 3-5 ton, direktdriven	3.500- 5.000
för häst	2,0-3,7	1.200- 3.000		
» traktor, buren			Gödselvattenpump exkl. motor	
tallriksutmatning	2,0-2,5	800- 1.200	turbinpump, uppfodringshöjd	
bogserad tallriksutmatn.	3,8-4,8	3.800- 4.500	3,0-6,0 m . . . . .	150- 250
Rotationsspridare			Gödselpump m. omrörare, exkl. motor	
centrifugalspridning,			kapacitet 1.500-6.000 l/min. . . .	1.200- 4.000
rymd 200- 500 l . . . . .		500- 800	Gödselvattentunnor med kran och	
» 2.000-3.000 l (bulkvagn)		2.200- 3.000	bladspridare	
pendelspridning, rymd 400 l . . . .		1.200	600- 800 l . . . . .	300- 400
Bulkspridare			1.000-3.000 l . . . . .	400- 800
arb. br. 10 m rymd 3.000-4.000 l . .		10.000-12.000	Spridarvagn, för flytgödsel	
<i>För stallgödsel</i>			markdriven, rymd 3.000-5.000 l . .	1.500- 2.500
Stallgödselspridare			kraftuttagsdriven,	
markdriven 20-26 hl rågat mått		2.500- 3.000	rymd 4.000-8.000 l . . . . .	5.500-10.000

#### Maskiner och redskap för bekämpning av ogräs, växtsjukdomar och skadedjur

Tryckluftsspruta			Traktordriven spruta, monterad	
ryggburen, rymd 10-20 l . . . . .		100- 250	på traktorn	
Spruta för kontinuerlig handpump-			arbetsbredd	
ning, ryggburen, rymd 15-25 l . .		150- 250	6 m, rymd 200 l . . . . .	800
tunnspruta med kärra, rymd 65 l		450	8 » » 400 l . . . . .	1.500- 2.000
Motordriven fläktspruta			10 » » 600 l . . . . .	2.500- 3.000
ryggburen, rymd 10-20 l . . . . .		750- 1.200	10 » » 800 l . . . . .	3.500
Motorspruta			Traktordriven spruta, bogserad	
handbogserad, rymd 100-150 l . .		2.000- 3.000	arbetsbredd	
självgående, rymd 200 l . . . . .		4.200	10 m, rymd 1.000 l . . . . .	4.000- 9.000
Fläktspruta för traktor			12 » » 1.500 l, med höj-	
rymd 75 l puder utan pump		2.200	ningshydraulik . . .	7.500-10.000
» 150-900 l vätska med »		1.200- 5.000	20 » » 2.000 l, med höj-	
			ningshydraulik . . .	12.500
			Sprututrustning för enkorns såmaskin	
			(6-radig) . . . . .	1.000

Självgående skördetröskor

Fabrikat och typ	Skärvidd cm	Tankrymd hl	I standardutrustningen ingår bl a följande: <sup>1)</sup>	Värde, kronor
<b>BM-Volvo</b>				
S-800 .....	221	14	b c d .....	27.500
S-830 .....	267	16	b c d e f .....	35.000
S-900 .....	305	21	a b c d e .....	47.000
S-950 .....	366	24	a b c d e .....	58.500
	488	24	a b c d e .....	60.000
<b>Claas</b>				
Comet .....	210	14	b c d .....	27.500
Cosmos .....	240	17	b c d .....	29.500
Mercator .....	360	27	a b c d e .....	56.000
Dominator .....	390	34	a b c d e .....	67.000
	510	34	a b c d e .....	68.500
<b>Clayson</b>				
M 122 .....	305	18	a b c d .....	40.500
M 135 .....	396	24	a b c d e .....	54.000
1550 .....	670	35	a b c d e .....	87.000
<b>Dronningborg</b>				
D- 900 .....	229	14	b c d f .....	31.000
D-1200 .....	308	21	a b c d e f .....	45.500
D-1800 .....	367	24	a b c d e f .....	54.500
D-2500 .....	677	36	a b c d e f .....	95.000
<b>International</b>				
Sampo 35 .....	243	17	b c d f .....	32.000
Sampo 40 .....	275	23	a c d e f .....	39.500
8-51 .....	305	20	a b c d e f .....	51.000
8-71 .....	366	23	a b c d e f .....	60.000
<b>John Deere</b>				
330 .....	260	18	a b c d .....	39.500
530 .....	305	27	a b c d e .....	54.500
730 .....	488	28	a b c d e .....	73.000
<b>Massey-Ferguson</b>				
MF 186 .....	251	22	b c d .....	33.500
MF 187 .....	297	22	a b c d .....	39.000
MF 487 .....	305	25	a b c d e f .....	48.500
MF 525 .....	360	30	a b c d e f .....	64.500
MF 625 .....	420	31	a b c d e f .....	74.000

Samtliga tröskor med dieselmotor.

<sup>1)</sup> Se not. på sid R I:99.

### Bogserade skördetröskor

Fabrikat och typ	Skärvidd cm	Tankrymd hl	I standardutrustning ingår bl a följande: <sup>1)</sup>	Värde, kr (m. tank)
<b>Dronningborg</b>				
D 500 .....	150	13	c d .....	14.500
D 600 .....	180	13	c d .....	15.000
<b>JF</b>				
70 sidomonterad .....	180	6	c .....	10.500
90 » .....	240	12	c d .....	14.500
105 » .....	300	15	c d .....	17.500

1) Standardutrustning:

a = steglös cylindervariator  
b = steglös drivhjulsvariator

c = hydraulisk manövrering av skärbord  
d = » » » haspel  
e = servostyrning  
f = halmhack

Jämte standardutrustningen (event. ingående i denna) förekommer bl a följande  
utrustning och tillbehör för skördetröskor:

	Kronor
Hydrostatisk framdrivning .....	7.000
Hydraulisk hjälpstyrning .....	800-2.000
Hydraulisk lyft för skärbord och haspel, merpris .....	500- 800
Utväxling till kraftuttag .....	200
Pick-up utrustning .....	800-4.500
Roterande stråskiljare, merpris .....	400- 800
Kamhaspel, merpris .....	500- 800
Haspelvariator .....	800
Kompletteringsplåtar på haspel .....	300- 400
Halmhack, buren .....	1.500-4.000
Halmskärare .....	1.500-2.500
Halmbuntare, buren .....	2.500
Halmpress, buren .....	1.500-4.000
Halmspridare .....	800
Luftsorterare .....	800
Utrustning för frötröskning .....	200- 600
Fällbar tömningsskruv .....	300
Spannmålstank .....	1.500-2.500
Säckningsanordning för tanktröska .....	150-1.500
Säckplattform .....	600-1.500
Kombination sädestank/säckning .....	800-1.200
Ställbar ogräsavskiljare .....	800-1.500
Drivhjul, specialdimension .....	3.500
Däck, specialdimensioner, merpris .....	200-1.500
Slirskydd för däck, per par .....	200
Vikter för styrhjul .....	200

R I: 99

	Kronor
Hytt med hydraulutrustning .....	3.000–5.500
Transportanordning för skärbord .....	1.200–2.700
»          »  haspel .....	200
Belysning .....	200
Timräknare .....	150

### Tröskverk

	Kronor
Enkelrensande, stationärt .....	1.500
»          transportabelt .....	2.000
Helrensande, stationärt .....	2.500–3.000
»          transportabelt .....	2.500–4.000
Dubbelrensande, stationärt .....	3.000
»          transportabelt .....	4.500–5.500

#### Extra utrustning och tillbehör för tröskverk

Bossfläkt, med 10 m rör .....	800
Returfläkt .....	400– 500
Självmatare .....	1.200–1.800
Dammfläkt, med 3 m rör .....	500– 600
Spännrulle .....	100
Skruvbroms .....	300
Säcklyftare .....	150
Luftgummihjul (i stället för järnhjul) .....	500– 600
Utrustning för frötröskning .....	200
Motorhylla .....	600
Kilremsdrift .....	200
Presenning .....	200– 250
Spannmålsfläkt .....	300– 500
Domkraft .....	100
Skoställanordning .....	200

### Övriga maskiner för skörd och rensning

<i>För vallfoder- och spannmålsskörd</i>		Släpräfsa	
Traktorslättermaskin, buren och direktdriven		för häst .....	200
med skärapparat 5–7' .....	1.200–1.500	traktor, buren, 12–23 pinnar .....	400– 600
d:o med anslutn. till stjälkross	1.400–1.700		
med 2– 4 rotorer .....	1.500–3.000	Hövändare och räfsa	
21–39 slagor .....	2.000–4.500	arbetsorgan  arbetsbredd, m	
Skårläggare med stjälkross		cylinder  2,5–3,0 buren .....	1.500–2.300
bogserad 7– 9' .....	11.500–16.500	fingerhjul  1,5–2,5 buren .....	1.500
självgående 10–12' .....	24.500–38.000	3,0 bogserad ..	3.000
Korgräfsa (hjulräfsa) .....	500	gaffelsidkedja 2,0–2,7 buren .....	1.200–2.000
		rotorer          3,3 buren .....	3.000
		4,9 bogserad ..	3.800

R 1: 100

	Kronor		Kronor
Kombinerad höskördemaskin, bogerad (slätter, stjälkrossning, strängläggning) 2,3 m arbetsbredd .....	10.500	halmskärm .....	100- 200
<i>Hackar</i> extra utrustning: höskärm .....	200- 400	halmbro .....	100- 150
		strängläggarrör .....	300
		anordning för varvtalsändring..	150- 300
		manövercylinder .....	200- 300
		kopplingsanordning för vagn ...	150- 600

*Hackar*

Fabrikat och modell	Bogs- eller själv- gående	Skär- vidd cm	Antal		V ä r d e, k r			
			sla- gor	kniv-, max.	Summa	Bas- maskin	Skär- aggr.	Pick- up
Dronningborg D-5000 .....	S	305		6		87.000	13.500	6.000
							-21.500	
FM 1100 B .....	B	110	25		3.000			
1100 S .....	B	110	25		2.500			
1400 B .....	B	140	35		4.000			
Gehl FC 72 B .....	B	183		6		10.000		
FH- 84 .....	B	183		6		10.000	5.000	2.500
FH-188 .....	B	240		8		13.500	6.500	4.500
International 350 .....	B	180		9		12.500	5.000	4.000
550 .....	B	225		9		17.000	6.500	4.000
JF FH 111 .....	B	110	16		2.500			
FH 130 .....	B	130	20		2.500			
FHT 132 .....	B	130		20	4.000			
New Holland 717 .....	B	183		9		10.500	6.000	3.000
880 .....	B	220		9		20.000	7.000	5.000
1880 Super .....	S	371		9		80.000	12.000	5.000
Taarup DM 1100 .....	B	110	15		3.200			
DM 1350 .....	B	135	21		4.000			
NS 1100 .....	B	110	15		4.300			
S 1250 .....	B	125	21		4.500			

R I: 101

Fabrikat och modell	Bogs- eller själv- gående	Skär- vidd cm	Antal		V ä r d e, k r			
			sla- gor	kniv-, max.	Summa	Bas- maskin	Skär- aggr.	Pick- up
S 1500 .....	B	150	21		6.000			
DC 1500 .....	B	150	33	3	8.000			
DCE 1500 .....	B	150		6		12.000	2.000	2.000
SE 2100 .....	B	210		6		12.000	6.000	4.000
Ugerlöse								
HM 1100 .....	B	110	16		3.000			
HM 1250 .....	B	125	20		4.000			
Senior 1100 .....	B	110	16		4.000			
Senior 1250 .....	B	125	20		4.000			
Senior 1500 .....	B	150	29		5.000			

	Kronor		Kronor
Löspress, pick-up kapacitet per tim. 5-20 ton hö eller halm .....	5.500- 7.500	Helautomatisk potatisupptagare lätt, -1.000 kg .....	7.000- 9.000
		tung, 1.000- » .....	11.500-19.000
		» med hydr.motor, 1-2 radig.	23.000-30.000
Hårdpress, pick-up kapacitet per tim. 10-15 ton hö eller halm .....	7.500-11.500	Potatissorterare, exkl. motor för hand- eller motordrift .....	400- 800
20-25 » » » .....	15.000	motordrift .....	1.500
Balsamlingsvagn 7-8 m <sup>3</sup> .....	1.000- 1.800	Potatissorterare, exkl. motor, med på- lastningselevator och rullbord ....	4.000- 6.000
Balkastare, traktormonterad .....	2.500	Elevator till potatissorterare bordssorterare, inkl. såll .....	800
Självlastande vagn 24-28 m <sup>3</sup> .....	9.500-11.000	rullbord .....	1.200
<i>För spannmålsrensning</i> Aspiratör med motor 8-40 ton/tim. . .	1.000- 4.000	Betlossare för traktor, buren 3-4 radig .....	1.000
Sädesrensmaskin med motor 5-6 ton/tim. ....	2.000- 2.500	Betlyftare för traktor, buren 3-4 radig .....	1.200
<i>För potatis- och rotfruktsskörd</i> Potatisupptagare, kashjulsmaskin för traktor, buren .....	1.200	Betupptagare med elevators 1-2 radig	3.000- 6.000
strängläggare .....	400	Betupptagare med elevators 3 radig, direkt driven buren .....	9.000
Sällmatteupptagare, buren och di- rekt driven .....	2.000	bogserad .....	15.000
med gummihjul och gummiklädd elevatormatta .....	2.500	Betskördemaskin bogserad och direkt- driven, tank för 1,5-2,5 ton ....	22.000-27.500
		Betlastare, buren och direkt driven ..	2.000- 4.000

R I: 102

### Vagnar, kälkar och kärror

	Kronor		Kronor
<i>Vagn med gummi-hjul</i>		5 ton, enkelmonterade hjul,	
<i>Utan broms och utan tipp</i>		3-vägs-tipp .....	4.600
enaxlig med flak		6 » , enkelmonterade hjul,	
lastförmåga 2 ton .....	1.500	3-vägs-tipp .....	5.500
3 » .....	2.000	8 » , boggiemonterade hjul	
4 » .....	2.400	3-vägs-tipp .....	7.000
5 » .....	2.700	10 » , boggiemonterade hjul,	
		3-vägs-tipp, LP-däck ...	9.000
tvåaxlig med flak			
lastförmåga 2 ton .....	2.000	tvåaxlig med flak	
3 » .....	2.400	lastförmåga	
4 » .....	2.700	2 ton, enkelmonterade hjul,	
5 » .....	3.000	bakåt-tipp .....	3.000
		3 » , enkelmonterade hjul	
<i>Med broms och utan tipp</i>		bakåt-tipp .....	3.500
vagn med mekanisk broms		4 » , enkelmonterade hjul,	
enaxlig med flak		3-vägs-tipp .....	4.500
lastförmåga		5 » , enkelmonterade hjul,	
2 ton enkelmont. hjul .....	2.000	3-vägs-tipp .....	5.500
3 » » » .....	2.400	6 » , enkelmonterade hjul,	
4 » » » .....	2.700	3-vägs-tipp .....	6.000
5 » » » .....	3.000	8 » , enkelmonterade hjul	
6 » » » .....	3.500	3-vägs-tipp, LP-däck ...	7.500
8 » boggiemont. » .....	5.500		
10 » » » , LP-däck	7.500	Tillägg för:	
tvåaxlig med flak		mekanisk broms .....	300
lastförmåga		hydraulisk broms å bakhjulen ..	500
2 ton enkelmont. hjul .....	2.500	alla hjulen .	800
3 » » » .....	2.800	vakuumbroms å bakhjulen..	200
4 » » » .....	3.000	alla hjulen .	500
5 » » » .....	3.500	hydr. 1-vägs-tipp (bakåt-tipp) .	400- 500
6 » » » .....	4.000	» 2-vägs-tipp .....	1.000-1.500
8 » » » , LP-däck	5.500	» 3-vägs-tipp .....	1.200-2.000
<i>Med broms och tipp</i>		boggiemont. hjul, tillkommer ..	600- 800
vagn med mekanisk broms		lågtrycksdäck (LP) » ..	150- 300
enaxlig med flak		Container av plåt 2,2-3,3 m <sup>3</sup> .....	600
lastförmåga		med transportvagn .....	1.500
2 ton, enkelmonterade hjul,		Container av plåt,	
bakåt-tipp .....	2.500	högtippande, 3,5-4,5 m <sup>3</sup> .....	3.500-4.000
3 » , enkelmonterade hjul,			
3-vägs-tipp .....	3.500	Tippvagn m. plåtkorg	
4 » , enkelmonterade hjul,		tippning bakåt, rymd 4-7 m <sup>3</sup> ..	4.500-7.500
3-vägs-tipp .....	4.200	» åt sidan » 10 m <sup>3</sup> ..	12.000-13.500

	Kronor		Kronor
Kombinationsvagn, självlastande, direkt driven		Släpsax .....	100- 300
3-4 ton .....	3.800-4.500	Släpkälke .....	200- 500
grönfoderhäck .....	500	Övriga kälkar .....	150- 350
avlastningselevator .....	800-1.200	Kälkkärra .....	400- 500
Systemvagn för containerutrustning	5.000-6.200	Släp- och hjulreden .....	150
flak .....	2.000-2.500	Lastbankar, per st. ....	150- 800
spannmålstank 6-8 m <sup>3</sup> .....	1.200-1.700	<i>Kärror</i>	
vätsketank 4 m <sup>3</sup> .....	1.500	Skottkärra, säckkärra o. l. ....	100- 150
flytgödselspridare 4 m <sup>3</sup> .....	3.000	Transportmoped, 3-hjulig .....	1.700
Redskapskärra för traktor .....	300- 500	Fodervagn, 2-3-hjulig	
Släpkärra till personbil .....	400-1.500	200-500 1 .....	200- 500

#### Motorer

El-motor, trefas, komplett med 10 m kabel		Förgasarmotor	
		2- 2,5 hk .....	400- 500
		3- 5 » .....	500- 600
helkapslad, mantelkyld, remskiva, utan startapparat		6-10 » .....	1.100
1 - 2 hk	250- 400	Dieselmotor	
3 - 5 »	400- 500	9 hk .....	2.000
8 -10 »	800- 900	18 » .....	3.000
15-20 »	1.100-1.500	27 » .....	4.500
25-30 »	2.000-2.300	36 » .....	5.500

#### Lastapparater för traktor

Frontlastare		högrep .....	500- 900
med automat. återg. redskap		räfsa .....	500- 600
	Medelvärde	betgrepp .....	600-1.500
lyftkapac. 600-1.000 kg	1.700(1.400-1.900)	lyftgaffel .....	150- 300
» 1.100-1.500 »	2.100(1.900-2.300)	diagonalblad .....	800
med separat oljepump och hydrau- liskt manövrerade redskap		schaktblad .....	500- 900
lyftkapac. 1.000-1.500 kg	3.500(2.300-6.000)	Pall-lyftare för traktor	
» 1.600-2.500 »	6.000(5.300-6.800)	1 600-2.100 Kp (Kg) .....	1.200
Utrustning :		Kran, monterad till traktorns hydraul lyftkraft 500 Kp (Kg) .....	200-1.200
gödselgrepp .....	300- 500	Vinsch, frontmonterad,	
» och insatskopa .....	500- 600	dragkraft 1.100-2.000 Kp (Kg) ..	800-1.200
grusskopa .....	300- 600	monterad t. traktorns hydraul	
snöskopa .....	500- 800	dragkraft 1.000 Kp (Kg) ....	1.000

R I: 104

### Inventarier för foderberedning m m

	Kronor		Kronor
Hammarkvarn, utan motor och fläkt		Hackelsemaskin, för handdrift	100- 150
avverkning spannmål		el-drift	600- 800
0,2-0,5 ton/tim.	1.000-1.500	Fodervåg, 10-200 kg	100- 150
1,0-4,0 »	2.000-11.500	Rotfruktsskärare och -rivare	
Sten (gröp) kvarn, utan motor		för handkraft	100- 250
avverkning 0,4-2,0 ton/tim.	1.000-2.000	el-drift	200- 400
Spannmålskross, utan motor		Foderkokare 160-400 l	500- 600
avverkning 0,5-2,5 ton/tim.	1.500-4.500	Vattenvärmare	
Foderblandare, utan motor		el-uppvärmning	
av galvan. plåt, 650-4.000 l	800-2.500	30-110 l, öppet system	300- 500
		30-250 l, slutet »	400- 900
		15- 30 l, snabbvärmare	400- 550

### Inventarier för transport av foder m m

Spannmålsfläkt		Skruvtransportör längd 3-12 m	
för rör 150-225 mm, utan motor	800-1.500	diam. 4" med motor	500-1.200
med »	1.200-2.500	utan »	300- 600
fläkrör per m	11- 20	5" med motor	800-1.500
½-böj per st	40- 70	utan »	500- 900
grenrör per st	175- 275	6" med motor	900-2.000
Silofläkt för transp. av hackat foder		utan »	600-1.200
med inmatningselevator	5.500	påfyllningstratt till 4-6"	150- 200
» inmatningstråg	1.000	skruvrens	150
fläkrör 300 mm, per m	30	transportställning	150
fast böj per st	75	Säcklyftare (träkonstruktion)	100
Transportfläkt för torkat foder	3.000	Säckhållare	100
mottagningsbord	500	Gripklo	250
Gårdshack (hackning och transport)		Hissvåg	250
avverkn. 30 ton grönfoder/tim	10.500	Hissblock (spel)	350
Hö-, halm- och kärvttransportör, med motor		Avlastarbord, med motor, 4,0-5,6 m	9.000-10.500
bandtransportör 4-15 m	1.800-4.000	Silotömmare för 5-9 m silodiam.	
kedjetransportör		med el-utrustning	19.000-23.000
dubbel kedja 4-18 m	1.800-4.500		
enkel » 4-15 m	1.500-3.000		
för längre transportör, pris per m	150		
transportörvagn	600-1.200		

### Inventarier för djurskötsel

Mjölkmaskinaggregat		Mjölkkylare utan elektr. kylaggregat	
med el.-motor	600	med el.-motor	300
» förbränningsmotor	900	utan »	100- 150
mjölkkningsmaskin,		Diskapparat	100- 250
spann av aluminium	600	Klippapparat	150- 250
» » rostfritt stål	700		

	Kronor		Kronor
El-stängselapparat .....	150	Kullhus .....	200
Kycklingbatteri (helt av metall)		Fodertråg, löst, 2 m .....	20
200-1.000 kycklingar .....	300- 900	Vattentråg av stål, hopfällbart .....	200- 250
Kallbatteri (av järn och plåt)		Svinvåg .....	400- 600
100-500 kycklingar .....	300- 900	Foderautomat 30-300 l .....	100- 400
Kallbatteri med autom. utgödsling		Värmelampa .....	100- 150
4 våningar, 6-15 m längd .....	1.500-3.500	Pump för betesmark (självbetjäning)	250
Värprede, löst, 6 fack .....	40	Tunna, plåt el. trä, 500-3.000 l ....	250- 800

#### Inventarier för markanläggningar och vägar

Jordborrmaskin, för hydr. lyft .....	600-1.300	Snöplog, för traktor	
Täckdikningsplog		diagonalplog 200-250 cm .....	300-1.500
buren .....	1.200	spetsplog 220 » .....	1.000-1.500
bogserad .....	800	Snöslunga, buren, arb.bredd 220 cm	1.200-2.000
direkt driven .....	3.000	Schaktblad, kompl. med ram	
Dikningsmaskin,		200-240 cm .....	1.200-2.000
kopplad t. traktor, direkt driven	8.500-13.000	Vägsladd, snöplog och schaktblad	
Grävaggregat, för hydr. lyft med		för hydraulisk lyft, 200 cm .....	300
diknings- och rensningskoppor ....	8.500-10.500	Väghyvelblad, kompl. med kantskår	
		200-240 cm .....	600- 900
		Röjningskrok, stenuptagare .....	500- 800

#### Diverse inventarier för växtodling, brandskydd m m

Trädgårdstraktor, jordfräs		Automatisk spannmålsvåg	
Enaxlig traktor med standardutrustning		kapacitet 3-12 ton .....	500-1.500
Motorstyrka		Fuktighetsmätare .....	200
hk (SAE) Drivmedel		Presenning av väv per m <sup>2</sup> ..	7
3- 5 bensin .....	900-3.500	» » plastfolie » » ..	2
6- 7 bensin, diesel .....	2.500-5.000	Brandsläckningsapparat	
8-15 bensin, diesel, fotogen ...	3.500-8.500	kolsyre- och vattenläckare .....	100- 150
transportvagn, tillägg .....	400-1.500	pulverdimsläckare .....	200- 250
Motorgräsklippare .....	250- 600	Radioanläggning ("privat radio") för samband inomgårds	
Drivmedeltank, 2.000-5.000 l .....	500- 900	stationär enhet .....	1.200-1.500
Kapsåg för hydr. lyft .....	800	mobil » .....	800
Decimalvåg, med vikter .....	200	bärbar » .....	150- 400

R I: 106

### Bevattningsanläggningar

	Kronor		Kronor
El.-motordriven pump, med motor, startapparat, och sugledning		Snabbkopplingsrör, varmgalvaniserade	
kapac. 100- 150 l/min. ....	1.500	50 mm ..... per m	8
» 200- 300 » .....	2.000	70 » .....	15
» 600 » .....	2.700	90 » .....	25
» 1.200 » .....	3.500	150 » .....	40
» 2.000 » .....	5.000	Spridare	
Traktordriven pump		långsam spridare per st .....	40- 200
kapacitet 1.500 l/min. ....	2.500	spridare för snabb-bevattning	
		per st .....	150-1.200

### Specialinventarier för maskin- och byggnadsunderhåll

Skruvstycke .....	100- 150	Kap- och klyvsåg .....	800
Smidesstäd och tänger .....	100- 150	Hyvelbänk .....	150
Kolässja med fottrampa .....	300- 500		
Borrmaskin, lös, el.-driven .....	100- 500	Domkraft,	
Bänkborrmaskin .....	400- 600	hydraulisk 2-30 ton	50- 400
Pelarbormaskin .....	1.200	» "garage-typ" 2-10 »	400-1.200
Slipsten m. el.-motor .....	500		
Smärgelskiva och slipsten m. el.-motor	600	Kompressor, för traktors kraftuttag	250
Bänkslipmaskin .....	300- 500	med tank, enstegs .....	500- 800
Rondellslipmaskin .....	600		
Gängsnitt m. tappar .....	250	Svetsaggregat med utrustning	
Gängkloppa .....	100- 250	el.-svets .....	400- 800
Avdragare .....	100- 150	gas-svets .....	600- 800
Hylsnyckelsats .....	150	Högtryckstvätt .....	1.200-4.000
Momentnycklar .....	150	aggregat t. lantbruksspruta .....	400
Handcirkelsåg .....	300- 600		

### Torkar och silor<sup>1)</sup>

Varmlufttorkar se sid R I:108

Kalllufttorkar se sid R I:110

#### Container-torkar

torkzonens rymd 210-240 hl,  
exkl. tillsatsvärme ..... 7.000-8.000

#### Planbottentorkar

trägolvsårat virke kr/m<sup>2</sup> 30  
huvudkanal kr/m 100- 135  
plåtgolvsårat perforerad stålplåt kr/m<sup>2</sup> 25- 45

#### Silor

##### Spannmålssilo (luftningssilo)

tornsilo av  
betong, omonterad, per m<sup>3</sup> .. 65- 125  
trä » » » .. 35- 100  
galv. plåt » » » .. 120- 180

##### Spannmålssilo (lagersilo)

tornsilo av  
betong, omonterad, per m<sup>3</sup> .. 40- 60  
galv. plåt » » » .. 50- 85  
aluminium » » » .. 55- 100

<sup>1)</sup> Dessa tillgångar kan delvis eller helt höra till gårdens byggnader.

	Kronor		Kronor
Kraftfodersilo, med skruvutrustning för lätt rinnande foder, 11-14 m <sup>3</sup>	2.300-3.000	Varmvattenbatteri med fläkt	
» svår rinnande » 11-20 m <sup>3</sup>	3.800-4.500	torkens avverkning 1-6 ton/tim. . .	2.000-10.000
Ensilagesilo		Propellerfläkt	
tornsilo av		2.850 v/min., motor 1,5- 7,5 hk . .	500-1.200
trä omonterad per m <sup>3</sup> . .	45- 60	1.450 » » 5,5-10 » . .	1.200-1.500
betong » » » . .	55- 85	Spannmålsfläkt	
gravsilo av		direkt driven, motor 5,5-15 hk . . . .	1.200-2.300
trä omonterad per m <sup>3</sup> . .	45- 60	fläktrör, raka, per m . . . . .	11- 20
betong » » » . .	40- 45	cyklon . . . . .	275
plansilo av		luftavskiljare . . . . .	200
trä omonterad per m <sup>3</sup> . .	45- 60	Spannmålsskruv, med motor . . . . .	
betong » » » . .	40- 45	4" 3-6 m . . . . .	600- 900
gropsilo av		6" 3-6 » . . . . .	1.200-1.500
betong omonterad per m <sup>3</sup> . .	30- 70	Skopelevator	
<i>Utrustning till torkar och silor</i>		12 ton 5-20 m . . . . .	1.500-3.500
Varmluftspanna, oljeeldad		24 » 5-20 » . . . . .	2.500-5.000
för varmluftstork		elevatorvakt . . . . .	300
kapacitet 30-150 tkcal/h . . . . .	2.500-8.500	Plantransportör med motor	
kall-luftstork		12 ton 4-30 m . . . . .	1.500-4.500
kapacitet 10-40 tkcal/h . . . . .	2.000-4.000	25 » 4-30 » . . . . .	2.000-5.500
Oljeeldat värmeaggregat		40 » 4-30 » . . . . .	2.500-7.500
helautomatiskt,		60 » 4-30 » . . . . .	4.000-11.500
portabelt kapac. 35- 70 tkcal/h	3.500-4.200	Aspiratör kapacitet 5-7 ton/tim.	1.500
stationärt » 30-115 »	3.500-6.000	med körnare . . . . .	2.300
halvautomatiskt,		» » bossfläkt och motor . .	2.700
portabel kapac. 35- 70 tkcal/h	3.500-4.200	Cyklon 8-25 ton/tim. . . . .	300- 400
El.-luftvärmare		Elevatorgrop 15-100 hl . . . . .	1.500-3.000
10-30 KW . . . . .	600- 900	Självtömmande bottenkon 10-25 hl. .	1.200-2.000
El.-varmluftaggregat		Spannmålsvåg med stativ	
15 KW . . . . .	2.500	3-12 ton/tim. . . . .	500-2.000
20 KW . . . . .	3.000	Vattenhaltsmätare . . . . .	300- 600
Gasol-varmluftaggregat			
kapacitet 53 tkcal/h . . . . .	3.000		

*Varmluftstorkar*

Fabrikat	Arbetsätt	Material	Torkzonens rymd, hl	Avverkning per timme		Utrustning (S = standard, ingår i värdet)				Värde (vid gården, omonterad), kronor
				dt	när vattenhalten nedgår	varmvattenpanna	varmluftspanna	värmeaggregat	fläkt med motor	
Akron	sats	stål	46	15	från 20 %	×	×		×	2.500
			250	75	till 16 %	×	×		×	10.500
	sats	stål	92	30	från 20 %	×	×		×	5.500
			500	150	till 16 %	×	×		×	21.500
Gårdsjö	sats	stål	45	12	från 20 %		×			7.000
			125	60	till 16 %		×			20.000

Fabrikat	Arbetsätt	Material	Torkzonens rymd, hl	Avverkning per timme		Utrustning (S = standard, ingår i värdet)				Värde (vid gården, omonterad), kronor
				dt	när vattenhalten nedgår	varmvattenpanna	varmlufts-panna	värmeaggregat	fläkt med motor	
Gårdsjö (forts.)			50	15	från 20 %			S	S	8.500
			140	60	till 16 %			S	S	24.500
	Kontin.	stål	150	40	från 20 %		×			13.500
			300	110	till 16 %		×			26.500
Juno										2.000
										3.500
	sats	plåt	90	10	från 20 %	×	×	×	×	3.000
			200	35	till 16 %	×	×	×	×	6.500
			290	60		×	×	×	×	8.500
	Kontin.	plåt	55	22	från 20 %		×		×	11.500
			310	150	till 16 %		×		×	42.000
			55	22	»	×			×	13.500
			310	150	»	×			×	55.000
Linde	sats	stål	105	15	från 20 %		×		×	7.000
			188	30	till 15 %		×		×	11.000
	Kontin.	stål	95	25	från 19 %		×		×	9.500
			170	50	till 15 %		×		×	14.000
Mica	Kontin.	stål	50	6	från 20 %		×		×	5.000
			115	24	till 16 %		×			10.500
SERA	sats	plåt	95	20	från 20 %			S	S	11.000
			160	30-35	till 16 %			S	S	16.500
Svegma	sats	plåt	43	20	från 20 %		×			2.500
			145	40	till 16 %		×			6.000
	Kontin.	plåt	180	50	från 20 %		×			15.000
			460	90	till 16 %		×			26.500
SF	Kontin.	stål	60	30	från 18 %	×	S			17.500
			120	60	till 14 %	×	S			27.500
torkdel	sats	stål	60	12	från 18 %	×	S			9.000
			60	24	till 14 %	×	S			10.500
påfylln.del, torkdel			60	12	»	×	S			11.500
			60	24	»	×	S			12.200
2 torkdelar			100	12	»	×	S			11.500
			100	24	»	×	S			12.200
påfylln.del, torkdel, kylidel			60	12	»	×	S			15.000
			60	24	»	×	S			16.000
Vara	sats	trä	54	13	från 20 %					3.000
			330	88	till 16 %	×	×			11.000
Åkland	sats	plåt	100	15	»	×	S			5.700

Kallluftstorkar utan el. med tillsatsvärme

Fabrikat	Typ	Material	Luftväg	Torkzonens rymd, hl	Uppvärmning med	Värde, kronor (vid gården, omonterad)		
						utan fläkt	med fläkt (+ motor)	med fläkt o. tillsatsvärme
Assentoft	silotorn	trä	centralrör	94	högtrycksfläkt	1.700		3.700
				283	»	2.700		5.000
				503	»	3.500		6.000
				754	»	5.000		7.500
Berggren-silon	silotorn	trä	centralrör	194	tillsatsvärme	1.500		
				482	»	2.500		
Kongskilde	silotorn	trä	centralrör 51 cm	69	värmeaggregat	2.000	3.500	4.500
				173	»	4.000	5.500	7.000
				320	»	5.000	7.000	8.000
			centralrör 102 cm	82	värmeaggregat	3.500	5.000	8.500
				199	»	4.500	6.500	11.000
				284	»	6.000	8.000	13.000
Vara	silotorn	trä	centralkanal	140		2.000	2.500	
				655		4.500	5.500	

Vattenpumpar och hydroforer<sup>1)</sup>

	Kronor		Kronor
Vattenpump, för traktorns kraftuttag		frostfri pump, merkostnad	150– 200
25–50 l/min. ....	500	djupbrunnspump, »	900–1.200
		Vattenreningsanläggning	
		avhärdningsfilter 75–150 l/min. ..	3.000–6.500
Hydroforanläggning, med motor ..		slamfilter » » ..	1.500–2.500
kolvpump 150 l hydrofor .....	1.200	avjärning, utrustning m. luftnings-	
» 500 l » .....	1.500	cistern .....	4.000–4.500
» 1.000 l » .....	2.000	avsyrningsfilter .....	1.500–2.000

Mekaniska anläggningar i djurstallar<sup>1)</sup>

Rörmjölkningsanläggning m. plaströr, inkl. motor		Spannmjölkningsanläggning, inkl. motor	
med 2 st mjölkn.organ, för 4–12 kor	4.000–4.500	1 maskin, för 5– 6 kor	2.000–2.500
» 2 » » 20 »	7.000–7.500	2 maskiner, » 10–20 »	2.500–3.000
» 2 » » 30 »	7.500–9.000	3 » » 50 »	5.000–5.500
» 3 » » 50 »	10.500–11.500	extra maskin, aluminium eller rost-	
» 6 » » 100 »	20.500–23.000	fritt stål .....	600– 700
extra mjölkningsorgan .....	600		

<sup>1)</sup> Dessa tillgångar kan delvis eller helt höra till gårdens byggnader.

	Kronor		Kronor
Pumpaggregat, drivet från traktor . .	300	Utfodringsanläggningar i hönsstall	
Mjölkkylningsanläggning m. elektriskt kylaggregat		utfodr.truck, 3 våningar 200–550 kg	
mindre typ, med el.-motor . . . . .	600– 800	med bensinmotor . . . . .	4.000–6.000
större » » » . . . . .	1.500	» med el.-batteri . . . . .	5.500–7.500
Elektrisk vattenvärmare		» skraputrustning för	
öppet system 30–110 l . . . . .	300– 500	utgödsling . . . . .	400
slutet » 30–250 l . . . . .	400– 900	fodervagn 150–400 l . . . . .	250
Utgödslingsanordning		äggvagn 40–70 cm bred . . . . .	300
(exkl. montering)		värpbatteri med automatik	
Helautomatisk med 15 m ränna +		för 1.200–2.400 höns . . . . .	9.000–17.000
bana och drivspel 1 hk		fodersilo med skruv 5–30 m <sup>3</sup> . . . . .	3.000–6.500
returkätting i taket . . . . .	4.000	Utfodringsvagn för kraftfoder	
» i golvkanal . . . . .	3.000	manuell utmatning . . . . .	800
Helautomatisk med max. 45 m ränna		el.-driven (i tak) med fodervagn för	
+ bana och drivspel 2–3 hk		0,5–1 ton belastning, 50 m bana	2.500
för 15–20 djur (1 ränna) . . . . .	7.000	Fördelare för grovfoder (bana i tak)	
» 40–50 » (2 rännor) . . . . .	9.000	vandrande bandfördelare,	
Utfodringsanläggningar i svinstall		foderbord 40 m . . . . .	11.500
(för 600 djur)		transportband med avskrapning,	
golvutfodring med torrfoder		foderbord 20 m . . . . .	7.500
(foderskruvar och fördelare)		kilformad botten och skrapor,	
manuell skötsel . . . . .	17.000–19.000	foderbord 25 m . . . . .	6.000
full automatik . . . . .	19.000–23.000	kedjetransportör till foderbana . . . . .	4.000
trågutfodring med torrfoder		Foderblandare med ställbar inmatning	
(foderskruvar och fördelare)		(»portionerare»)	
ränna, längd 40 m . . . . .	5.500	ett spannmålsslag kan blandas med	
» » 80 » . . . . .	7.500	ett tillsatsmedel . . . . .	3.000
trågutfodring med blötfoder		två spannmålsslag kan blandas med	
(tank, blandare, rörsystem och för-		ett tillsatsmedel . . . . .	3.500
delaremunstycke) . . . . .	11.500	två spannmålsslag kan blandas med	
		två tillsatsmedel . . . . .	4.500
		tre tillsatsmedel . . . . .	5.000

#### Inventarier för skogsbruket

Motorsåg	Med.		Skogskultivator	
–4 hk . . . . .	900	(700–1.200)	buren . . . . .	1.200–1.500
4–6 » . . . . .	1.000	(800–1.200)	bogserad, enkel . . . . .	3.000
6– » . . . . .	1.100	(900–1.300)	» dubbel . . . . .	6.500
Röjningssåg, utan motor . . . . .	600– 700		Planteringsmaskin,	
» med » . . . . .	900–1.500		med besprutningsaggregat . . . . .	2.500
Barkningsmaskin,			Skogsgödselaggregat,	
bärbar motorsågsdriven . . . . .	800		rymd 450–2.000 l . . . . .	7.000–8.500
traktorburen kraftuttagsdriven . . . . .	4.000		Trädfällningsvinsch . . . . .	300– 500
mobil » . . . . .	6.500		Sten- och stubbbrytare . . . . .	300– 500

	Kronor		Kronor
Raststuga utan uppvärm.anordning	700-7.500	Enaxlig	
» med »	800-8.500	försänkta bankar (för griplastning)	
<i>Skogsvagnar</i>		dubbelmonterade hjul, LP-däck	
Tvåaxlig,		frontgrind	
häst- eller traktordragen		tryckluftsbrömsar	
raka bankar,		lastförmåga 12 ton .....	10.500
lastförmåga 2,5 ton .....	1.500	<i>Lastkran</i> för traktor eller vagn	
» 3 » .....	1.700	Traktorkran,	
		mekanisk svängning	
		max. lyftförm. 500-600 kp (kg)	250-1.200
Enaxlig		Traktorkran	
raka bankar		hydraulisk svängning	
enkelmonterade hjul		max. lyftförm. 600-700 kp (kg)	2.500-3.000
lastförmåga 3 ton .....	1.200	Traktor- eller vagnkran,	
» 4 » .....	1.500	hydraulisk svängning	
extra utrustning:		fjärrmanövrering med el.	
medar .....	800	alternativt radio	
boggieställ .....	1.500	max lyftförm. 1.000-2.500 kp (kg)	2.500-6.000
lastflak .....	500	<i>Vinsch</i> för traktor	
fällbara stakar, merpris .....	500	Vinsch med mekanisk drivning	
Enaxlig		dragkraft 900-1.800 kp (kg) ..	600-1.200
raka bankar		» 2.500-5.000 » » ..	3.000-6.000
dubbelmonterade hjul		Vinsch med hydraulisk drivning	
lastförmåga 6 ton .....	4.000	dragkraft 600- 2.000 kp (kg) .	2.000-2.500
extra utrustning:		» 2.000-10.000 » » .	2.500-10.000
frontgrind .....	600	<i>Griplastare</i> för traktor, vagn eller	
hydraulisk tippbanke .....	1.200	lastbil	
Enaxlig		Griplastare för traktor	
raka bankar,		lyftförmåga 500-600 kp (kg) ....	7.500-11.500
dubbelmonterade hjul, LP-däck		Griplastare för traktor eller vagn	
frontgrind		lyftförmåga 500-1.000 kp (kg) ..	7.500-13.500
lastförmåga 10 ton .....	7.000-7.500	Griplastare för vagn eller lastbil	
tryckluftsbrömsar, tillkommer ..	2.000	lyftförmåga 1.000-2.000 kp (kg) .	15.000-30.000

Skogsmaskiner

Fabrikat och modell		Motor- effekt max. hk	Standardutrustning		Värde, kronor
			kran	vinsch	
BM Volvo					
SM 462	Skotare .....	47	X	—	105.000
SM 868	Lunnare med kläm-banke .....	105		—	170.000
Ford					
County 754	Skotare .....	83	X	—	120.000
County 1124	» .....	113	X		135.000
Blondin 7000	» .....	83	X	—	120.000
5000	» .....	83	X	X	90.000
Teg 750	.....	83	X	—	80.000
Hemek					
650	Skotare .....	80	X	—	135.000
Kockum					
KS 836-45	Skotare .....	115	X	—	125.000
KS 821	Lunnare .....	73		X	75.000
Timmerville					
4	Skotare .....	83	X	X	130.000
Valmet					
880	Skogstraktor .....	90	—	X	90.000
880 S	Lunnare .....	110		X	120.000
Ö.M.V.					
T-44-B	Skogstraktor .....	47	—	—	40.000

Inventarier för övrig verksamhet

	Kronor		Kronor
<i>Markförbättringsredskap</i>		Stengrep, för frontlastare .....	1.500
Kompressor		» » lastmaskin .....	2.500
hydraulburen 1.500-3.300 1/min. . .	4.500-5.500	<i>Betongblandare</i>	
Kompressorvagn .....	5.500-8.500	Stationär, 150 1, utan motor .....	500-1.200
Bergbormaskin .....	900-1.200	Transportabel, 150 1, utan motor ..	
Motorbormaskin, bensindriven ....	2.500-3.500	med gummihjul .....	1.500
slipmaskin .....	300- 600	tillägg för el-motor .....	500
		» » bensinmotor .....	600

## Motorfordon för transporter

### *Kombivagnar och lastbilar*

Märke, modell, typ	Antal hk	Vikt ton	Bränsle	Typ	Värde, kronor
<b>Fiat</b>					
128 Combi .....	55 DIN	0,9	bensin	kombi	11.000
<b>Ford</b>					
17 M Combi .....	75 DIN	1,2	bensin	kombi	14.000
1600L » .....	72 DIN	1,2	»	»	13.500
Transit 100 .....	69 DIN	2,4	»	hytt	11.000
<b>Peugeot</b>					
204 stationsvagn .....	55 DIN	1,0	bensin	kombi	12.500
404 » .....	59 DIN	1,2	diesel	»	15.000
<b>Renault</b>					
12 stationsvagn .....	55 DIN	1,0	bensin	kombi	13.000
<b>Saab</b>					
95 V4 herrgårdsvagn .....	65 DIN	1,1	bensin	kombi	13.000
<b>Scania-Vabis</b>					
110 S 42 .....	260 SMMT	16,0	diesel	hytt	69.000
<b>Volkswagen</b>					
Kleinbus 221 .....	50 DIN	1,4	bensin	skåp	16.000
231 Kombi .....	50 DIN	2,3	»	»	15.500
<b>Volvo</b>					
145 Kombi .....	82 DIN	1,3	bensin	kombi	16.000
F 82-30 .....	80 SMMT	6,1	diesel	hytt	25.500
F 84-34 .....	115 SMMT	12,0	»	»	37.000

### *Truckar*

el.-truck	36-72 V	1-2,5 ton lastförmåga	.....	34.000-55.000
diesel-truck	44-64 hk SAE	2-3 »	.....	34.000-42.000

### *Snöskotrar*

6-40 hk SAE, 115-217 cm bandlängd	.....	2.000-7.500
-----------------------------------	-------	-------------

(Solna den 27 november 1972.)

R I: 114

# Sakregister till Meddelanden från Riksskatteverket

## serie I år 1972

(Beträffande Meddelanden från Riksskattenämnden åren 1952—1960 hänvisas till det i nr 6 år 1960 införda registret. För åren 1961—1970 finns register i meddelandena nr 6 år 1961, nr 8 år 1962, nr 8 år 1963, nr 6 år 1964, nr 8 år 1965, nr 8 år 1966, nr 8 år 1967, nr 8 år 1968, nr 8 år 1969 och nr 9 år 1970. Beträffande Meddelanden från Riksskatteverket år 1971 finns register i meddelande nr 7 samma år.)

- Aktier* i AB Export-Invest, rätt att inköpa 1: 4
- kapitalplaceringsaktier eller ej? 7: 4
- tvångsförsäljning eller ej? 7: 3
- utskiftning (avyttring av aktier) i Skandinaviska Banken och Stockholms Enskilda Bank, beskattningsfrågor i samband med 7: 2
- värdering av icke börsnoterade, ändrade anvisningar 7: 1
- d:o, effektiv förräntning i börsnoterade aktiebolag m fl 8: 8
- d:o, kapitaliceringsprocenten 8: 7
- överlåtelse av, Svenska AB Bromsregulator till Wilh. Sonesson AB 8: 6
- Aktieutdelning*, se *Uppgift om aktieutdelning*
- Anstånd* med avlämnande av självdeklaration, tillämpning av reglerna om 1: 6
- Anvisningar*, avdrag för representation och liknande ändamål 8: 1
- avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst, tolkning av begreppet "den vanliga verksamhetsorten" 8: 4
- d:o till utlandet, ändrade 1: 3
- befrielse från och nedsättning av förseningsavgift vid 1972 års taxering 5: 1 b)
- befrielse från skattetillägg och förseningsavgift i visst fall vid 1972 års taxering 5: 1 c)
- behandlingen vid inkomsttaxeringen av vissa statsbidrag 2: 12
- beskattning av vissa naturaförmåner, ändrade 8: 2
- beskattningsfrågor i samband med utskiftning (avyttring av aktier) i Skandinaviska Banken och Stockholms Enskilda Bank 7: 2
- bilresor mellan bostad och arbetsplats, avdrag för 8: 5
- extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer m m 1: 1
- handläggning av vissa uppgifter om sjömansskatt m m 2: 13
- normalavdrag vid beskattning av ersättning för vård i enskilt hem vid omhändertagande enligt barnavårdslagen 4: 2
- procenttal för avdrag för inkurans i lager inom den manuellt arbetande glasindustrin 4: 3
- skattetillägg och förseningsavgift vid 1972 års taxering 5: 1 a)
- värdering av bilförmån vid inkomst av tjänst, ändrade 8: 3
- värdering av icke börsnoterade aktier, ändrade 7: 1
- 1972 års särskilda fastighetstaxering 1: 5
- Arvsskatt* erlagd med aktier, avyttring enligt 35 § 3 mom. KL eller ej? 6: 6
- Auskrivning*, se *Värdeminskningsavdrag*
- Bidrag* till uppförande av utomhusbad, avdrag för 4: 1 b)
- Bilförmån*, värdering av, vid inkomst av tjänst, ändrade anvisningar 8: 3
- Bilresor* mellan bostad och arbetsplats, avdrag för, anvisningar 8: 5
- Blanketter* m m för taxeringsarbetet 2: 8, 2: 9
- Bosättning*, ene makens, efter makars utflyttning till Spanien 3: 3
- tillämpning av den sk treårsregeln samt av dubbelbeskattningsavtalet med Schweiz 8: 11
- Djur och inventarier*, värden på, vid bokföringsmässig redovisning 9
- Dubbelbeskattningsavtal* med Norge, överenskommelse mellan riksskatteverket samt det norska Finans- och tulldepartementet angående tillämpning av artikel 20 § 1 6: 3
- med Schweiz, se *Bosättning*
- Effektiv förräntning*, se *Aktier*
- Ersättning*, se *Vårdnadsersättning*
- Ettårsregelns* tillämplighet vid tillfälliga besök m m i Sverige under tjänstgöring utomlands 2: 10
- Export-Invest*, rätt att inköpa aktier i AB 1: 4
- Extra avdrag* för folkpensionärer m m, anvisningar 1: 1
- Farled*, se *Värdeminskningsavdrag*
- Fastighet*, omräkningstal vid avyttring under kalenderåret 1972 6: 1
- Fastighetstaxering*, anvisningar för 1972 års särskilda 1: 5
- Folkpensionärer*, extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga, anvisningar 1: 1
- Fosterföräldrar*, se *Vårdnadsersättning*

- Förlustutjämnning*, fåmansbolags rätt till 3:4  
*Förseningsavgift* och skattetillägg i visst fall vid 1972 års taxering, befrielse från, anvisningar 5:1 c)  
 - och skattetillägg vid 1972 års taxering, anvisningar 5:1 a)  
 - vid 1972 års taxering, befrielse från och nedläggning av, anvisningar 5:1 b)

*Inkuransavdrag*, se *Varulager*

*Inköpsrätter*, se *Aktier*

*Inventarier* eller ej? Flyttbara hus avsedda för uthyrning 6:5

*Investeringsavdrag*, särskilt, för traktorer uthyrda till militär myndighet 2:11

*Jordbruksfastighet*, beskattning av äkta makar som gemensamt brukar och äger 5:2  
 - värden på djur och inventarier vid bokföringsmässig redovisning 9

*Kapitalplaceringsaktier* eller ej? 7:4

*Kapitaliseringsprocent*, se *Aktier*

*Lager*, se *Varulager*

*Levnadskostnader*, ökade, normalbelopp för kalenderåret 1972 1:2

- vid tjänsteresa i enskild tjänst, tolkning av begreppet "den vanliga verksamhetsorten" 8:4

- d:o till utlandet, ändrade anvisningar 1:3

*Makar*, se *Äkta makar*

*Markanläggning*, se *Värdeminskingsavdrag*

*Motorsåg*, skatteavdrag på ersättning för hållande av 1:7

*Naturaförmåner*, beskattning av vissa, ändrade anvisningar 8:2

*Normalbelopp* för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst, kalenderåret 1972 1:2

*Omräkningstal* vid realisationsvinstbeskattning av fastighet som avyttrats under kalenderåret 1972 6:1

*Personalstiftelse*, avsättning till 4:1

*Propagandakampanj*, se *Upplysnings- och propagandakampanj*

*Realisationsvinstbeskattning*

*Aktier*:

- Tvångsförsäljning eller ej? 7:3

- avyttring enligt 35 § 3 mom. KL eller ej då arvskatt erlagts med aktier? 6:6

*Fastighet*:

- avdrag för sk fast tillägg för bostadsbyggnad samt för nedlagda kostnader på fastighet, då byggnaden och fastigheten innehafts med ständig besittningsrätt 8:10

- omräkningstal vid avyttring under kalenderåret 1972 6:1

*Representation* och liknande ändamål, avdrag för, anvisningar 8:1

*Resekostnader*, bilresor mellan bostad och arbetsplats, anvisningar 8:5

*Räntor* som skattskyldig betalt på inteckningslån i sin makes fastighet, bl a rätt till avdrag för 3:1

*Rörelse*, avdrag för avsättning till personalstiftelse 4:1

- avdrag för bidrag till upplysnings- och propagandakampanj 6:4

- värdeminskingsavdrag, flyttbara hus avsedda för uthyrning 6:5

*Semesterbostad*, avsättning till personalstiftelse för anskaffande av 4:1 a)

*Självdeklaration*, tillämpning av reglerna om anstånd med avlämnande av 1:6

*Sjömansskatt* m m, handläggning av vissa uppgifter om, anvisningar 2:13

*Skandinaviska Banken*, se *Aktier*

*Skatteavdrag* på ersättning för hållande av motorsåg m m 1:7

*Skattetillägg* och förseningsavgift i visst fall vid 1972 års taxering, befrielse från, anvisningar 5:1 c)

- och förseningsavgift vid 1972 års taxering, anvisningar 5:1 a)

*Statsbidrag*, behandlingen vid inkomsttaxeringen av vissa, anvisningar 2:12

*Stockholms Enskilda Bank*, inköpsrätt för aktieägarna i 1:4

- se *Aktier*

*Ständig besittningsrätt*, se *Realisationsvinstbeskattning*, fastighet

*Svenska AB Bromsregulator*, se *Aktier*

*Särskild fastighetstaxering* år 1972, anvisningar 1:5

*Särskilt investeringsavdrag* för traktorer uthyrda till militär myndighet 2:11

*Tidpunkt* då kostnad skall anses nedlagd, se *Värdeminskingsavdrag*

*Tillfälliga besök* m m i Sverige under tjänstgöring utomlands, ettårsregelns tillämplighet vid 2:10

*Tjänsteresa*, se *Levnadskostnader*, ökade

*Traktor*, se *Särskilt investeringsavdrag*

*Treårsregeln*, se *Bosättning*

*Tvångsförsäljning* eller ej av aktier? 7:3

*Uppgift om aktieutdelning*, tillämpning av 43 § 1 mom. taxeringsförordningen 6:2

*Upplysnings- och propagandakampanj*, avdrag för bidrag till 6:4

*Utdelning*, se *Uppgift om aktieutdelning*

*Utomhusbad*, avdrag för bidrag till uppförande av 4:1 b)

*Varulager*, inkuransavdrag inom den manuellt arbetande glasindustrin, anvisningar 4:3

*Verksamhetort*, se *Levnadskostnader*, ökade

*Wilh. Sonesson AB*, se *Aktier*

*Vårdnadsersättning*, normalavdrag vid beskattning av ersättning för vård i enskilt hem vid omhändertagande enligt barnavårdslagen, anvisningar 4:2

*Värdeminskningsavdrag*, markanläggning (farled). Även fråga om i vad mån kostnader nedlagts efter utgången av år 1964 3:2

- flyttbara hus avsedda för uthyrning, inventarier eller ej? 6:5
- tillämpning av den sk nettometoden 8:9

*Värdering se Aktier resp. Jordbruksfastighet*

*Äkta makar* som gemensamt äger och brukar jordbruksfastighet, beskattning av 5:2

- fråga om mannens bosättning efter utflyttning till Spanien 3:3
- taxering av, bl a rätt till avdrag för räntor som skattskyldig betalt på in-teckningslån i sin makes fastighet 3:1





Meddelanden från

# Riksskatteverket

Arg. 2 Serie II ang. indirekt skatt Nr 1 1972

I

## 1) Yrkesmässig verksamhet?

### a) *Beträffande av flygklubb bedriven verksamhet*

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde Uppsala Flygklubb<sup>1</sup> (ansluten till Kungl. Svenska Aeroklubben), Uppsala, såvitt nu är i fråga, i huvudsak följande:

Flygklubben anhåller att Riksskatte-nämnden måtte besvara frågan huruvida den av flygklubben f n bedrivna verksamheten (som närmare beskrives nedan) till någon del medför skattskyldighet enligt Mervärdeskatteförordningen för flygklubben.

Flygklubbens verksamhet kan hänföras till följande tre verksamhetsgrenar: *motorflyg*, *segelflyg* och *modellflyg*. I förevarande sammanhang tillåter sig flygklubben förutsätta att grenarna *segelflyg* och *modellflyg* saknar relevans och sålunda kan lämnas utanför den följande redogörelsen. Flygklubben hyser nämligen den bestämda

<sup>1</sup> Namnet publicerat med flygklubbens medgivande.

uppfattningen att dessa aktiviteter under inga omständigheter kan anses medföra skattskyldighet för klubben enligt Mervärdeskatteförordningen – bl a med hänsyn till att dylik verksamhet redan à priori måste anses ha karaktär av utpräglad hobbyverksamhet, som på intet sätt kan utöva någon konkurrens med kommersiellt bedriven verksamhet.

Framställningen inskränkes därför i det följande till *motorflyget*. Den av flygklubben bedrivna motorflygverksamheten kan i sin tur uppdelas på olika kategorier, nämligen

1. hjälpflyg (skogsbrandbevakning från luften m m)
2. skolflygning och annan utbildningsflygning samt
3. allmänflyg (medlemmarnas allmänna flygträning, navigationsflygning i hobby syfte, medlemmarnas semesterturer per flyg m m).

Under skolflygning föres flygplanen i samtliga fall enbart av flygklubbens medlemmar, eftersom såväl flyglärare som elever måste tillhöra Uppsala Flygklubb.

R II: 1

Skolchefen svarar för att denna styrelsens bestämmelse lojalt efterlevs.

Under hjälpflyguppdrag gäller generellt samma bestämmelse utom vid övningar med Frivilliga Flygkårens grupp i länet. Huvudman för FFK-övningarna är Länsstyrelsens Civilförvarssektion, som beställer flygplan från länets klubbar för att genomföra veckoslutsövningar med flyggruppen. Verksamheten ingår i det regionala civilförsvaret.

Beträffande allmänflyg – som kanske tilldrar sig det största intresset ur mervärdeskattsynpunkt – gäller att förarna måste kunna visa upp giltigt medlemskort i Uppsalaklubben för att få tillgång till flygande materiel. Likartat system tillämpas även i övriga KSAK-an slutna flygföreningar. En pilot från en grannklubb måste fö finna sig i att bli noggrant kontrollerad i den materiel han vill utnyttja, innan han får låna klubbens plan och han måste dessutom erlægga av årsmötet fastställda avgifter, innan han får fungera som förare på egen hand.

Av praktiska skäl brukar man tala om ”uthyrning” av flygplan till klubbens medlemmar. Uttrycket är emellertid missvisande. Det är inte alls fråga om ”hyra” i vanlig mening, utan det ”flygtimpris” som beräknas av varje flygklubb separat med hänsyn till klubbens faktiska självkostnader för planet (plantypen) och som medlemmen sålunda betalar till klubben i förhållande till den tid han utnyttjar planet i luften (priset inkluderar fö även kostnaden för drivmedel) representerar helt enkelt ett praktiskt sätt att fördela flygklubbens självkostnader (dvs indirekt medlemmarnas) på klubbens medlemmar i förhållande till den tid varje medlem använder planet (planen). Om och i den mån vederbörande flygklubb disponerar flera plan av samma typ och med samma anskaffningskostnad – vilket gäller bl a Uppsala Flygklubb beträffande flygplantypen PA-28 ”Cherokee” 140 och 150 – kan beräkningen av självkostnaden naturligtvis göras gemensam för flera likvärdiga flygplan av samma typ. Sättet att debitera medlemmarna deras bidrag till den gemensamma kostnaden

för planen innebär emellertid under alla omständigheter endast ett sätt att slå ut självkostnaden för flygplanen på medlemmarna.

Den 26 augusti 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, såvitt nu är i fråga, följande förhandsbesked: Av ansökningen framgår, att den av Uppsala Flygklubb bedrivna motorflygverksamheten omfattar hjälpflyg, skolflygning och annan utbildningsflygning samt allmänflyg. Nämnden finner beträffande den del av verksamheten som avser hjälpflyg, skolflygning och annan utbildningsflygning att denna verksamhet icke innefattar tillhandahållande av tjänst, som avses i 10 § förordningen om mervärdeskatt. Nämnden finner vidare såvitt angår den som allmänflyg beecknade verksamheten att denna verksamhet uteslutande avser flygklubbens egna medlemmar och icke kan anses som yrkesmässig i den mening, som avses i 2 § förordningen om mervärdeskatt samt punkt 1 av anvisningarna till samma paragraf.

På grund av det anförda förklarar nämnden att, om Uppsala Flygklubb bedriver motorflygverksamhet på sätt i ansökningen angives, skattskyldighet enligt förordningen om mervärdeskatt icke åvilar flygklubben för denna verksamhet.

#### *b) Beträffande av ridklubb bedriven verksamhet*

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde Göteborgs Fältrittklubb<sup>1</sup>, Göteborg, i huvudsak följande:

Göteborgs Fältrittklubb är en ideell organisation med syfte att befrämja ridsporten och utbilda ryttare. Klubbens verksam-

<sup>1</sup> Namnet publicerat med klubbens medgivande.

het som idrottsförening omfattar olika grenar. De mest betydelsefulla grenarna är de, som avser drivande av ridskola resp. uppstallning av medlemmarnas hästar.

Klubben har hittills redovisat verksamheten genom ett aktiebolag, i vilket klubben äger samliga aktier. I syfte att erhålla en rationellare uppläggnings av verksamheten har klubben för avsikt att genomföra en omorganisation, innebärande att klubben i egen regi kommer att driva såväl ridskolan som uppställningen av medlemshästarna. Uppställningen skall uteslutande vara förbehållen medlemmar i klubben och de därav föranledda kostnaderna skall fördelas mellan de hästägande medlemmarna.

Med avseende på mervärdesskatt föreligger inte skattskyldighet för den gren av verksamheten, som avser ridskolan. Vad uppställningen beträffar utgör denna i realiteten endast ett led i den idrottsverksamhet, som klubben i enlighet med sitt syfte bedriver och det kan därför med fog ifrågasättas, om det här är fråga om sådan yrkesmässigt bedriven verksamhet, vilken författningen skall beläggas med mervärdesskatt. Verksamheten är nämligen endast inriktad på uppställning och skötsel av medlemmarnas hästar. Den är sålunda inte tillgänglig för utomstående och bedrivs inte heller i konkurrens men näringslivet.

Då klubben nu står i begrepp att i egen regi driva hela verksamheten, är klubben angelägen om att redan från början komma till klarhet i frågan om de skattemässiga konsekvenserna av denna omorganisation, speciellt då med tanke på mervärdesskatten.

Såvitt klubben kunnat finna, är uppställningen i egen regi av medlemshästar inte av sådan karaktär, att den är att hänföra till sådan yrkesmässigt bedriven verksamhet avseende tillhandahållande av tjänst å skattepliktig vara, som enligt lagstiftarens mening skall träffas av mervärdesskatt. I denna uppfattning har klubben stärkts av det uttalande från riksskattenämnden, vari konstaterats, att en förenings tillhandahållande huvudsakligen till medlemmar av kost och logi vid eget semesterhem i mer-

värdesskatteseende inte är att betrakta som yrkesmässig verksamhet.

Klubben hemställer därför om uttalande från Riksskatteverket, innebärande att den uppställning och skötsel av medlemshästar, som ridklubb i egen regi tillhandahåller sina medlemmar inte är att hänföra till sådant yrkesmässigt tillhandahållande av tjänstprestation å skattepliktig vara, för vilken skattskyldighet föreligger med avseende på mervärdesskatt.

Den 3 november 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner att Göteborgs Fältrittklubbs verksamhet, i vad den innefattar uppställning och skötsel av hästar, uteslutande avser tjänster åt klubbens egna medlemmar och icke kan anses som yrkesmässig i den mening, som avses i 2 § förordningen om mervärdesskatt samt punkt 1 av anvisningarna till samma paragraf.

På grund av det anförda förklarar nämnden att sagda verksamhet, under förutsättning att den bedrivs på sätt i ansökningsangives, icke för klubben medför skattskyldighet enligt förordningen om mervärdesskatt.

## 2) Fråga om skattskyldighet vid sk anbudsauktion

I ansökan om förhandsbesked hemställdes ett aktiebolag A om besked angående bolagets skattskyldighet enligt förordningen om mervärdesskatt vid förrättande av sk anbudsauktion.

Enligt ansökningshandlingarna skulle bolaget förrätta anbudsauktioner på filatelistiska samlarobjekt. Endast skriftliga anbud mottogs. Den som avgivit högsta anbudet fick rätt att förvärva objektet till ett pris som med en krona översteg näst högsta anbud.

I ansökningshandlingarna anfördes bl a följande:

Med auktion menas enligt Svensk Uppslagsbok "förfarandet att genom tävlan mellan spekulanter söka uppnå så fördelaktiga villkor som möjligt för ett tillämnat affärsavtal." (E. Kock)

Victor Lofstrands Handelslära, sedan decennier standardverk vid undervisning i handelsteknik, särskiljer anbudsauktion och annan auktion:

"Vid anbudsauktion (s-metoden) får köparna lämna skriftliga köpeanbud till en säljare, som offentligt utbjudit sin vara till försäljning. Karakteristiskt för anbudsauktion är att spekulanterna inte kommer personligen tillstådes utan lämnar skriftliga anbud och således inte kan rätta sig efter konkurrenterna. Auktion (s-metoden) är försäljning av fast eller lös egendom till den högst bjudande efter utrop, varvid alltså flera personer får konkurrera med varandra."

Inom det filatelistiska området där båda metoderna sedan länge är vedertagna och ungefär lika vanliga, är uttrycket auktion inte på något sätt förbehållet utropsauktioner, vid vilka det för övrigt allmänt förekommer, att en stor del av avsluten sker med skriftliga anbudsgivare.

Utropsauktionen är av gammalt datum, medan anbudsauktionen är en senare tids uppfinning. Den inskränkning i budgivarnas inbördes konkurrens, som den senare metoden innebär, motvägs av att ett mycket större antal personer kan delta, däribland många som inte har möjlighet eller tillfälle att resa till platsen för auktionen.

För rättstillämpningen i fråga om auktioner torde sedan sekelskiftet Tore Alméns doktorsavhandling år 1897 "Om auktion såsom medel att åvägabringa aftal" ha varit vägledande. Almén behandlar utförligt (sid 12–25) de skriftliga auktionerna, som han i motsats till tyska författare (sid 15) inte vill hänföra till auktionens begrepp (sammanfattningsvis definierat på sid 24). Almén hävdar till och med (sid 20, 23), att antagande av till auktion ingivet skriftligt anbud, vare sig tillkännagivet före eller efter de muntliga buden, inte innebär försäljning på auktion.

Den 4 juni 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner, att den i ansökningshandlingarna beskrivna verksamheten är att anse som sådan förmedling av skattepliktig vara, som avses i första stycket av punkt 3 i anvisningarna till 2 § förordningen om mervärdesskatt. Nämnden förklarar därför, att skattskyldighet jämlikt nämnda stadgande åvilar sökandebolaget för verksamheten ifråga.

Tre ledamöter var skiljaktiga och anförde:

Enligt p. 3 av anvisningarna till 2 § mervärdesskatteförordningen är kommissionär att anse som säljare vid kommissionsförsäljning. Den begränsningen har dock gjorts att auktionsförrättare inte skall behandlas som skattskyldig säljare annat än i vissa i förordningen direkt angivna fall. Syftet med denna begränsning är att försäljning av personligt lösöre på auktion skall vara skattefri. Om däremot en företagare eller annan som är skattskyldig till mervärdesskatt låter sälja omsättningstillgång eller anläggningstillgång på auktion är bruttointäkten av denna försäljning att hänföra till skattepliktig omsättning i den skattskyldiges rörelse.

Några uttalanden om vad som skall förstås med det i nyssnämnda författningsrum använda uttrycket "Auktion" föreligger inte. Uppenbart är att en gräns måste dras mellan å ena sidan auktion och å andra sidan ett sedvanligt anbudsförfarande. Vanligen ingår som ett väsentligt led i auktionsförfarandet att spekulanter är personligen närvarande och har möjlighet att förbättra en gång avgivna bud innan auktionen är avslutad. Detta torde emellertid i och för sig inte vara det avgörande. Enligt vårt sätt att se bör till auktion kunna hänföras även sådant helt skriftligt förfarande som det sökanden beskrivit. Möjlighet föreligger då visserligen för anbudsgivarna endast att avge ett bud. Vad som emellertid skiljer detta förfarande från ett vanligt anbudsförfarande är att de avgivna buden

är att betrakta såsom maximibud och att anbudsgivaren kan bli ägare till den aktuella utropsposten till ett pris som enligt försäljningsvillkoren bestäms av det näst högsta anbudet eller det av lämnaren angivna lägsta budet.

En sådan tolkning av auktionsbegreppet synes ligga helt i linje med lagstiftarens syfte med det speciella undantaget för auktioner.

I överensstämmelse med vad som nu anförts anser vi att förhandsbeskedet bort erhålla följande lydelse :

Nämnden finner, att det förfarande, som beskrivits i ansökningen, utgör försäljning på auktion enligt första meningen andra stycket av punkt 3 i anvisningarna till 2 § förordningen om mervärdesskatt. Vi anser därför, att nämnden bort förklara, att skattskyldighet icke åvilar sökandebolaget för den åsyftade försäljningen.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolaget ändring i förhandsbeskedet.

I utslag den 2 november 1971 beslöt Regeringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

### **3) Fråga i visst fall om försäljning av varor i förening med deras inmontering i fastighet utgjorde byggnadsentreprenad (del i sådan entreprenad) eller ej**

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde aktiebolaget A i huvudsak följande :

Bolaget hade lämnat anbud på utrustning och inredning för storköksanläggning och cafeteria i en skola – 441.530 kr exkl mervärdesskatt. Diskbänkar, hyllor och liknande specialtillverkades, medan andra delar av utrustningen var av standardkaraktär och köptes färdiga. Detta gällde grytor, stekbord, blandningsmaskiner o dyl. Bolaget önskade besked, huruvida reduceringsregeln kunde tillämpas på entreprenaden i sin helhet eller del därav. Senare framkom, att bolaget endast erhållit order

för omkring 100.000 kr, avseende 1 blöt-läggingsvagn, 2 diskbänkar, 12 vägghyllor, 3 beredningsbänkar, 1 kryddvagn, 2 redskapsvagnar, 2 rotfruktsvagnar, 2 grönsaksvagnar, 13 hyllställningar, 1 lagerfack, 4 specerisilos, 1 städaggregat, 2 bassängvagnar, 2 värmeskåp, 1 skyddsräck, 1 svalningsanläggning, 2 barfronter, 2 brickvagnar, 2 utlämningsbänkar, 8 korgvagnar samt 4 bänkar med mjölksifoner. Bolaget upplyste under hand, att diskbänkarna och beredningsbänkarna av bolaget skruvades fast på regelverk, som byggnadsentreprenören satt upp, varefter diskbänkarna anslöts till vatten och avlopp av vvs-entreprenören, att hyllställningarna bestod av en vid vägg fästad ståndare av stålror med stödben, att värmeskåpen skruvades fast i golvet samt av entreprenören anslöts till elnätet, att svalningsanläggningen skruvades fast i golvet samt av vvs-entreprenören anslöts till färskvattenssystemet, att barfronten fästes på en av byggnadsentreprenören uppmurad sockel samt att utlämningsbänkarna var anslutna till fronten med skruvar.

Den 7 maj 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked : Av utredningen i ärendet framgår, att sökandebolagets åtagande avser tillhandahållande av viss utrustning till en skolbespisningslokal samt att en del av denna utrustning genom bolagets försorg anbringats i byggnaden genom fastskruvning i väggar och golv. Nämnden finner, att varken sistnämnda utrustning eller övrig i åtagandet ingående utrustning kan anses ingå i byggnaden som fastighetstillbehör. Vid angivna förhållande kan bolagets åtagande icke anses utgöra byggnadsentreprenad eller anses ingå såsom ett led i sådan entreprenad i den mening som avses i anvisningarna till 14 § förordningen om mervärdesskatt. Åtagandet är i stället att hänföra till försäljning av skattepliktiga varor enligt förordningen.

På grund av det anförda förklarar näm-

den, att den i 14 § 1) förordningen om mervärdeskatt intagna reduceringsregeln icke är tillämplig på åtagandet ifråga.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolaget ändring i förhandsbeskedet.

Den 23 november 1971 meddelade Regeringsrätten följande utslag:

Även om vissa av de till ifrågavarande leverans hörande föremålen får antagas bli hänförliga till fastighetstillhörighet, kan försäljningen av dessa föremål i förening med deras inmontering i fastigheten under förvarande omständigheter icke anses utgöra byggnadsentreprenad eller ingå som ett led i sådan entreprenad.

På grund härav lämnar Kungl. Maj:t besvären utan bifall.

#### 4) Avdragsrätt

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde ett engelskt bolag, som var registrerat som skattskyldigt för mervärdeskatt i Sverige, i huvudsak följande:

Sökandebolaget har haft uppdraget att leverera en maskinanläggning till ett järnbruk i Sverige. Som underleverantör har ett svenskt aktiebolag A levererat viss utrustning för anläggningen.

Denna utrustning har fakturerats av aktiebolaget A's engelska dotterbolag A Ltd. med öppen debitering av mervärdeskatten i engelska pund och med angivande av motvärdet i svenska kronor, sannolikt det samma som moderbolaget i Sverige fakturerat det engelska dotterbolaget.

A Ltd. är sannolikt inte registrerat som mervärdeskattskyldigt i Sverige.

För sökandebolaget är det uppenbart,

att fakturan gäller en i Sverige tillhandahållen, skattepliktig leverans. Den debiterade skatten hänför sig till förvärv för bolagets verksamhet, som medför skattskyldighet till mervärdeskatt i Sverige.

Sålunda synes avdrag i bolagets mervärdeskattedeklaration ej kunna ifrågasättas. Om det emellertid, som sannolikt är, förhåller sig så att utfärdaren av fakturan inte själv är skattskyldig, kan tvekan råda härvidlag.

Därför anhålles om förhandsbesked, huruvida avdragsrätt föreligger eller ej. Skulle mot förmodan så ej vara fallet, hemställs om förhandsbesked, huruvida avdragsrätt föreligger, om den svenske leverantörens (i detta fall aktiebolaget A's) faktura i kopia kan fogas till den utländske fakturautställarens, och beloppsöverensstämmelse därmed kan dokumenteras.

Den 3 november 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner att sökandebolagets förvärv av den i ansökningen angivna utrustningen icke medfört, att utgående skatt enligt förordningen om mervärdeskatt uppkommit för A Ltd., och att det i fakturan från A Ltd. som mervärdeskatt betecknade beloppet därför icke är att betrakta som mervärdeskatt enligt nämnda förordning.

På grund av det anförda förklarar nämnden, att sökandebolaget icke är berättigat att vid redovisning av mervärdeskatt avdraga det belopp, som i den av A Ltd. utfärdade fakturan betecknats som mervärdeskatt. Vidare förklarar nämnden, att vad nu sagts skall gälla även för det fall att till nyssnämnda faktura fogats sådan kopia av faktura som i ansökningen angivits.

(Stockholm den 13 mars 1972)



**1) Fråga huruvida sop- och latrinhämtning, som ombesörjes av kommun, skall anses yrkesmässigt bedriven**

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde X kommun i huvudsak följande:

X kommun får härmed ansöka om förhandsbesked angående kommunens skattskyldighet och avdragsrätt i fråga om *sop- och latrinhämtning* vid olika former för denna hämtning. Alternativt hemställs om uttalande av riksskatteverket i frågan.

*Sop- och latrinhämtningens anordnande*

Kommunalt renhållningsmonopol, dvs skyldighet för kommunen att till allmän avstjälningsplats eller allmän destruktionsanläggning bortforsla hushållsavfall (köksavfall och latrin) gäller i dag i de flesta kommuner genom föreskrift i lokal hälsovårdsordning. Fr o m den 1 januari 1972 blir sådant monopol obligatoriskt enligt kommunal renhållningslag (SFS 1970:892).

Sop- och latrinhämtningen kan utföras

antingen av kommunen med egna fordon och egen personal eller av entreprenör — ett åkeriföretag — som kommunen anlitar enligt entreprenadavtal. I det senare fallet är det dock vanligen kommunen som fakturerar hämtningsavgifterna på fastighetsägarna/lägenhetsinnehavarna och uppbär betalningen för räkningarna. I båda fallen utgår avgifterna enligt en av kommunfullmäktige antagen taxa i enlighet med lagen om kommunala renhållningsavgifter (SFS 1965:54).

Köksavfall uppsamlas antingen i pappers- eller plastengångssäckar eller i kärl samt latrin i plastsäckar eller kärl. Då säckar används tillhandahålles dylika av kommunen eller entreprenören och de tjänstgör då även som ”transportemballage”. Samtidigt med hämtning av avfallet placeras sålunda en ny säck i säckstativet. Tillhandahållande av säckar ingår i den taxebundna hämtningsavgiften. Säckstativet eller kärlet inköpes av fastighetsägaren/lägenhetsinnehavaren eller tillhandahålles av kommunen. I det senare fallet ingår ersättning för tillhandahållandet i hämtningsavgiften och stativet resp. kärlet förblir då kommunens egendom.

Den taxebundna avgiften utgörs givetvis till övervägande del av kostnader för hämtning och destruktion av avfallet samt till mindre del av förekommande kostnader för säckar, stativ eller kärl. Av praktiska skäl kan avgiften inte uppdelas på de olika ingående kostnadselementen utan är gemensamma för dessa.

#### *Skatteplikt*

Enligt 11 § 3) MF är transport i samband med renhållning undantagen från skatteplikt, och enligt anvisningarna till 11 § förstås med transport i samband med renhållning ”även bortforsling av sopor, avfall eller liknande från fastighet enligt avtal som icke endast gäller tillfälligt transportuppdrag”. Sop- och latrinhättningsavgifterna skall i princip även täcka kommunens kostnader för destruktion. Destruktion av avfall torde icke vara en skattepliktig tjänst, enär den inte kan anses ingå bland de under 10 § 1) angivna tjänsterna. Mervärdeskatt skall därför inte utgå å sop- och latrinhättningsavgifterna. Detta gäller enligt kommunens mening och enligt Svenska kommunförbundets bedömning efter tidigare kontakt med verkets mervärdeskattesektion i frågan även i det fall i avgifterna ingår tillhandahållande av säckar, stativ eller kärl. Såsom nämnts uttas inte särskild ersättning för sådant tillhandahållande, varför det inte kan anses vara fråga om någon varuförsäljning. Säckarna, stativen och kärlden är nödvändiga för och utgör ett led i uppsamlingen och transporten av avfallet. Tillhandahålls de däremot mot särskild ersättning torde en fristående, skattepliktig varuförsäljning föreligga.

Kommunerna har alltsedan mervärdeskattens införande och enligt kommunförbundets rekommendation tillämpat den nu angivna principen vid debitering av sop- och latrinhättningsavgifter.

#### *Skattskyldighet och avdragsrätt*

Enligt 2 § 2) MF föreligger dock sk formell skattskyldighet för den som yrkesmässigt utför transport i samband med

renhållning. Därmed följer rätt till avdrag för ingående skatt för anskaffningar för ifrågavarande verksamhet. Avdragsrätten omfattar enligt kommunens förmenande även ingående skatt för säckar, stativ och kärl, när tillhandahållande av dessa ingår i sop- och latrinhättningsavgifterna. Säckarna, stativen och kärlden får som ovan anförts anses nödvändiga för och utgöra ett led i uppsamlingen och transporten av avfallet.

I det fall en *kommun ombesörjer sop- och latrinhättningen med egna fordon och egen personal* bör alltså kommunen såsom formellt skattskyldig registrera denna verksamhet och få avdrag (restitution) för ingående skatt hänförlig bl a till anskaffning samt drift och underhåll av hämtningsfordon ävensom för skatt för säckar, stativ och kärl, när kommunen tillhandahåller sådana inom ramen för avgifterna.

Även i det vanliga fallet då en *kommun anlitar entreprenör för sop- och latrintransporterna* men själv upphandlar och inom ramen för avgifterna tillhandahåller säckar, stativ eller kärl samt själv handhar debitering och uppbörd av avgifterna torde kommunen registrera sig som skattskyldig för sin del av verksamheten och få avdrag (restitution) för ingående skatt för säckar, stativ och kärl. Åkeriföretaget som utför transporterna torde enligt kommunens bedömning betraktas som underentreprenör till kommunen. Det är kommunen som till följd av renhållningsmonopolet har skyldighet att ombesörja bortforsling av avfallet och som gentemot fastighetsägarna/lägenhetsinnehavarna svarar för denna ”utåtriktade”, formellt skattskyldiga verksamhet. Det är som nämnts också kommunen som debiterar de slutliga konsumenterna och av dem uppbär vederlaget för tjänsterna.

Skulle kommunerna i detta fall vägras registrering och därmed inte kunna även i detta fall få avdrag i fråga om säckar, stativ och kärl, uppkommer den egenomliga situationen, att avdragsrätten för anskaffningarna för verksamheten endast

blir partiell när transporter utförs av en entreprenör. Bristande konkurrensneutralitet blir också följd. Accepteras den uppfattningen att tillhandahållandet av säckar, stativ och kärl ingår som ett led i hämtningstjänsten, måste ju avdragsrätten omfatta alla de till tjänsten hänförliga anskaffningarna. Entreprenörens ställning som underentreprenör blir uppenbar om det antas att transporter i stället vore skattepliktiga. Entreprenören skulle då utta skatt av kommunen å entreprenadsumman. Kommunen skulle i sin tur utta skatt å avgifterna vid sin debitering av de slutliga konsumenterna och äga avdra av entreprenören påfordringande skatt.

Sålunda hemställer kommunen om besked angående avdragsrätten för ingående skatt för säckar, stativ och kärl, när tillhandahållande av dylika ingår i sop- och latrinhämtningsavgifterna,

dels i det fall kommunen själv ombesörjer hämtningen med egna fordon och egen personal

dels i det fall kommunen anlitar entreprenör för hämtningstransporterna men själv tillhandahåller säckar, stativ och kärl samt själv handhar debitering och uppbörd av avgifterna. I detta senare fall är givetvis en förutsättning för avdragsrättens utnyttjande att kommunen äger registrera sig som skattskyldig för sin del av verksamheten.

Den 27 januari 1972 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner, att den i ansökningen beskrivna verksamheten avseende sop- och latrinhämtning utgör sådan transport i samband med renhållning som avses i 11 § 3) förordningen om mervärdeskatt. Nämnden finner vidare, att tillhandahållandet av säckar, stativ och kärl får anses ingå som ett led i dessa transporter under förutsättning att särskild avgift icke tas ut för tillhandahållandet.

I ansökningen förutsättes att kommunen själv skall handha debitering och uppbörd av avgifter för ifrågakvarande transporter, oavsett om kommunen

själv ombesörjer transporter med egna fordon och egen personal eller om kommunen anlitar entreprenör för transporter. Nämnden finner, att kommunen i båda fallen får anses omsätta tjänst som avser transport i samband med renhållning.

Beträffande frågan om sop- och latrinhämtningen kan anses yrkesmässigt bedriven finner nämnden — med tillämpning av tredje stycket i punkt 1 av anvisningarna till 2 § förordningen om mervärdeskatt — att verksamheten får anses yrkesmässigt bedriven till den del den avser annat än eget behov, d v s avser sop- och latrinhämtning från andra än kommunen tillhöriga fastigheter. För sådan yrkesmässig verksamhet föreligger skattskyldighet för kommunen enligt 2 § första stycket 2) nämnda förordning ävensom rätt till avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 17 § samma förordning och anvisningarna till denna paragraf.

I enlighet med det anförda förklarar nämnden, att kommunen vid redovisning för mervärdeskatt för den sop- och latrinhämtning som medför skattskyldighet äger avdraga ingående skatt, som hänför sig till förvärv av säckar, stativ och kärl för denna verksamhet.

## 2) Fråga huruvida verksamhet, som bedrivs av kommun i anläggning för hantering av avfall, innefattar tillhandahållande av tjänst som avses i 10 § förordningen om mervärdeskatt

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde Y kommun i huvudsak följande:

*Restitution av ingående mervärdeskatt för Y kommuns anläggning för hantering av avfall.*

Anläggningen är avsedd för att mottaga avfall från Y kommun. Avfallet utgöres av hushållsavfall, industriavfall, affärsavfall, byggnadsavfall samt diverse mindre poster annat avfall. Deponeringsanläggningen har byggts och färdigstälts under år 1970. Den är utförd helt i enlighet med erhållen dispens från

Statens naturvårdsverk. Anläggningen togs i bruk 1971.

I anläggningen ingår för behandling av avfallet bl a följande anläggningsdelar:

Våg med våghus och personalutrymmen

Garage och maskinhall

Avfallsverk innehållande bl a en avfallskross

Dumpertraktorer för transport av avfall inom deponeringsområdet

Bandtraktor för placering och täckning av det mottagna och behandlade avfallet.

För att behandla det förorenade vattnet från deponeringsområdet har kommunen vidare uppfört en reningsanläggning. Denna är föreskriven av Statens naturvårdsverk. Reningsanläggningen är dimensionerad för att kunna rena allt det nederbörsvatten som kommer från tippområdet. Kommunen har i särskild ordning hemställt hos Konungen om statsbidrag till denna reningsanläggning. Detta ärende har behandlats av Statens naturvårdsverk och ligger för närvarande hos jordbruksdepartementet.

För de redskap och fordon som renhållningsverket nyttjar i avfallshandlingen i samband med dessa transporter har kommunen tidigare utan erinran och med stöd av gällande förordning kunnat avlyfta den ingående mervärdesskatten i redovisningen till Länsstyrelsen. I gällande förordning betr allmän mervärdesskatt finns angivet att "kommunala elkraft-, värme- och renhållningsverk är formellt skattskyldiga men icke skall uttaga skatt på sina nyttigheter eller tjänster, renhållningsverken å sina transporter i samband med renhållning, men såsom formellt skattskyldiga äga rätt att avlyfta ingående mervärdesskatt som de erlagt för sina investeringar och omkostnader".

I ovan angivna mervärdesskattesklausul finns således klart utsagt att renhållningsverken äga rätt att avlyfta ingående mervärdesskatt å gjorda investeringar och omkostnader. Y kommun är för sin del av den uppfattningen att avfallet icke kan anses slutgiltigt behandlat förrän detsamma upplagts å tipp, deponeringsområde, i och för destruktion. Att

avfallet under transportvägen krossas och omlastas är enbart en nödvändig hjälpprocess för att på ett ur miljövardssynpunkt riktigare och hygieniskt sätt slutgiltigt kunna förstöra, destruera, avfallet på deponeringsområdet. Transporten av avfallet kan således inte anses avslutad förrän detsamma utlagts å tipp. De investeringar som gjorts för denna hjälpprocess under transportvägen bör enligt Y kommuns åsikt således vara befriade från allmän mervärdesskatt.

Ytterligare må beaktas att investeringarna för denna hjälpprocess, dvs avfallsanläggningen, i hela sin utformning påfordrats av Statens naturvårdsverk i sin till Y kommun avgivna dispens för beviljande av avfallsdeponeringsanläggning. Skälet till Statens naturvårdsverks stränga krav i samband med dispensen är de miljövardande aspekter som måste läggas på all avfallshandtering.

Mot bakgrund av vad som ovan anförts anholder Y kommun att riksskatteverket måtte medge kommunen befrielse från erlagd ingående mervärdesskatt för gjorda investeringar vid deponeringsanläggningen.

Den 27 januari 1972 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner, att den i ifrågavarande anläggning bedrivna verksamheten icke innefattar tillhandahållande av tjänst som avses i 10 § förordningen om mervärdesskatt. Vid angivna förhållande är sökanden icke skattskyldig för mervärdesskatt för nämnda verksamhet. På grund härav förklarar nämnden, att sökanden icke äger avdraga ingående skatt som belöper på verksamheten.

**3) Angående tillämpningen av förordningen om mervärdesskatt (MF) vid sådan ackordsuppgörelse som behandlas i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (KL)**

I skrivelse till länsstyrelserna den 18 november 1971 har riksskatteverket (RSV) gjort ett uttalande (nr 3/1971 p. 3)

angående köparens redovisning för mervärdeskatt i fall av bristande betalning från hans sida. Med uttrycket ackord i detta uttalande avses sådant ackord som samtliga borgenärer i förekommande fall beviljar gäldenär som kommit på obestånd. Har däremot borgenär beviljat gäldenär ackord under sådana omständigheter som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 29 § KL föreligger enligt RSV inte förutsättning för tillämpning av 15 § tredje stycket MF. Något avdrag för förlusten — bidraget får ej ske.

#### 4) Avdragsrätt

a) *Avdragsrätt för ingående skatt då skadeståndsskyldighet gentemot tredje man uppkommer i verksamhet för vilken skattskyldighet för mervärdeskatt föreligger*

I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked anförde bolaget, såvitt nu är i fråga, bl a följande:

Sökanden är skattskyldig för mervärdeskatt avseende bl a åkerirörelse. I verksamheten uppkommer tid efter annan skador på tredje mans egendom, som bolaget enligt gällande skadeståndsrätt är ansvarigt för. I nedan angivna frågor förutsättes att skadeståndsskyldigheten uppstått under sådana förhållanden, att kostnaderna vid inkomsttaxering blir avdragsgilla såsom driftkostnad i rörelse.

Det förutsättes vidare att den skadelidande inte är redovisningskyldig för mervärdeskatt.

*Skada orsakad i sökandebolagets skattepliktiga verksamhet*

##### *Fråga 1:*

Bolaget ersätter den skadelidande genom att till denne överlämna likvärdig egendom. Har bolaget i sådant fall av-

dragsrätt för mervärdeskatt, som bolaget erlagt vid förvärvet av egendomen?

##### *Fråga 2:*

Den skadade egendomen repareras av sökandebolagets egen verkstad. Innebär reparationen en skattepliktig omsättning i form av uttag, som föranleder skatteplikt för sökandebolaget (kostnaden för material och arbete)?

##### *Fråga 3:*

Den skadade egendomen repareras på sökandebolagets bekostnad av utomstående reparationsverkstad. Har bolaget i sådant fall avdragsrätt för mervärdeskatt, om fakturan utställs på bolaget?

##### *Fråga 4:*

Bolaget har tecknat ansvarighetsförsäkring, varigenom bolaget åvilande skadeståndsskyldighet övertagits – med bortseende från avtalad självrisk – av försäkringsbolaget. Äger i sådant fall sökandebolaget avdraga mervärdeskatt, som upptagits på av försäkringsbolaget betald faktura avseende reparation av den skadade egendomen resp. nyanskaffning av likvärdig egendom, under förutsättning att fakturan utställs på sökandebolaget?

Den 30 september 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, såvitt nu är i fråga, följande förhandsbesked: Nämnden finner att, om sökandebolaget i sin verksamhet skadar tredje mans egendom, bolaget därigenom ådrager sig skyldighet att lämna den skadelidande ekonomisk gottgörelse för denne åsamkad skada. Den inträffade händelsen innebär, att hos bolaget uppkommer en skuld till den skadelidande och hos denne en motsvarande fordran på bolaget.

Om bolaget med den skadelidandes medgivande lämnar denne varor eller tjänster som ersättning för vållad skada, är detta i mervärdeskatt hänseende att anse som en självständig transaktion. Av bolaget gjorda tillhandahållanden får därvid anses ha skett mot vederlag.

Om bolagets verksamhet i denna del kan anses medföra skattskyldighet till mervärdeskatt med därav följande rätt till avdrag för ingående skatt är att avgöra med tillämpning av bestämmelserna i 2 § förordningen om mervärdeskatt och därtill hörande anvisningar.

I enlighet härmed besvarar nämnden framställda frågor sålunda.

#### *Fråga 1*

Om sökandebolaget fullgör sin skadeståndsskyldighet mot tredje man genom att tillhandahålla denne en för ändamålet förvärvad likvärdig vara, finner nämnden — som förutsätter att sökandebolaget icke driver handel med dylika varor — att sådant tillhandahållande icke medför skattskyldighet till mervärdeskatt för bolaget. Vid angivna förhållande är bolagets förvärv av dylik vara icke hänförligt till sådant förvärv för verksamhet som medför skattskyldighet, varom förmäles i 17 § första stycket förordningen om mervärdeskatt. Nämnden förklarar därför, att avdragsrätt såsom för ingående skatt icke föreligger för sökandebolaget för den mervärdeskatt som belöper på förvärvet av varan.

#### *Fråga 2*

Om sökandebolaget fullgör sin skadeståndsskyldighet mot tredje man genom att på egen verkstad reparera den skadade egendomen, får detta anses utgöra en åt den skadelidande tillhandahållen tjänsteprestation. Om i sökandebolagets skattepliktiga verksamhet ingår att tillhandahålla reparationstjänster åt annan, förklarar nämnden, att även den nu ifrågasvarande reparationstjänsten skall ingå i sökandebolagets skattepliktiga verksamhet och att vederlaget för tjänsten, d v s vär-

det för den skadelidande av det föreliggande skadeståndet, skall inräknas i bolagets skattepliktiga omsättning.

Om det däremot icke ingår i sökandebolagets verksamhet att tillhandahålla reparationstjänster åt annan, förklarar nämnden att reparation av vara, som sökandebolaget skadat, ligger utanför sådan sökandebolagets verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdeskatt och att för reparationstjänsten erforderligt material skall anses uttaget ur verksamheten för annat ändamål än för försäljning. Vidare förklarar nämnden, jämlikt punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 2 § förordningen om mervärdeskatt, att värdet av sålunda uttaget material skall inräknas i sökandebolagets skattepliktiga omsättning.

#### *Fråga 3*

Frågan besvaras nekande.

#### *Fråga 4*

Frågan besvaras nekande.

Tre ledamöter var skiljaktiga och anförde bl a följande:

En grundläggande princip i mervärdeskattesystemet är att den ingående skatt som påförs skattskyldig i produktions- och distributionsleden skall kunna avräknas mot utgående skatt på hans omsättning. Upprätthållandet av denna princip är nödvändig för att undvika kumulativa effekter i skattesystemet, vilket var en av anledningarna till att mervärdeskatten infördes i stället för den allmänna varuskatten. Endast i några få fall, vilka uttryckligen angivits i lagtexten, tillåts inte sådan avräkning. Samtidigt gäller att vissa uttag av varor skall behandlas som omsättning, men detta avser emellertid främst uttag till ägaren eller personalens personliga bruk.

Ett klart uttryck för den nu angivna principen gavs redan i den departe-

mentspromemoria, vilken föregick införandet av mervärdesskatteförordningen. Det uttalas i denna (jfr proposition nr 100/1968, sid 138) ”att vad som är avdragsgillt direkt eller i form av avskrivning vid inkomsttaxeringen i princip bör vara avdragsgillt även i mervärdesskatt-hänseende”. I promemorian föreslogs ett par i detta sammanhang ovidkommande undantag från avdragsrätten. I andra fall borde ingående skatt vara avdragsgill även om den kunde anses vara konsumtion.

I nyssnämnda proposition godtogs utredningens förslag med viss komplettering. Några remissinstanser hade ifrågasatt om inte avdragsrätten för ingående skatt på representationskostnader borde begränsas, men dessa remissyrkanden vann inte gehör. Tvärtom anförde fördragande departementschefen (jfr nyssnämnda proposition sid 140) att avdragsrätten skulle vara generell.

Det kan i detta sammanhang erinras om att i tidigare utredningar framhållits att den generella avdragsrätten för ingående skatt utgjorde det primära villkoret för en likformig och neutral beskattning. Detta i sin tur kan sägas innebära att systemet i princip måste inbegripa alla leveranser och prestationer som direkt eller indirekt påverkar prisbildningen.

Eftersom mervärdesskatten av olika skäl inte kunnat göras så vid att den omfattar alla ekonomiska transaktioner i samhället har det trots lagstiftarens grundinställning inte kunnat undvikas att vissa kumulativa effekter kvarstår. Det finns emellertid inte någon anledning att utan bärande skäl eftersträva lösningar som medför sådana effekter. Vore skatten generellt giltig skulle den strikt utformad bli en skatt på den egentliga konsumtionen inom landet och inte på någonting annat.

En förutsättning för avdragsrätt är givetvis att den redovisningsskyldiges verksamhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt. I det sökta förhandsbeskedet har angivits att denna förutsättning uppfylls av sökandebolaget.

Enligt vårt sätt att se måste den angiv-

na principen upprätthållas alldeles oavsett om skadeståndsanspråk uppkommit i ett avtalsförhållande eller från tredje man. Om den skadevällande företagaren gjort en riktig kalkyl har nämligen hans pris på de sålda varorna satts så högt att däri inkluderats även de ersättningar han normalt kan påräkna att bli tvungen att ge ut på grund av den bedrivna verksamheten. Man kan med andra ord säga att samtliga konsumenter — kunder genom det högre priset betalar ersättning för vållad skada.

Detta resonemang gäller även för de fall, då en till mervärdesskatt skattskyldig företagare, som vållat skada betalar kostnaderna för ersättande av förstört gods eller för reparationer på av honom skadad egendom. Även om kostnaden för botande av skadan ytligt sett ter sig som konsumtion hos den skadelidande, är den i realiteten att betrakta som en kostnad i produktionsledet. Skulle avdragsrätt i det nyss angivna fallet förvägras den skadevällande innebär detta att ett kumulativt element införs i beskattningen stick i stäv mot lagstiftarens intentioner. Vi anser därför att för sådana kostnader som en till mervärdesskatt skattskyldig har för ersättande av skador, vilka ingår som ett normalt led i hans verksamhet, inte skall behandlas annorlunda då det gäller avdragsrätten för ingående mervärdesskatt än merparten andra kostnader.

I enlighet med det anförda anser vi att nämndens förhandsbesked bort ha följande lydelse:

Nämnden finner att de i det sökta förhandsbeskedet ställda frågorna 1 och 3 bör besvaras med ja. Fråga 4 besvaras med ja under förutsättning att sökandebolaget i första hand har att svara för betalning av fakturan. Som ytterligare förutsättning gäller att kostnaden för skadans botande helt faller inom ramen för sökandebolagets skattepliktiga verksamhet.

Fråga 2 besvaras nekande.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolaget att förhandsbeskedet beträffande frågorna 1-4 måtte ändras till att överensstämma med den mening som

angivits av de skiljaktiga ledamöterna i nämnden.

Den 24 februari 1972 meddelade Regeringsrätten, såvitt här är av intresse, följande utslag:

Ifrågavarande kostnader för ersättning eller reparation av skadad egendom får — under de av bolaget i ansökningen angivna förutsättningarna — anses utgöra normalt påräkneliga kostnader i bolagets verksamhet till vilka hänsyn tagits i de kalkyler som ligger till grund för bolagets priser.

Den mervärdesskatt som bolaget erlägger vid nyanskaffningen respektive reparationen är vid angivna förhållanden hänförlig till förvärv för bolagets skattepliktiga verksamhet. Bolaget är därför berättigat att avdraga skatten såsom ingående skatt. Reparation av skadad egendom på bolagets egen verkstad är icke att anse som skattepliktig omsättning i form av uttag ur verksamheten.

På grund härav ändrar Kungl. Maj:t riksskatteverkets förhandsbesked på det sätt, att frågorna 1 och 3 besvaras med ja och fråga 2 med nej.

Beträffande fråga 4 finner Kungl. Maj:t, att kostnaden för nyanskaffning respektive reparation, oavsett på vem fakturan utställs, icke utgör någon kostnad för bolaget och att på grund härav bolaget ej har rätt till avdrag för mervärdesskatten. I denna del gör Kungl. Maj:t därför ej ändring i förhandsbeskedet.

*b) Tillämpning av 17 § andra stycket förordningen om mervärdesskatt*

I ärende angående framställning om förhandsbesked anförde Skånska Andelslakterier ek. för., Skånemejerier ek. för. och Skånska Lantmännens Central-

förening u. p. a., numera Skånska Lantmännen ek. för.<sup>1</sup>, samtliga Malmö, i en gemensam ansökan i huvudsak följande:

Vi avser att gemensamt uppföra en byggnad, i vilken var och en av föreningarnas huvudkontor skall vara beläget. Byggnaden skall uppföras å mark som upplåtes med tomträtt av Malmö stad. Den planerade byggnaden kommer att omfatta en totalyta av cirka 17 800 kvm och utföras i huvudsaklig överensstämmelse med vid ansökningen fogade ritningar och planbeskrivningar. Av dessa framgår att de egentliga kontorslokalerna skulle inrymmas i höghusdelen medan föreningarnas gemensamma utrymmen skulle placeras i låghusdelen. Av den tillgängliga användningsytan skall i första hand fördelning ske mellan oss i förhållande till de kostnader vi påtar oss i samband med byggnadens uppförande. Mellan oss kommer att ingås ett avtal för dels byggnadens uppförande och dels förvaltningen av densamma.

Den planerade byggnaden avses i första hand skola tillgodose föreningarnas behov av lokaler. Dessutom kommer visst utrymme att hyras ut till vissa organisationer tillhöriga Lantbrukarnas Riksförbund (LRF). Fördelningen av byggnadens utrymmen avses ske så att varje förening tilldelas bestämda våningsplan för sina kontorslokaler i höghusdelen samt del av föreningarnas gemensamma utrymmen såsom matsal, internpost m m i låghusdelen, medan återstoden av höghusdelen gemensamt av föreningarna i sin tur uthyres till andra hyresgäster.

Av utrymmena i låghusdelen är samtliga utrymmen i första hand avsedda för att tillgodose våra behov. Ett utrymme om 250 kvm kommer att uthyras till banklokal och detta kommer givetvis att även stå till allmänhetens förfogande. Postlokalen är helt avsedd för den interna posten.

Totalt skulle enligt föreningarnas uppfattning av hela ytan 17 800 kvm för

<sup>1</sup> Namnen publicerade med vederbörandes medgivande

föreningarnas verksamhet utnyttjas 15 750 kvm d v s ca 88 %.

Mervärdeskatteförordningen har ej reglerat avlyftning av mervärdeskatt i samäganderättsfallen. Några anvisningar har ej heller utfärdats. Tveksamhet föreligger om i fall som vårt avlyftning av ingående mervärdeskatt får ske.

Föreningarna hemställer därför om förhandsbesked i följande hänseende.

Kan den omständigheten att föreningarna gemensamt uppför en byggnad i förevarande fall medföra att varje förening skall vid tillämpning av bestämmelsen i 17 § 2 st mervärdeskatteförordningen anses som heldelägare av fastighet motsvarande föreningens andelstal av byggnaden och en var av föreningarna berättigad att avdraga så stor del av ingående mervärdeskatt som belöper på varje förenings användning av fastigheten i dess verksamhet?

Den 26 augusti 1971 meddelade riks-

skatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked:

Nämnden finner att sökandeföreningarna, på mark som de gemensamt innehar med tomträtt, ämnar uppföra en byggnad, vilken de enligt avtal skall äga gemensamt. Nämnden finner vidare, att föreningarna var för sig på fastigheten ämnar driva rörelse, som medför skattskyldighet enligt förordningen om mervärdeskatt.

På grund härav förklarar nämnden, jämlikt 17 § andra stycket förordningen om mervärdeskatt, att envar av sökandeföreningarna äger tillgodoföra sig avdrag för ingående skatt som belöper på förvärv för fastigheten till den del skatten kan anses hänförlig till fastighetens användning för sådan föreningens verksamhet, som medför skattskyldighet enligt nämnda förordning.

(Stockholm den 11 april 1972.)

R II: 15



**1) Påföring av skattetillägg och förseningsavgift**

Riksskatteverket (RSV) har den 29 december 1971 beslutat meddela följande anvisningar till ledning för beskattningsmyndigheterna beträffande *påföring av skattetillägg och förseningsavgift enligt 64 a—64 h §§* förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt (MF).

Den 1 januari 1972 träder nya bestämmelser i kraft om vissa påföljder vid överträdelse av bl a bestämmelserna i MF. Påföljderna indelas i straffrättsliga sanktioner och administrativa sanktioner.

De straffrättsliga sanktionerna regleras i ny skattebrottslag (1971: 69), som ersätter den gamla skattestrafflagen (1943: 313). Mål och ärenden enligt den nya lagen handläggs vid allmän domstol. RSV berör därför inte i fortsättningen tillämpningen av bestämmelserna i denna lag.

De administrativa sanktionerna för över-

trädelse på mervärdeskattens område som intagits i förordningen (1971: 71) om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt har samlats i 64 a—64 h §§ MF under gemensam beteckning "Särskilda avgifter". De utgörs av dels skattetillägg (64 a §) och dels förseningsavgift (64 b §).

Förarbeten till de nya bestämmelserna är

- 1) Skattestrafflagutredningens betänkande: Skattebrotten (SOU 1969: 42)
- 2) Proposition (1971: 10) med förslag till skattebrottslag m m
- 3) Skatteutskottets betänkande (1971: 16)

Med hänsyn till att skattetillägg och förseningsavgift är en för vårt land helt ny form för påföljd underströks vid bestämmelsernas tillkomst i såväl propositionen som riksdagen att bestämmelserna till en början borde få en "mjuk" tillämpning. Detta innebär att befrielsegrunderna tills vidare bör tillämpas generöst enligt regeln "hellre fria än fälla".

RSV behandlar i det följande först skattetillägget och därefter förseningsavgiften samt sist ikraftträdandebestämmelserna.

Till anvisningarna har fogats en promemoria<sup>1</sup> avseende ändrade arbetsrutiner hos beskattningsmyndigheterna i samband med införandet av särskilda avgifter på mervärdeskattens område.

### Skattetillägg

#### 64 a § MF

Har skattskyldig i deklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning vid fastställelse av hans mervärdeskatt, lämnat oriktig uppgift påföres honom särskild avgift (*skattetillägg*) med tjugo procent av det skattebelopp, som till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften utgår eller ej skall tillgodoräknas honom.

Skattetillägg utgår även då mervärdeskatten uppskattats med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket. Tillägg beräknas härvid på den skatt som på grund av uppskattningen utgår utöver skatt enligt vad den skattskyldige uppgivit i deklaration eller i skriftligt meddelande till ledning vid länsstyrelsens beslut i fråga om skatten.

Skattetillägg enligt andra stycket, som länsstyrelse påfört med anledning av att den skattskyldige ej avlämnat deklaration, skall undanröjas av länsstyrelsen, om deklaration avlämnas senast inom en månad från den dag då han fått del av beslutet om skattetillägget.

Vid tillämpning av första — tredje styckena skall meddelande, som lämnats för skattskyldig som är juridisk person, anses avlämnat av den skattskyldige, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

Skattetillägg utgår inte bara i det fall att oriktig uppgift lämnats av den skatt-

skyldige (64 a § första stycket MF) utan även vid fastställelse av skatt efter skälig grund (s k skönsbeskattning) enligt 30 § tredje stycket MF eller enligt 38 § tredje stycket MF (64 a § andra stycket MF).

Grundförutsättningar för att påföra skattetillägg i de båda fallen behandlas i det följande var för sig.

#### **A. Skattetillägg enligt 64 a § första stycket MF utgår under följande förutsättningar**

1) Deklaration eller annat skriftligt meddelande, har lämnats av den skattskyldige.

Den oriktiga uppgiften skall ha lämnats i deklaration eller annat skriftligt meddelande. En muntligt lämnad uppgift kan således inte föranleda skattetillägg. Deklarationen eller meddelandet behöver däremot inte vara undertecknat av den skattskyldige — vare sig fråga är om deklaration eller annat meddelande — för att tillägg skall kunna påföras. Det förutsätts att meddelandet inte lämnats av annan än den skattskyldige. Detta innebär att om oriktig uppgift för skattskyldig fysisk person avges av annan person (exempelvis hustru eller anställd) tillägg inte torde kunna påföras den skattskyldige om han bestrider att uppgiften lämnats med hans medgivande eller vetskap. Vid bedömningen av huruvida meddelande för juridisk person lämnats av behörig företrädare för den juridiska personen skall förutsättas att uppgiftslämnaren varit behörig, såvida det inte är uppenbart att så ej varit fallet (64 a § fjärde stycket MF). Det torde inte vara möjligt att uttömmande redovisa alla de fall då förhållandena skall vara ”uppenbara”. Som förutsättning torde dock kunna uppställas att det bör framgå av handlingen som sådan och av övriga av beskattningsmyndigheten kända förhållan-

<sup>1</sup> Här utelämnad.

den vid tidpunkten för behandling av uppgiften att obehörig lämnat densamma för att myndigheten skall underlåta att påföra skattetillägg.

2) Meddelandet har avgetts till ledning för fastställelse av den skattskyldiges egen skatt.

Tillägget kan alltså inte påföras den som lämnat en oriktig uppgift (exempelvis kontrolluppgift enligt 27 § MF) till ledning för fastställelse av annans skatt. Tillägg skall inte heller utgå om oriktig uppgift lämnas till myndigheten för annat ändamål än att tjäna till ledning för fastställelse av skatt.

3) Det skriftliga meddelandet innehåller en oriktig uppgift.

Med oriktig uppgift skall förstås även förtigande i meddelande (deklaration) av en uppgift som skulle haft betydelse vid skattens fastställande. En grundläggande förutsättning för att oriktig uppgift skall kunna anses föreligga är att frågans rättsliga bedömning för länsstyrelsen inte i något avseende är föremål för tveksamhet.

Oriktigt yrkande föranleder ej skattetillägg. Nuvarande deklarationsblankett för redovisning för mervärdeskatt lämnar ytterst begränsat utrymme för öppna yrkanden. Med öppet yrkande bör som regel här avses endast i särskild handling framställt yrkande, varav skall framgå bl a omfattningen och arten av detsamma. Muntligt framfört yrkande bör bekräftas skriftligen.

Vid bedömningen av huruvida tillägg skall utgå eller ej bör beaktas att varje redovisningsperiod utgör en sluten enhet. Det förhållandet att ett fel i redovisningen för en period har korrigerats eller kan antas komma att korrigeras i nästkommande period (-er) utan att detta meddelats skall således i och för sig inte medföra att tillägg

ej skall utgå. Detta gäller även vid felaktig tillämpning av redovisningsmetod.

Tillägg skall i princip utgå för det fall utgående skatt redovisats med för lågt belopp även om detta inneburit att en köpare som är redovisningsskyldig för mervärdeskatt kommit att åtnjuta avdrag för ingående skatt med motsvarande för lågt belopp. Prövning i det enskilda fallet av den ekonomiska totaleffekten för statsverket skall således inte ske vid påförandet av tillägg.

Förutsättningar för befrielse från skattetillägg behandlas nedan under D.

4) Skatten för redovisningsperioden till följd av avvikelser från den oriktiga uppgiften utgår med högre belopp eller tillgodoräknas med lägre belopp än om meddelandet följts vid skattens fastställande.

Tillägget enligt 64 a § första stycket MF skall utgå med 20 % av det sammanlagda belopp, varmed negativ skatt sänks och positiv skatt höjs. I det belopp, varå tillägg beräknas, skall således inräknas även minskning av överskjutande ingående skatt. Om exempelvis en deklaration till följd av oriktig uppgift utvisar skatt att återbetala med 2.000 kr, och det framkommer att den skattskyldige i stället skall betala 1.000 kr, beräknas tillägget till 20 % av (2.000 + 1.000) 3.000 kr.

#### **B. Skattetillägg enligt 64 a § andra stycket MF utgår**

1) om skatten inte kunnat beräknas tillförlitligt med ledning av lämnad deklaration och övriga handlingar eller

2) om deklaration ej lämnats och skatten därför uppskattats med stöd av 30 § tredje stycket MF eller 38 § tredje stycket MF.

Tillägg enligt 64 a § andra stycket MF beräknas till 20 % av den skatt som utgår

utöver vad den skattskyldige uppgivit i deklaration eller annan handling. Om deklaration ej lämnats beräknas tillägget således på hela den skönsmässigt fastställda skatten. Det förekommer att skattskyldig använder deklarationsblanketten som ett inbetalningskort för att göra en à conto inbetalning (beloppet endast ifyllt på inbetalningsdelen), men antingen helt underlåter att fylla i deklarationsdelen eller fyller i endast ett belopp — motsvarande det inbetalda — på rad 7 eller 9 i deklarationen. Om den skattskyldige därefter inte inkommer med fullständig deklaration, skall skatten fastställas enligt 30 § tredje stycket MF och tillägg beräknas till 20 % av skillnaden mellan fastställd skatt och inbetalt lägre belopp. Det saknar härvid betydelse om den använda deklarationsblanketten undertecknas eller ej. Det inbetalda beloppet bör alltså ses som ett av den skattskyldige uppgivet belopp i meddelande till ledning för länsstyrelsens fastställelse av skatt. Här däremot den skattskyldige avgett en deklaration men endast inbetalt en del av deklarerad skatt kan tillägg ej uttas om länsstyrelsen godtar deklarationen (jfr nedan under D, uppenbar felräkning eller misskrivning, sista stycket).

I de fall utgående skatt på viss omsättning inte redovisats och den skattskyldige hävdar att han ej tillgodofört sig avdrag för ingående skatt som direkt är hänförlig till denna omsättning bör skattetillägget beräknas på skillnaden mellan den utgående skatten och sådan avdragsgill ingående skatt. Detta förutsätter givetvis att av den skattskyldige uppgivet förhållande så styrkts eller gjorts sannolikt, att avdrag för den ingående skatten kan medges vid skattens fastställande.

### **C. Undanröjande av skattetillägg enligt 64 a § andra stycket MF**

Tillägg som påförts med anledning av att skattskyldig ej lämnat deklaration skall helt undanröjas om deklaration avlämnas inom en månad från den dag då den skattskyldige fått del av beslutet om tillägg. Detta gäller oavsett om deklarationen utvisar högre eller lägre belopp än det skönsmässigt fastställda beloppet. Det är att märka att någon partiell nedsättning inte kan ske utan *hela* tillägget undanröjs. Om deklaration inkommer till länsstyrelsen senare än en månad efter beslutsdatum bör regelmässigt reklamation ske hos posten för att bestämma den tidpunkt, då den skattskyldige löst ut försändelsen och därmed fått del av beslutet.

Det bör uppmärksammas att tillägget inte kan undanröjas om deklaration avges efter respitmånadens utgång. Däremot kan det ändras beroende på vilket nytt preliminärt beslut som fattats. I här närslutna bilagor 1 a och 1 b<sup>1</sup> redovisas närmare det tekniska förfarandet vid påföring av skattetillägg.

I det fall försändelsen med beslut om fastställelse ej lösts ut hos posten och ej kunnat delges den skattskyldige på annat sätt för att få "respitmånaden" att löpa, skall tillägget undanröjas om deklaration inkommer och detta oberoende av den tid som förflutit efter beslutsdatum.

En inom månadsfristen avgiven deklaration, som medfört undanröjande av tillägg som påförts i avsaknad av deklaration, kan i och för sig ge anledning till nytt tillägg på annan grund, nämligen om förutsättningar för tillägg med anledning av bristfällig deklaration eller oriktig uppgift visar sig föreligga. Beräkning av tilläggets storlek skall i så fall baseras på skillnaden mellan deklarerat och fastställt belopp.

<sup>1</sup> Här utelämnade.

## D. Befrielse från skattetillägg

64 c § MF

Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift, utgår icke skattetillägg. Sådant tillägg utgår ej heller i den mån avvikelser från vad den skattskyldige uppgivit innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning.

Skattetillägg får helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig, eller

om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Andra stycket gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift. Sådant avgift får även nedsättas.

### 1. Frivillig rättelse

Skattetillägg skall inte utgå om skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift. Rättelsen skall göras av den skattskyldige själv eller av hans befulmäktigade ombud. Rättelsen bör ske skriftligt även om direkt hinder för muntlig rättelse inte föreligger. Vid muntlig rättelse, exempelvis per telefon, bör dock regelmässigt den skattskyldige uppmanas att inkomma med skriftlig bekräftelse av den rättade uppgiften.

Frivillig rättelse kan inte anses föreligga om beskattningsmyndigheten begärt upplysningar från den skattskyldige eller påbörjat utredning eller förordnat om skatterevision hos den skattskyldige. Förordnandet måste ha delgetts honom eller på annat sätt kommit till hans kännedom. Det kan förekomma att upplysning begärts från den skattskyldige i en speciell sakfråga och att den skattskyldige samtidigt med svaret rättar en oriktig uppgift som inte har något direkt samband med myndighetens förfrågan. I sådant fall bör rättelsen kunna anses som frivillig.

### 2. Uppenbar felräkning eller misskrivning

Felräkningen eller misskrivningen skall ha skett i deklaration eller annan handling, som avgetts till beskattningsmyndigheten. En felräkning exempelvis i den skattskyldiges underlag för deklarationen befriar inte från tillägg. Inte heller är misskrivning vid överföring av belopp från deklarationsunderlaget till deklarationen att anse som uppenbar. Felaktigheten måste framstå som uppenbar för beskattningsmyndigheten så att upptäckt härav kan ske vid en med normal omsorg verkställd granskning (kontrollsummering). Till följd härav kan som regel inte heller förväxling av utgående och ingående skatt anses som uppenbar misskrivning.

Det bör uppmärksammas att en felaktig överföring från deklarationens rad 7 eller 9 till deklarationskortets inbetalningsdel överhuvud taget inte är sådan oriktig uppgift som kan föranleda att tillägg skall utgå. I sådant fall får uppenbar misskrivning anses föreligga. (Jfr ovan under B, andra stycket).

### 3. Ringa belopp

Skattetillägg får helt efterges om det skattebelopp som kunde ha undandragits — vid negativ deklaration tillgodoförts den skattskyldige — genom felaktigheten eller underlåtenheten understiger 1.000 kr. för viss redovisningsperiod. Vidare bör skattetillägg kunna tills vidare helt efterges om det undandragna eller för högt tillgodoförda skattebeloppet utgör en obetydlig del av den totala skatten för perioden. Bedömning bör härvid ske efter förhållandena i det enskilda fallet. Eftergift bör i regel kunna medges om det skattebelopp på vilket skattetillägg skall räknas utgör mindre än 5 % av det totala skattebeloppet (positivt eller negativt) för viss beskattnings-

period, dock att skattetillägg alltid bör påföras om det förstnämnda beloppet överstiger 5.000 kr.

Eftergift av tillägg när det gäller ringa belopp skall ske ex officio.

#### 4. *Ålder, sjukdom, bristande erfarenhet* *Allmänna synpunkter*

Av det föregående framgår att skattetillägg påföres om vissa objektiva förutsättningar föreligger. Felaktigheten eller underlåtenheten kan emellertid i vissa fall vara att anse som ursäktlig med hänsyn till den skattskyldiges personliga förutsättningar eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet.

Departementschefen har i propositionen förordat en generös tillämpning av befrielsegrunderna. En ursäktlig obekantskap med eller missuppfattning av en författningsbestämmelse bör sålunda inte medföra sanktion.

Vid tillämpningen av befrielsegrunderna på mervärdeskattens område bör särskilt beaktas att skattesystemet är förhållandevis nytt och att beskattningsreglerna kan vara svåra att sätta sig in i för de skattskyldiga. Vidare har i mervärdeskattensystemet intagits ett stort antal rörelseidkare och lantbrukare med verksamhet av liten omfattning och med begränsade förutsättningar att tränga in i de ofta komplicerade bestämmelserna.

De befrielsegrunder som anges i 64 c § andra stycket MF torde inte sällan förekomma i kombination. Som exempel kan nämnas kombination av ålder och/eller bristande erfarenhet med den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet. Vad som för en skattskyldig kan anses vara en icke ursäktlig obekantskap med en viss författningsbestämmelse kan således för en annan

skattskyldig bedömas som ursäktlig med hänsyn till hans bristande erfarenhet.

Med hänsyn till vad härovan uttalats kan generella regler för befrielsegrundernas tillämpning inte uppställas. I det följande skall emellertid något närmare behandlas de olika grunderna var för sig mot bakgrunden bl. a. av vad som framgår av förarbetena.

#### *Ålder*

Om skattskyldig på grund av sin ålder kan antas ha gjort sig skyldig till felaktigt förfarande eller underlåtenhet bör befrielse kunna medges. Det bör beaktas att inte bara hög utan även låg ålder kan åberopas i detta sammanhang. För att felaktigheten skall framstå som ursäktlig krävs dock ett samband mellan felaktigheten och den skattskyldiges ålder.

#### *Sjukdom*

Även vid sjukdom bör krävas ett samband mellan felaktigheten och sjukdomen. Särskilt bör uppmärksammas det tidsmässiga sammanhanget. Ett sjukdomsfall som inträffat efter tidpunkten för uppgiftsskyldighetens behöriga fullgörande kan således inte anses som befrielsegrundande. Om så anses erforderligt för bedömningen, bör sjukdom styrkas med läkarintyg eller på annat fullt betryggande sätt.

#### *Bristande erfarenhet*

Befrielsegrunden bristande erfarenhet torde som regel kunna tillämpas endast beträffande "förstagångsdeklaranter" eller i kombination med låg ålder. Undantagsvis kan bristande erfarenhet anses vara befrielsegrundande i andra fall, nämligen om skattskyldigs verksamhet undergår väsentliga förändringar som ställer särskilda krav

på insikter i MF:s bestämmelser. I vissa sådana speciella fall kan bristande erfarenhet i kombination med uppgiftens särskilda beskaffenhet medföra att felaktighet eller underlåtenhet bör anses som ursäktlig.

Beträffande samtliga ovan i punkt 4 angivna fall bör uppmärksammas att endast *skattskyldigs* ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet kan läggas till grund för befrielse. Medhjälparens ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet utgör således inte grund för eftergift enligt denna punkt.

##### 5. Den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet

Denna befrielsegrund (i det följande benämnd ”uppgiftens beskaffenhet”) kan bli tillämplig endast vid oriktig uppgift eller förtigande av uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande — således inte i fall av bristfällig deklaration eller underlåtenhet att lämna deklaration.

Med hänsyn bl. a. till att avgiftsprocessen — liksom skatteprocessen — är skriftlig kan någon egentlig prövning ej ske av frågan huruvida uppsåt eller oaktsamhet vid lämnandet av en oriktig uppgift föreligger. En viss bedömning av graden av oaktsamhet erfordras emellertid i de fall anmälan till åklagare för åtalsprövning kommer i fråga. Om sådan anmälan bedöms skola ske kan inte felaktigheten eller underlåtenheten anses som så **ursäktlig att** befrielse från tillägg kan komma ifråga. Så torde kunna ske endast i de fall då uppenbarligen fråga är om s. k. enkel oaktsamhet.

Vid bedömningen av ansökan om befrielse från tillägg bör särskilt beaktas i vad mån den skattskyldige erhållit tillräcklig information från myndigheterna. Om tolk-

ningen av en författningsbestämmelse klart framgår av exempelvis RSV:s eller riksskattenämndens informationsbroschyrer eller deklarationsupplysningar bör som regel befrielse inte komma ifråga.

Bland sådana felaktigheter, som inte kan anses ursäktliga, kan nämnas avdrag för ingående skatt på personbil i verksamhet som ej avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning. Detsamma bör gälla avdrag för ingående skatt som belöper på stadigvarande bostad för den skattskyldige eller för anställd. Dessa båda begränsningar i avdragsrätten är klart uttryckta inte endast i MF utan även i information som lämnats de skattskyldiga.

I vissa fall kan förekomma påverkan från utomstående. Så kan exempelvis en köparens position gentemot den skattskyldige vara så stark att en viss styrning av t. ex. reduceringsreglernas tillämpning förekommer. Även från säljares sida kan förekomma felaktig information exempelvis i frågor angående avdragsrätt för kontantredovisande köpare. Sådan påverkan från köpare eller säljare kan i kombination med den skattskyldiges bristande erfarenhet i vissa fall medföra att en felaktighet kan anses ursäktlig. Detta gäller givetvis inte om den skattskyldige medvetet gör sig skyldig till felaktigt förfarande.

I större företag — företrädesvis inom byggnads- och anläggningsbranschen — styrs ofta skattepåläggen genom åtgärder av avdelningar inom företaget, som inte har direkt ansvar för skattens redovisning. Om felaktigheter genom sådana åtgärder uppstår kan detta inte anses lika ursäktligt som nyss behandlad påverkan från utomstående, eftersom bristande erfarenhet med hänsyn till det skattskyldiga företagens samlade kunnande inte kan anses föreliggande.

## Förseningsavgift

### 64 b § MF

Har skattskyldig, som har att avge deklARATION för mervärdeskatt utan anmaning, underlåtit att inom föreskriven tid fullgöra denna skyldighet, påföres honom särskild avgift (*förseningsavgift*) med 100 kronor.

Har i fall som avses i första stycket den skattskyldige antingen anmanats att lämna deklARATION men icke fullgjort denna skyldighet inom föreskriven tid eller underlåtit att avge deklARATION inom föreskriven tid även för någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, bestämmes förseningsavgiften till 200 kronor.

Skattskyldig, som varit skyldig avlämna deklARATION endast efter anmaning, påföres förseningsavgift, om han underlåtit att lämna deklARATION inom tid som föreskrivits i anmaning. Avgiften utgår med 200 kronor.

#### A. Uttag av avgift

Förseningsavgift enligt 64 b § första stycket MF utgår under följande förutsättningar

1) Fråga är om skattskyldig, som har att avge deklARATION för mervärdeskatt

Genom förordningen (1971:71) om ändring i MF har 22 § första stycket första meningen MF erhållit nedanstående ändrade lydelse fr. o. m. den 1 januari 1972:

Skattskyldig som icke är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket skall utan anmaning lämna uppgift (deklARATION) för mervärdeskatt för varje verksamhet för vilken särskild registrering skall ske enligt 19 §.

Även skattskyldig som underlåtit att anmäla sig för registrering hos länsstyrelsen kan således påföras förseningsavgift om han inte är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket MF.

2) Den skattskyldige har underlåtit att inom föreskriven tid avge deklARATION.

R II: 24

## *Respittid*

DeklARATIONEN skall enligt 22 § tredje stycket MF lämnas senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklARATIONEN avser. Med hänsyn till bl. a. den bristfälliga postgången i vissa delar av landet tillämpas f. n. en respittid av två dagar vid påförandet av restavgift. Denna respittid är betingad av att inkomna deklARATIONER datumstämplas först hos postbanken. DeklARATIONER, som avlämnas till postanstalter i avlägsna delar av landet kan på grund härav komma att ankomststämplas upp till två dagar för sent. I propositionen har departementschefen uttalat att en försening av en eller annan dag alltid kan anses ursäktlig. Mot bakgrunden härav bör avgift inte påföras om deklARATION lämnats inom fyra dagar efter föreskriven tid. Härvid skall beaktas 2 § lagen (1965:127) om beräkning av lagstadgad tid som har följande lydelse:

Infaller tid, då enligt lag eller särskild författning åtgärd sist skall företagas, på söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton eller julafton, må åtgärden företagas nästa söckendag.

#### *Anstånd med att lämna deklARATION*

Har skattskyldig av länsstyrelsen medgivits anstånd enligt förordningen (1970:150) om anstånd med att lämna deklARATION för mervärdeskatt skall avgift inte påföras under förutsättning att deklARATION avges före anståndstidens utgång.

Förseningsavgift bör inte påföras skattskyldig, som skulle kunnat få anstånd med att lämna deklARATION enligt kungörelsen (1970:150) om anstånd med att lämna deklARATION för mervärdeskatt.

#### *Inte undertecknad deklARATION*

DeklARATION som inte undertecknats eller undertecknats av ej behörig person skall i

fråga om avgift betraktas som avlämnad den dag den först inkommit om den skattskyldige efter uppmaning eller anmaning kompletterar deklarationen med underskrift.

#### *Negativa deklarationer och s. k. nolldeklarationer*

Avgift skall i princip utgå även i de fall ingen skatt skall erläggas. Om emellertid deklaration, enligt vilken överskjutande ingående skatt skall återbetalas, avlämnas innan åtgärder hunnit vidtagas i form av fastställelse av skatt i avsaknad av deklaration och den skattskyldige inte tidigare gjort sig skyldig till deklara-tionsförsummelse, bör länsstyrelsen kunna underlåta att påföra avgift.

#### **B. Avgiftens storlek**

Avgiften utgår normalt med 100 kr. Om den skattskyldige anmanats att lämna deklaration men inte avgett deklaration inom föreskriven tid utgår avgift med 200 kr. (dubbel avgift). Dubbel avgift skall utgå även för det fall att den skattskyldige underlåtit att efter anmaning fullständiga deklaration som ej behörigen undertecknats.

Med underlåtenhet avseende tidigare redovisningsperioder bör förstås endast sådan underlåtenhet som föranlett att avgift uttagits. Om den skattskyldige påförts avgift, men hemställan om befrielse bifal-lits av länsstyrelsen, skall detta inte räknas som underlåtenhet vid bedömningen av avgiftens storlek för en efterföljande redovisningsperiod.

#### **C. Befrielse från avgift**

Enligt 64 b § sista stycket MF gäller i tillämpliga delar samma befrielse-regler för förseningsavgift som för skattetillägg. De

förutsättningar för befrielse som närmast kan komma ifråga beträffande förseningsavgift är skattskyldigs ålder — i förekommande fall i förening med bristande erfarenhet — eller sjukdom. Vad RSV uttalat angående befrielse från skattetillägg i dessa hänseenden gäller således även befrielse från förseningsavgift (se avsnitt Skattetillägg under D 4).

#### **D. Nedsättning av avgift**

I de fall skattskyldig hemställt om befrielse från avgift men hans skäl för befrielse inte ansetts tillräckliga, kan i undantagsfall nedsättning av avgift vara befogad. Detta bör emellertid förutsätta, att deklaration avlämnats innan åtgärder i form av fastställelse av skatt i avsaknad av deklaration hunnit vidtas, att viss ursäktlighet för försummelsen visat sig föreligga och att han inte tidigare gjort sig skyldig till deklara-tionsförsummelse.

#### **Beslutsformer m. m. för de särskilda avgifterna**

##### 64 h § MF

Ifråga om avgift som avses i 64 a eller 64 b § gäller i tillämpliga delar, om ej annat följer av 64 c—64 g §§, bestämmelserna i denna förordning om skatt.

Närmare föreskrifter om påföring och befrielse från avgift meddelas av Konungen eller myndighet som Konungen bestämmer.

##### *Beslut om avgift*

Bestämmelserna avser i första hand den formella handläggningen av beslut om särskilda avgifter. Detta innebär att beslut om avgift skall fattas i samma ordning som beslut om att fastställa skatt. Beslut om avgift är således preliminärt intill dess slutligt beslut meddelats eller anses föreligga enligt 36 § tredje stycket MF. Vidare skall

nytt preliminärt beslut enligt 33 § MF meddelas när framkomna omständigheter föranleder ändring av tidigare preliminärt beslut. Av 64 e § andra stycket MF framgår att skattskyldig som hemställt om befrielse från avgift skall meddelas nytt beslut i avgiftsfrågan även om hemställan inte bifallits. Även sådant beslut är preliminärt intill dess slutligt beslut meddelats eller anses föreligga.

Enligt 18 § mervärdeskattkungörelsen (MK) skall den skattskyldige som regel beredas tillfälle att yttra sig innan preliminärt beslut enligt 33 § MF meddelas. Detta gäller även beträffande skattetillägg enligt 64 a § första och andra stycket MF i vad avser tillägg på skatt som på grund av uppskattning utgår utöver skatt enligt avgiven deklARATION.

Skattskyldigs begäran om slutligt beslut kan avse såväl fastställd skatt och avgift som enbart avgift. Om den skattskyldige begär slutligt beslut endast beträffande fastställd skatt och om beslut i frågan om skatten kan komma att inverka på påförd avgift bör det slutliga beslutet omfatta även avgiften.

#### *Besvär*

Talan mot beslut om avgift föres enligt bestämmelserna i 51—57 §§ MF antingen i samband med besvär i beskattningsfrågan eller som särskild talan över enbart avgiftsbeslutet.

#### *Efterbeskattning*

Bestämmelserna om skattetillägg enligt 64 a § första och andra stycket MF gäller även beträffande efterbeskattning enligt 38 § MF. Härvid är i förekommande fall även de i 39—41 §§ MF meddelade bestämmelserna tillämpliga.

#### *Restavgift*

Vid bristande betalning av särskilda avgifter skall restavgift utgå enligt 47 § MF.

#### *Avräkning mot överskjutande ingående skatt*

Enligt bestämmelserna i 49 § sjätte stycket MF får restförd mervärdeskatt och därpå belöpande restavgift avräknas vid återbetalning av överskjutande ingående skatt. Med stöd av 64 h § MF får motsvarande avräkning ske av särskild avgift och därpå belöpande restavgift.

#### **Ikraftträdandebestämmelserna**

De nya bestämmelserna om särskilda avgifter träder i kraft den 1 januari 1972. Däremot skall de gamla bestämmelserna tillämpas på förfarande eller underlåtenhet som ägt rum *före* nämnda tidpunkt. För de olika avgiftsslagen innebär detta följande.

#### *Skattetillägg*

Med förfarande förstås avlämnande till beskattningsmyndigheten av deklARATION eller annan skriftlig handling, vari en oriktig uppgift lämnats eller en uppgift av betydelse för skattens fastställande förtigits. Förfarandet har alltså inte ägt rum förrän handlingen avlämnats till myndigheten.

Härvid bör beaktas den ändrade lydelse av 22 § tredje stycket andra meningen MF (1971:400), enligt vilken deklARATION — i de fall inbetalning av skatt enligt 42 § andra stycket MF sker i behörig ordning — anses ha lämnats till länsstyrelsen den dag inbetalningskort eller försändelse som innehåller gireringshandling kommit in till postanstalt. DeklARATION har däremot inte avgetts i behörig ordning om deklARATION för perioden september och oktober 1971

i samband med inbetalning av skatt lämnats till postanstalt så sent på året att länsstyrelsen fått deklARATIONEN först efter årsskiftet 1971/72. Förutsättning för skattetillägg föreligger här om övriga villkor är för handen.

De nya bestämmelserna blir i enlighet med ovanstående tillämpliga på deklARATION, som avlämnas efter årsskiftet 1971/72, oavsett vilken redovisningsperiod deklARATIONEN avser och oberoende av huruvida deklARATION av annat innehåll tidigare lämnats för samma redovisningsperiod.

När skatt fastställs efter skälig grund med anledning av att den skattskyldige underlåtit att lämna deklARATION anses underlåtenheten ha ägt rum den dag då deklARATION senast skulle ha lämnats. Detta innebär att skattetillägg på grund av att deklARATION ej lämnats kan utgå tidigast beträffande redovisningsperiod, för vilken deklARATION skall avlämnas under 1972.

#### *Förseningsavgift*

Vad ovan uttalats beträffande underlåtenhet i fråga om skattetillägg gäller i tillämpliga delar även förseningsavgift.

RSV har i det föregående återgett och närmare kommenterat endast vissa paragrafer i den nya författningen. Beträffande författningstexten i övrigt hänvisas till förordningen (1971:71) om ändring i MF.

## **2) Skattskyldighet för forskningsanslag**

Som svar på förfrågan i angivet ärende har riksskatteverket anfört följande.

Frågan om skattskyldighet för forskningsanslag kan inte besvaras generellt. Om anslaget utgör ersättning för en tjänst, som i sig själv är skattepliktig enligt 10 § förordningen (1968:430) om mervärde-

skatt (MF) och som tillhandahållits anslagsgivaren, föreligger skattskyldighet under förutsättning att fråga är om yrkesmässigt bedriven verksamhet.

Utgör anslaget endast ett bidrag till stöd för eller finansiering av viss forskningsverksamhet utan att skattepliktig vara eller tjänst tillhandahålls anslagsgivaren föreligger inte skattskyldighet för mervärdeskatt.

Frågan huruvida avdragsrätt föreligger för mervärdeskatt som belöper på förvärv för forskningsverksamhet är helt beroende av om forskningsverksamheten ingår som ett naturligt led i verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdeskatt.

## **3) Fastighet**

Beskattningsvärde vid leverans i samband med inmontering i fastighet m. m.

Som svar på skilda förfrågningar i detta ämne har riksskatteverket (RSV) gjort uttalanden av i huvudsak följande innebörd.

*Försäljning i förening med inmontering i fastighet av sopförvaringsutrustning* bestående av sopsäckväxlare, sopsäckkaruseller, sopkanor, komprimatorer, sopskåp och soprumsautomatik utgör sådan byggnads- eller anläggningsentreprenad som avses i 14 § MF och på vilken den 60 %-iga reduceringsregeln är tillämplig.

*Leverans, inmontering och översyn av vissa brandredskap m. m.* har behandlats i ett publicerat uttalande av riksskatte-nämnden (nr 7/1969 p. 6). Leverans av följande artiklar, nämligen handbrandsläckare brandsläckningsaggregat för pulver, kol-syra och skum anläggningar för fast montering i byggnad

der, båtar m. m. för släckning med kolsyra, skum eller andra släckningsmedel  
brandposter med slangrullar  
brandvarnare  
oljelänsor  
reservdelar och tillbehör till ovanstående artiklar,  
utan samband med samtidigt utförda inmonteringar eller reparation utgör, med tillämpning av riksskattenämndens uttalande, varuförsäljning. Någon reducering av beskattningsvärdet sker inte i sådant fall.

Brandsläckningsaggregat, brandposter med slangrullar samt brandvarnare som i samband med leveransen inmonteras i fastighet får anses tillhandahållna enligt sådant entreprenadåtagande på vilket den i 14 § MF intagna 60 %-iga reduceringsregeln är tillämplig. Reduceringsregeln gäller inte bara utförda arbeten utan även reservdelar, pulver, kolsyra och skum, som tillhandahålles i samband med reparationen. Vad här uttalats om brandskyddsutrustning, som monteras in i fastighet, äger tillämpning även på reparation och underhåll av sådana lösa brandredskap som fastighetsägare anskaffat för stadigvarande bruk för viss fastighet. Kontroll och besiktning av sådan utrustning, som i mervärdeskattehänseende är att anse som fastighets-tillbehör, är inte skattepliktig. Verksamheten i denna del medför därför inte skattskyldighet.

Övriga omfrågade artiklar som anskaffats av köpare för annat ändamål än stadigvarande bruk i byggnad utgör vara i MF:s mening. Detta gäller även sådan utrustning som monteras in i fartyg. Reduceringsreglerna är därför inte tillämpliga vid försäljning, kontroll, underhåll eller reparation av denna utrustning.

Härutöver bör tilläggas att vara till eller

tjänst avseende fartyg, som är undantaget från skatteplikt, inte är skattepliktig då leveransen sker till fartyget eller dess ägare. Sker leveransen till varv skall skatt utgå i vanlig ordning.

Försäljning av *centralantennanläggning jämte förstärkare för radio och TV* i förening med installation därav i fastighet har ansetts vara sådan omsättning för vilken beskattningsvärdet utgör hela vederlaget enligt sjätte stycket av anvisningarna till 14 § MF.

Tas särskild ersättning ut för installationen utgör installationstjänstens beskattningsvärde 60 % av denna ersättning.

Till installationskostnader får hänföras tjänster och material avseende i fastigheten fast anbragta ledningar, kablar och uttag.

*Försäljning i förening med inmontering av vissa larmanläggningar.*

Brandalarmanläggningar som betjänar fastighet i sin helhet utgör del av fastighet i mervärdeskattehänseende. Den 60 %-iga reduceringsregeln är därför tillämplig vid montage eller installation av sådan anläggning. Larmanläggningar och övervakningsanläggningar (TV) som är avsedda att betjäna viss i fastighet bedriven verksamhet bör anses som inventarier hos uppdragsgivaren. Tillhörande ledningar som fast anbragts i fastighet utgör i mervärdeskattehänseende fastighet, medan apparaturen jämte anslutningsledningar betraktas som vara (jfr nr 5/1970 p. 9).

*Leverans i förening med inmontering av avloppspumpstation i visst fall<sup>1</sup>*

I ärendet upplystes att de avsedda aggreg-

<sup>1</sup> Här avses en färdigställd enhet som efter inkoppling fungerar som del av avloppsledningssystemet.

gaten monterades in i sådana avloppsledningar som saknade naturligt fall till följd av markförhållandena. Pumparna var nödvändiga för avloppsledningens funktion och hade inget funktionellt samband med avloppsreningsverk eller motsvarande anläggning.

RSV ansåg att pumparna borde betraktas som en del av sådan yttre avloppsledning som avses i 14 § MF. Om såväl leverans som montering av pumpstationen ingick i uppdraget borde tillhandahållandet betraktas som sådan byggnads- eller anläggningsentreprenad på vilken den 20 %-iga reduceringsregeln är tillämplig.

#### 4) Skatteplikt för s. k. trossföring

Som svar på skrivelse i angivet ärende har riksskatteverket (RSV) meddelat följande.

RSV anser att s. k. trossföring i och för sig inte utgör skattepliktig tjänst enligt förordningen (1968:430) om mervärdeskatt (MF).

Kungl. Maj:t har emellertid i kungörelse (1968:616) förordnat om skattskyldighet för mervärdeskatt för viss hamnverksamhet. Enligt 1 § kungörelsen är den som driver handelshamn skattskyldig enligt MF för bl. a. omsättning som avser upplåtelse åt fartyg av hamnen med tillhörande anordningar eller annan tjänst i samband med fartygets begagnande av hamnen och anordningarna. Enligt RSV bör därför trossföring i princip inbegripas i handelshamns skattepliktiga tjänster.

Genom bestämmelsen i 3 § kungörelsen skall dock omsättning, som innefattar tjänst med avseende på fartyg i utrikes trafik, anses utgöra sådan omsättning genom utförelse, för vilken skattskyldighet föreligger enligt 2 § andra stycket MF.

Sammanfattningsvis bör enligt RSV gälla att tjänst som innefattar s. k. trossföring är skattepliktig endast i det fall tjänsten tillhandahålles av den som driver handelshamn och avser fartyg i annat än utrikes trafik.

#### 5) Mervärdeskatt för sophämtning och sopdestruktion

Som svar på skrivelse i angivet ärende har riksskatteverket (RSV) meddelat följande.

Bortforsling av industriavfall till tipp eller destruktionsanläggning bör anses som sådan tjänst avseende transport i samband med renhållning som nämnts i 11 § 3) förordningen (1968:430) om mervärdeskatt (MF). Tjänsten är därför undantagen från skatteplikt när den tillhandahålls enligt avtal som inte gäller endast tillfälligt transportuppdrag.

Tillhandahållande av uppsamlingskärl bör anses som ett led i transportuppdraget. Om kärlet tillhandahålls mot särskild avgift är detta emellertid att anse som uthyring av skattepliktig vara. Mervärdeskatt skall utgå med 15 % av vederlaget.

Sopdestruktion är att anse som annan tjänst än sådan som avses i 10 § MF. Skatteplikt för mervärdeskatt föreligger därför inte för denna tjänst.

Rätt till avdrag föreligger för ingående mervärdeskatt som belöper på förvärv för verksamhet som medför skattskyldighet. Som en följd av stadgande i 2 § MF föreligger s. k. teknisk skattskyldighet för tjänst som avses i 11 § 3) MF (t. ex. bortforsling av industriavfall till tipp eller destruktionsanläggning). Detta innebär att den skattskyldige har rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på förvärv för denna verksamhet trots att utgående skatt ej skall

redovisas för tillhandahållandet av tjänsten. Avdragsrätt föreligger däremot ej för förvärv för den del av verksamheten som avser sopdestruktion.

#### **6) Skattskyldighet för rensning av avloppsledningar**

Hos riksskatteverket (RSV) har anhållits om besked rörande skattskyldighet i följande fall. Ett företag utförde bl. a. rensning av avloppsledningar förlagda i byggnad och/eller mark. Ledningarna utgjorde fast egendom. Rensningen var som regel ett led i arbete för att avlägsna stopp i ledningar och således att återställa ledningens funktion att borttransportera avloppsvatten från fastigheten.

Som svar har RSV meddelat följande.

RSV anser att de beskrivna arbetena med rensning av avloppsledningar i mervärdeskattehänseende utgör sådan i 10 § 4) förordningen (1968:430) om mervärdeskatt (MF) nämnd tjänst avseende anlägg-

ning som utgör fastighet och innefattar reparation.

Till den del arbetena avser yttre vatten- och avloppsledning är den i 14 § MF intagna 20 %-iga reduceringsregeln tillämplig. Avser tjänsten annan ledning gäller den i samma paragraf intagna 60 %-iga reduceringsregeln.

Om rörentreprenörens åtagande innefattar såväl rensning av ledning (reparationstjänst) som nödvändig bortforsling av avloppsvatten bör den reduceringsregel som gäller för reparationsarbetet också omfatta vederlaget i vad det avser bortforslingen.

Av slamsugningsföretag tillhandahållen tjänst som innefattar uppsugning från rensbrunn och bortforsling med särskilda fordon i samband med reparationsarbeten får bedömas som transporttjänst. Då transporten inte kan anses ha samband med renhållning är den skattepliktig. Reduceringsreglerna i 14 § MF är därför inte tillämpliga på sådana transporttjänster.

(Stockholm den 24 maj 1972)

R II: 30

**1) Redovisning av mervärdeskatt — avrundning av öresbelopp**

Med anledning av lagen (1970:1029) om avrundning av vissa öresbelopp, vilken trätt i kraft den 1 juli 1972, har riksskatteverket den 9 juni 1972 beslutat följande rekommendation beträffande redovisning av mervärdeskatt och därmed sammanhängande frågor.

I den till grund för lagen liggande propositionen (1970:190) uttalas bl a, att det också i fortsättningen skall vara möjligt att sätta priser inom exempelvis detaljhandeln i öretal som inte är delbart med fem. Om ett köp avser ett antal varor med sådant örespris, skall styckepriserna summeras innan avrundningslagen tillämpas.

Inom detaljhandeln har prissättning i flertalet fall skett med inräknande av mervärdeskatten. Detta innebär att det belopp, avrundat uppåt eller nedåt, som kunden betalar är det underlag (beskattningsvärde) på vilket mervärdeskatt utgår efter en 15 %. För exempelvis en redovisningsperiod om två månader utgör summan av dessa avrundade belopp det beskattningsvärde som gäller för perioden och på vilket skatt skall utgå.

Sker fakturering med öppen debitering av mervärdeskatten — ofta med öresbelopp angivet — bör enligt RSV av praktiska skäl ingen ändring göras av det påförda mervärdeskattebeloppet i kronor och ören även om slutsumman på fakturan avrundas uppåt eller nedåt enligt angivna

lag. Likadant förfares om mervärdesskatten framgår av fakturan på annat sätt t ex om skatten tillskrivits i ett stämpelavtryck som upplyser om att i fakturasumman ingår skatt med visst belopp.

Inbetalning av skatt sker liksom hittills i helt krontal. Öretal bortfaller. Den nya lagen om avrundning av vissa öresbelopp innebär ingen ändring av de rutiner den skattskyldige tillämpat vid behandlingen av dessa öretal.

## 2) Fråga om publikation, som utgavs för kommunmedlemmars information, utgjorde sådant medlemsblad, som avses i 8 § 6) förordningen om mervärdesskatt

I framställning om förhandsbesked angående mervärdesskatt anförde aktiebolaget X följande:

Vi har erhållit i uppdrag av kommunstyrelsen i A kommun att presentera och utge information gratis till alla hushåll inom kommunen. Varje utgåva kommer att behandla endast ett avsnitt kring den kommunala servicen.

I broschyren kommer att ingå illustrationer av olika institutioner, anvisningar om olika vård eller utbildningsformer etc., samt anvisningar om de kommunala planerna. Denna information är därför att hänföra till medlemsblad. Vi anhåller därför omgående om förhandsbesked om befrielse från mervärdesskatten.

Den 3 november 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner att den i ansökningen beskrivna broschyren icke kan anses utgöra sådant medlemsblad, som avses i 8 § 6) förordningen om mervärdesskatt. Nämnden förklarar därför, att undantag från skatteplikt enligt nämnda lagrum icke föreligger för broschyren ifråga.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bo-

laget att den ifrågavarande publikationen måtte förklaras vara undantagen från skatteplikt enligt förordningen om mervärdesskatt.

Den 15 maj 1972 meddelade Regeringsrätten följande dom:

Publikation, som utges för kommunmedlemmars information, kan icke anses utgöra sådant medlemsblad, som avses i 8 § 6) förordningen om mervärdesskatt.

På grund härav lämnar Kungl. Maj: t besvären utan bifall.

## 3) Fråga om viss publikation var undantagen från skatteplikt såsom program enligt 8 § 7) förordningen om mervärdesskatt eller enligt annat stadgande i nämnda paragraf

I framställning om förhandsbesked angående mervärdesskatt anförde sökanden i huvudsak följande:

*Utgivning av veckoprogrammet Aktuellt i kommunerna X, Y och Z*

Vi översänder härmed bifogat material för styrkandet av, att vi borde klassificeras som kommunalt programblad och icke som annonsorgan, så att vi befrias ifrån mervärdesskatten, som redan när den tillämpades på oss, ett halvår efter den för alla andra normala början, var omdiskuterad och tveksam.

Utgivning av Aktuellt i dessa tre kommuner betyder, att kommunerna har haft ett organ, där de kunde införa sina egna artiklar om kommunen, om föreningslivet, om kultur- och sportarrangemang, föreläsningar m. m. utan kostnad.

Det är praktiskt taget så, att Aktuellt arbetar i kommunens tjänst utan att vara anställd av den. Kommunerna ställer också utan kostnad kartmaterial och klichéer till vårt förfogande, som en del av deras medverkan.

Såsom framgår av tidigare åberopade skrivelser är kommunerna angelägna att

Aktuellt skall fortsätta dels genom att ha ett värdefullt kommunalt språkrör, dels för att programmet icke belastar budgeten utan tvärtom levererar in sina skatter till stat och kommun.

Varför vi anhåller om befrielse av mervärdeskatten är det, att vi vid icke moms-skyldighet är befriade från annonskatten respektive den kommande reklamskatten. En merkostnad i form av annonskatt kan inte Aktuellt bära utan måste i så fall nedläggas. Visserligen är det för närvarande bestämt så, att den inbetalda skatten skall återbetalas varje halvår men även dessa uppskjutna uttag skulle ge våra program dödsstöten. För övrigt kommer enligt förslag i riksdagen annonskatten att ändras till reklamskatt och permanentas utan återbetalning och tillämpas på varje form av reklam så länge momsskyldighet föreligger.

Den 27 januari 1972 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner, att ifrågavarande publikation icke kan anses utgöra sådant program som avses i 8 § 7) förordningen om mervärdeskatt. På grund härav och då publikationen ej heller kan anses undantagen från skatteplikt enligt annat stadgande i nämnda paragraf, besvarar nämnden nekande den i ansökningsfrågan framställda frågan.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden ändring i förhandsbeskedet.

Den 25 maj 1972 meddelade Regeringsrätten följande dom:

Den ifrågavarande av sökanden yrkesmässigt utgivna publikationen innehåller till så övervägande del annonser att densamma, även med beaktande av dess innehåll i övrigt, måste i sin helhet anses utgöra ett annonsorgan. På grund härav finner Kungl. Maj: t i likhet med riksskatteverket publikationen icke vara undantagen från skatteplikt vare sig såsom program enligt 8 § 7) förordningen om mervärdeskatt eller enligt annat stadgande i nämnda paragraf.

Kungl. Maj: t lämnar därför besvären utan bifall.

Två regeringsråd anmälde skiljaktig mening.

Det ena regeringsrådet anförde:

Väl är de ifrågavarande veckoprogrammen till sin natur av sådan art, att de skulle kunna åtnjuta skattefrihet enligt 8 § 7) förordningen om mervärdeskatt, men då de utlämnas av sökanden, som utger dem yrkesmässigt och då sökanden i och för sig är skattskyldig i verksamhet som utgivare, finner jag lika med riksskatteverket programmen icke vara undantagna från skatteplikt.

Jag lämnar besvären utan bifall.

Det andra regeringsrådet anförde:

Visserligen innehåller den publikation, varom i målet är fråga, ett mycket stort antal annonser. Det för läsaren väsentliga innehållet utgöres dock av diverse program över olika slags arrangemang och andra tillställningar under veckan. Publikationen får därför i sin helhet betraktas som ett program.

Enligt vad handlingarna utvisar är sökanden såsom utgivare av programmet inte skattskyldig till mervärdeskatt. Programmet är därför undantaget från skatteplikt.

Jag prövar därför lagligt att med upphävande av riksskatteverkets förhandsbesked besvara sökandens fråga i överensstämmelse med den uppfattning till vilken jag sålunda kommit.

#### 4) Beskattningsvärdets bestämmande vid försäljning och montering av vissa plasthallar

I framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked angående mervärdeskatt anfördes i huvudsak följande:

Vi avser att marknadsföra plasthallar som ett utländskt företag tillverkar. Vi kommer att importera plasthallarna från utlandet under det att tillbehören — varmluftspannor, fläktar och elektrisk utrustning m. m. — kommer att inköpas från svenska tillverkare. Av bilagda broschyr framgår några olika användningssätt för

plasthallarna samt vissa tekniska data. I vår försäljning ingår montage av hallen inklusive luftslussar, fläktar, varmluftspannor samt elektrisk utrustning.

Hallen sättes fast i marken antingen medelst en jordskruv eller genom förankring i en kring hallen gjuten kantbalk, vilken i sin tur gjutits i ett runt hallen uppgrävt dike. Ett tredje förankringssätt utgöres av ett betongrör fastgjutet i en betongplatta nedgrävd i marken. De anläggningsarbeten som erfordras för att ordna förankringen enligt ovan angivna alternativ kan komma att utföras antingen i köparens regi eller i vår egen.

Övriga arbeten för de anläggningar som inrymmas i hallen t. ex. uppförande av simbassäng, tennisbanor etc. kommer vi icke att utföra.

Enligt vår uppfattning — en uppfattning som torde vara allmänt förekommande på marknaden i fråga om andra liknande tält — har ifrågavarande hallar närmast karaktären av monteringsfärdiga hus.

Med hänvisning till dessa uppgifter önskar vi erhålla besked huruvida vid försäljning av plasthall med tillbehör i monterat skick beskattningsvärdet utgör 100 eller 60 procent av vederlaget inräknat skatt. Bli bedömningen annorlunda om vi i vår entreprenad även åtager oss att utföra de anläggningsarbeten som erfordras för att förankra hallen i marken?

Den 9 december 1971 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner, att sökandebolagets försäljning och montering av i ansökningshandlingarna beskrivna plasthallar med tillbehör icke kan anses utgöra vare sig omsättning av byggnad eller monteringsfärdigt hus eller byggnads- eller anläggningsentreprenad eller annan tjänst som avser fastighet. Nämnden finner vidare, att vad nu sagts får anses gälla även för det fall sökandebolaget — förutom montering av plasthall — utför de anläggningsarbeten som erfordras för att förankra sådan hall i marken.

R II: 34

På grund av det anförda förklarar nämnden, att beskattningsvärdet vid försäljning och montering av ifrågavarande plasthallar med tillbehör utgör vederlaget inräknat skatt.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolaget, såvitt här är av intresse, att förhandsbeskedet ändrades på det sätt att beskattningsvärdet vid försäljning av i målet ifrågavarande plasthallar med tillbehör förklarades utgöra 60 procent av vederlaget inräknat skatt.

I utslag den 26 april 1972 beslöt Regeringsrätten att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

##### **5) Fråga om avdragsrätt för ingående mervärdeskatt vid inrättande av gemensamhetsanläggning enligt lagen (1966: 700) om vissa gemensamhetsanläggningar**

I framställning om förhandsbesked angående mervärdeskatt anförde ekonomiska föreningen A och aktiebolaget B i huvudsak följande:

Undertecknade, ekonomiska föreningen A och aktiebolaget B, äger var sin tomt inom kvarteret — — — i X stad. Dessa tomter skall bebyggas med butikslokaler. Vi äger dessutom gemensamt ett mellan och vid sidan av våra tomter beläget område. På det gemensamt ägda området skall parkeringsplatser ordnas. Vidare skall därå uppföras en byggnad, som inrymmer värmecentral, två restauranger, banklokal, lektrum, toaletter m m.

Vi har överenskommit att hos länsstyrelsen göra en framställning om förrättning enligt lagen den 16 december 1966 om vissa gemensamhetsanläggningar (LGA). Bifalls framställningen torde det gemensamt ägda området komma att bilda en samfällighet.

Samfälligheten kan enligt 22 § LGA första stycket förvaltas av fastighetsägarna gemensamt. Om fastighetsägare begär det,

skall emellertid, enligt samma paragraf andra stycket, beslut fattas om utseende av styrelse för handhavande av samfällighetens angelägenheter samt om antagande av firma för samfälligheten och om bestämmande av ort för styrelsens säte. Sådant beslut skall registreras hos länsstyrelsen. När anmälan behörigen skett, är samfälligheten att anse som en självständig juridisk person.

Vi har vissa frågor rörande samfällighetens behandling i inkomst- och mervärdeskattelhänseende, vilka vi hemställer att få besvarade i form av förhandsbesked.

Vi har utgått från att, så länge styrelse för samfälligheten icke utsetts eller med andra ord så länge samfälligheten icke är en självständig juridisk person, äger vi enligt lagen om samäganderätt var sin lott eller ideella andelar i samfälligheten. Vi vill i detta sammanhang åberopa Kammarrättens två utslag den 30 november 1970 rörande gemensamhetsanläggningar vid fastighetstaxering. Enligt dessa beslut har gemensamhetsanläggningarna icke åsatts särskilt taxeringsvärde, enär ifrågavarande värde ansetts ingå i värdet av de fastigheter, till vilka gemensamhetsanläggningarna sakrättsligt knutits.

I mervärdeskattelhänseende bör gälla att vi är berättigade att var och en göra avdrag för ingående mervärdeskatt för vad som kan beräknas hänföra sig till vars och ens ideella andel och som hänföra sig till vår skattepliktiga verksamhet.

Om styrelse utses och övriga åtgärder vidtages, som innebär att samfälligheten blir en självständig juridisk person, uppkommer frågan, huruvida enbart denna omständighet skall medföra att samfälligheten blir ägare till den egendom, som förvaltas av samfälligheten. Själva anser vi att så icke kan vara fallet, utan att ett särskilt beslut måste fattas om att egendomen skall övergå från oss till samfälligheten, varvid köpekontrakt eller annan åtkomsthändelse för samfälligheten upprättas. Vi hänvisar ånyo till ovannämnda kammarrättsutslag vid fastighetstaxering. Någon uppgift lämnas däri icke om samfälligheten utgjort juridisk person eller ej. Vi tyder detta

så att denna omständighet icke tillmätts avgörande betydelse.

Enligt 53 § 1 mom. f) KL anses som skattskyldig bl a "för gemensamt behov avsatta så kallade besparingsskogar, häradsallmänningar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt (här understruket) för delägarnas gemensamma räkning". Detta skulle tyda på att samfällighet, som är juridisk person, skulle tillföras inkomster och utgifter som ett självständigt skattesubjekt och taxeras för eventuellt uppkommet överskott. Samfällighetens inkomster skulle i vårt fall därvid bestå i kostnadsbidrag från oss och eventuella hyresinkomster från tredje man. Kostnaderna skulle bestå i underhålls- och övriga förvaltningskostnader för den av samfälligheten förvaltade egendomen.

I mervärdeskattelhänseende synes böra gälla att vi är berättigade till avdrag såsom för ingående skatt ifråga om mervärdeskatt, som påföres på grund av ny- eller ombyggnadsarbeten samt reparationer på den fasta egendom, som förvaltas av samfälligheten men som äges av oss. Detta synes böra gälla även om kostnaderna debiteras å samfälligheten, eftersom denna endast uppträder som ombud för oss. Av samma anledning synes även i övrigt eventuellt påförd mervärdeskatt, debiterad å samfälligheten, kunna upptagas hos oss som avdragsgill ingående mervärdeskatt, allt under förutsättning att utgifterna hänföra sig till verksamhet, för vilken vi är skattskyldiga.

I en senare inkommen skrivelse preciseras ansökningen såvitt gällde mervärdeskatt sålunda:

#### *Fråga 1.*

Är vår uppfattning riktig att så länge ifrågavarande samfällighet icke är en självständig juridisk person, så äger vi var sin lott eller ideella andel i den egendom, som ingår i samfälligheten?

Följer i så fall härav

#### *B. i mervärdeskattelhänseende*

a) att var och en av oss är berättigade att jämlikt 17 § i mervärdeskatteförordningen

som ingående mervärdeskatt avdraga hälften av den mervärdeskatt, som kan påföras oss eller samfälligheten vid förvaltning av den gemensamma egendomen? Det förutsättes härvid att den ingående mervärdeskatten hänför sig till sådan verksamhet, som medför skattskyldighet.

#### Fråga 2.

Är vår uppfattning riktig, att enbart den omständigheten att åtgärder vidtages, som medför att samfälligheten blir en självständig juridisk person, icke medför att den gemensamma egendomen övergår i samfällighetens ägo?

Följer i så fall härav

#### B. i mervärdeskattelhänseende

a) att var och en av oss jämlikt 17 § i mervärdeskatteförordningen äger som ingående mervärdeskatt avdraga hälften av den mervärdeskatt, som påföres oss eller samfälligheten på grund av ny-, till- eller ombyggnad eller underhåll av den gemensamma egendomen? Det förutsättes därvid att den ingående mervärdeskatten hänför sig till sådan vår verksamhet, som medför skattskyldighet.

b) Äger vi avdragsrätt enligt a) ovan för mervärdeskatt, som kan påföras oss eller samfälligheten på grund av andra kostnader för förvaltningen än som avses under a)?

c) Är det av någon betydelse för svaren å frågorna a) och b) ovan, om mervärdeskatten påföres (faktureras) å oss eller samfälligheten?

Den 27 januari 1972 meddelade riksstatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Av handlingarna i ärendet framgår, att sökandena avser att inge framställning om inrättande av en gemensamhetsanläggning enligt lagen (1966:700) om vissa gemensamhetsanläggningar, att nämnda anläggning skall bestå av parkeringsplatser och av byggnad innehållande värmecentral, två restaurang-

er, banklokal, lektrum, toaletter m. m., att anläggningen skall vara gemensam för de av sökandena var för sig ägda tomterna nr 4 och 6 i kvarteret — — — vilka fastigheter skall bebyggas med butikslokaler, samt att för anläggningen erforderligt utrymme skall upplåtas från den av sökandena gemensamt ägda tomten nr 5 i kvarteret — — —.

Enligt 5 § angivna lag utgör de fastigheter för vilka gemensamhetsanläggning inrättas en samfällighet för anläggningens utförande, underhåll och drift. Fastighet tillkommande rätt till anläggningen, rätten i samfälligheten däri inbegripen, hör till fastigheten. På grund härav tillkommer — om anläggningsbeslut meddelas i enlighet med vad ovan anförts — äganderätten till gemensamhetsanläggningen sökandena i deras egenskap av ägare till tomterna nr 4 och 6. Vad nu sagts gäller oavsett om sökandena själva handhar förvaltningen av samfälligheten eller om sådana i 22 § andra stycket nämnda lag omförmälda åtgärder vidtages, som medför att samfälligheten skall betraktas som juridisk person.

I enlighet med det anförda förklarar nämnden, att sökandena jämlikt 17 § andra stycket förordningen om mervärdeskatt äger avdraga ingående skatt, som belöper på förvärv för den fastighet som inrättats som gemensamhetsanläggning, till den del anläggningen tjänar sådan av sökandena bedriven verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdeskatt, att envar av sökandena därvid äger avdraga ingående skatt efter det andelstal som fastställs enligt 7 § lagen om vissa gemensamhetsanläggningar, samt att rätten till avdrag för ingående skatt omfattar förvärv såväl för ny-, till- eller ombyggnad samt underhåll som för andra förvärv för fastigheten.

Vidare förklarar nämnden, att sökan-

dena i den utsträckning som ovan sagts äger avdraga ingående skatt som belöper på andra förvärv än förvärv för fastigheten under förutsättning att samfälligheten förvaltas av fastighetsägarna enligt 22 § första stycket lagen om vissa gemensamhetsanläggningar. Nämnden förklarar däremot, att rätt till avdrag för sådan ingående

skatt icke föreligger om förvaltning av samfälligheten sker enligt 22 § andra stycket nämnda lag.

I den mån ansökningen icke blivit besvarad genom vad nämnden ovan förklarat, finner nämnden förhandsbesked icke böra meddelas och avvisar därför ansökningen härutinnan.

(Stockholm den 3 juli 1972)

R II: 37





II

*Meddelanden från*

# Riksskatteverket

Årg. 2    *Serie II ang. indirekt skatt*    Nr 5 1972

---

## 1) Fråga om ränta skall utgå vid återbetalning av mervärdeskatt

Riksskatteverket (RSV) har i skrivelse till länsstyrelserna den 12 oktober 1972 anfört följande.

RSV har erfarit att olika rutiner tillämpas vid återbetalning av mervärdeskatt som grundas bl a på beslut av beskattningsdomstol. I vissa fall har ränta beräknats på det återbetalda beloppet, i andra fall har detta ej skett.

Med anledning härav meddelas följande.

I 49 § förordningen (1968:430) om mervärdeskatt stadgas hur återbetalning av skatt skall ske. I sista stycket av författningsrummet uttalas att i övrigt gäller uppbördsförordningens (1953:272) bestämmelser (UF) om restitution av skatt i tillämpliga delar beträffande återbetalning av mervärdeskatt. Hur ränta beräknas enligt UF framgår av 69 §.

Det kan framhållas att frågan om ränta skall utgå vid återbetalning av skatt inte

berörs i förarbetena till MF och att bestämmelsen i 69 § UF inte är tillämplig på här avsedda fall. Det saknas alltså uttrycklig bestämmelse om ränteberäkning vid återbetalning av mervärdeskatt.

Mot bakgrunden härav anser RSV att ränta inte kan utgå vid återbetalning av sådan skatt vare sig återbetalningen grundas på beslut av beskattningsdomstol eller av andra skäl.

## 2) Skattskyldighetens inträde vid tillämpning av kontantmetoden hos sockerbetsodlare som enligt kontrakt uppbär vissa förskott före leverans av betor

Riksskatteverket (RSV) har i skrivelse till länsstyrelserna den 20 oktober 1972 anfört följande.

Mellan Svenska Sockerfabriks AB och odlare av sockerbevor ingås årligen avtal om odling och leverans av sockerbevor. De därvid tecknade kontrakten innehåller uppgifter om tecknad odlingsareal —

R II: 39

arealbekräftelse lämnas senare av bolaget efter teckningstidens utgång — leveranssätt, frösortiment m m. Härutöver kan odlaren i kontraktet ansöka om att före betleveransen få uppbära vissa penningbelopp som betecknas som förskott. Kontrakten insänds till bolaget i början av mars månad under odlingsåret. Enligt uppgift från bolaget begagnar sig omkring 17 % av samtliga betodlare av sådana förskott.

Det finns två slags förskott — långtidsförskott och korttidsförskott. Förskotten som utbetalas vid endast ett av tre valfria tillfällen före leverans av betor löper med ränta och beräknas efter vissa fastställda normer. Räntan för långtidsförskotten är 7 % för år och löper fr o m utbetalningsdagen t o m den 31 oktober under odlingsåret. Bolaget äger rätt att kräva säkerhet för dessa förskott i form av borgen som kan godkännas av bolaget. Korttidsförskotten som är väsentligt lägre beräknas efter 6 % för år fr o m utbetalningsdagen t o m den 30 september under odlingsåret.

Utbetalt förskottsbelopp för odlade sockerbetor enligt kontrakt är odlaren skyldig att jämte ränta återbetala till bolaget antingen genom avdrag på dellikvid eller kontant vid anfordran. Vid utbetalning av förskott görs avdrag för eventuell skuld enligt senaste slutavräkning.

Under betkampanjen uppbär odlaren likvid à conto i den takt leverans sker och kvalitetsbedöms. Som nämnts i föregående stycke avräknas lämnade förskott före utbetalningsdagen av dessa likvider. Vid varje utbetalning tillkommer mervärdeskatt på hela à contolikviden före eventuella avdrag. I februari månad året efter odlingsåret erhåller odlaren slutavräkning med fullständig redovisning över belopp för vilka han krediterats respektive debiterats hos bolaget.

R II: 40

RSV anser att de räntebärande långtids- resp. korttidsförskott som odlare uppbär före betleverans och som avräknas i samband med leverans bör betraktas som dellikvid i mervärdeskatt hänseende. För odlare med kontantmetoden innebär detta att skattskyldighet inträder för honom när han mottar förskottet. Redovisningsskyldighet föreligger för period under vilken förskottet uppbärs. Ränta som belöper på förskott får inte dras av när beskattningsvärdet bestäms.

### 3) Beskattningsvärdets bestämmande vid försäljning av virke enligt köpe- och avverkningskontrakt

Som svar på förfrågan från en revisor i angivet ärende har riksskatteverket (RSV) i skrivelse den 20 oktober 1972 anfört följande.

Enligt en till skrivelsen fogad fotokopia av köpe- och avverkningskontrakt mellan Er och Skogsägareföreningen har Ni i egenskap av uppdragsgivare (säljare) till föreningen sålt virke som utstämplat eller på annat sätt utmärkts (punkt 1 i kontraktet). Föreningen har åtagit sig avverkningen (punkt 3). Kostnaderna härför bestrids av Er men föreningen förskotterar dessa för Er räkning direkt till vederbörande arbetstagare alltefter avverkning sker (punkt 5 och 10a). Föreningen har tillträtt avverkningsrätten vid kontraktets tecknande (punkt 7). Slutligen har överenskommit att mervärdeskatt skall beräknas på belopp som Ni mottar (punkt 10f).

Enligt vad RSV inhämtat från föreningen används två typer av kontrakt vid inköp av virke, nämligen köpe- och avverkningskontrakt samt virkeskontrakt.

I båda fallen kan förskott förekomma. Det löper med ränta och utbetalas van-

ligtvis i nära anslutning till kontraktets undertecknande. Enligt vad föreningen uppgett anges hur stor del av förskottet som utgör mervärdeskatt. I Ert fall har förskott inte lämnats enligt vad som framgår av kontraktet. Kostnaderna för avverkningen åvilar i verkligheten föreningen, även om ordalydelsen i kontraktet kan ge anledning till en annan uppfattning. Föreningen anställer arbetskraft och avlönar densamma. Den avräkning som sker med köparen redovisar försäljningssumman brutto varifrån avdrag sker för löner, räntor m.m. Till säljaren utbetalas nettobelopp. På detta belopp beräknas mervärdeskatt.

RSV anser att det mellan Er och föreningen gällande köpe- och avverkningskontraktet bör — trots ordalydelsen i kontraktet — betraktas i mervärdeskattehänseende som ett sådant avtal om leveransrotköp som behandlats i uttalande den 25 juni 1970 av dåvarande riksskattenämnden. (Meddelanden från Riksskattenämnden, Serie II, nr 5/1970 p. 6).

#### 4) Fråga om publikation, som utgavs av landsting, utgjorde personaltidning, som avses i 8 § 7) förordningen om mervärdeskatt

I framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked angående mervärdeskatt anfördes i huvudsak följande:

*Mervärdeskatt å tidningen Landstingsnytt, — — — län.*

Härmed anhålles om besked huruvida rubr. tidskrift skall beläggas med mervärdeskatt.

Tidskriften, som här bilägges, trycker vi för Landstingets räkning. Den utkommer i år med sin 18:e årgång. Under årens lopp har den skiftat utseende. Den utkommer sedan 1967 med sex nummer per

år och har en upplaga av c:a 20.000 ex. Av dessa går 13—14.000 till anställda. Resten går utan kostnad till länsbor som har anmält sitt intresse för skriften.

Den 27 januari 1972 meddelade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked: Nämnden finner, att den i ansökningen angivna tidskriften icke kan anses utgöra sådan personaltidning som avses i 8 § 7) förordningen om mervärdeskatt. På grund härav och då tidskriften ej heller kan anses undantagen från skatteplikt enligt annat stadgande i nämnda paragraf, förklarar nämnden, att tidskriften utgör skattepliktig vara enligt 7 § förordningen om mervärdeskatt.

I besvär hos regeringsrätten anhöll bolaget om besked huruvida ifrågavarande tidskrift skulle beläggas med mervärdeskatt eller ej.

Den 19 oktober 1972 meddelade Regeringsrätten följande dom:

Tidskriften Landstingsnytt, Meddelanden från — — — Läns Landsting, har enligt vad handlingarna i målet utvisar en upplaga om c:a 20 000 exemplar och utkommer sex gånger årligen. Den distribueras utan särskild avgift dels i c:a 14 000 exemplar till personal som är anställd hos landstinget, dels i övrigt till dem inom länet som har anmält sitt intresse av tidskriften.

Vid bedömning av tidskriftens karaktär måste beaktas att de hos landstinget anställda representerar många verksamhetsområden med skilda yrken och olika yrkesutbildning samt till följd härav också intresseinriktningar av skiftande slag. En tidskrift som vänder sig till en sådan läsekrets måste för att tillgodose samtliga personalgruppers informationsbehov till sitt huvudsakliga innehåll bli av allmänt informativ karaktär. I tidskriften finns, en-

ligt vad ingivna exemplar utvisar, artiklar väsentligen av sådant slag. Härutöver innehåller tidskriften också artiklar som ger personalen eller viss eller vissa kategorier av den direkta upplysningar i personal- och andra tjänstefrågor.

Med hänsyn till det sagda måste tidskriften betraktas som personaltidning. Den omständigheten att viss del av upp-

lagan gratis distribueras till andra än anställda kan inte förtaga tidskriften denna dess karaktär.

På grund av vad sålunda anförts förklarar Kungl. Maj:t, med ändring av överklagade förhandsbeskedet, att tidskriften Landstingsnytt är sådan personaltidning som enligt 8 § 7) förordningen om mervärdesskatt är undantagen från skatteplikt.

(Solna den 30 november 1972)

R II: 42