

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-10430 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie I ang. direkt skatt

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

Nr 17 1982 - Årg. 12

Regeringsrättens dom den 17 november 1981 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Fråga om tillämpning av den s k jämningsregeln i punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (fr o m 1984 års taxering punkt 4 andra stycket av anvisningarna till samma lagrum)

**RSV/FB Dt
1982:32**

I Ansökningen

I en ansökning från Pharos Industrifastigheter AB¹ anfördes bl a följande.

AGA AB överlät 1980-01-01 till AGA Produktion AB vissa fastigheter. I samband härmed överlät AGA AB samtliga aktier i AGA Produktion AB till sitt helägda dotterföretag Pharos AB. AGA Produktion AB namnändrades vid bolagsstämma 1980-06-20 till Pharos Industrifastigheter AB. Detta företag är således numera helägt dotterbolag till Pharos AB.

Vid extra bolagsstämma i Pharos AB 1980-09-01 beslöts att bolagets till 51.050.000 kr uppgående aktiekapital skulle ökas med högst 34.578.900 kr genom nyemission av högst 691.578 aktier av serie A och att AGA ABs aktieägare skulle ha företrädesrätt att teckna de nya aktierna. Efter denna nyemission kommer AGA AB att äga ca 60 % av aktiekapitalet i Pharos AB.

Köpeskillingen för de ovannämnda försålda fastigheterna uppgick till 105.152.572 kr, vilket översteg AGA ABs skattemässiga restvärde, som 1979-12-31 var 58.700.000 kr.

Fastighetsöverlåtelsen var ett väsentligt led i bildandet av Pharos-gruppen och bestämdes vara en förutsättning för att kunna göra Pharos till ett självständigt börsnoterat företag.

Vid överlåtelse tillfället var säljare och köpare aktiebolag i samma koncern. Vid samma tidpunkt var emellertid den nu pågående emissionen i Pharos AB redan planerad. Vid sådant förhållande bör enligt sökandebolagets uppfattning ifrågavarande försäljning jämföras med försäljning till ett från koncernen fristående företag. Den omständigheten att fastighetsöverlåtelsen skett till ett högre belopp än som i beskattningsavseende kvarstår oavskrivet hos AGA AB torde därför icke kunna anses medföra att Pharos Industrifastigheter AB därigenom berett sig en obehörig skatteförmån.

Då det är av väsentlig betydelse för Pharos Industrifastigheter AB att få klarlagt att denna bolagets bedömning är riktig, hem-

¹Publicerat med bolagets medgivande

RSV/FB Dt
1982:32

ställer bolaget att rättsnämnden genom förhandsbesked måtte medge att bolaget vid beräkning av värdeminskingsavdrag för byggnad på fastigheterna såsom anskaffningsvärde för sådan byggnad får ta upp den del av köpeskillingen som belöper på byggnaden.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

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

Sökandebolaget var vid förvärvet den 1 januari 1980 av ifrågavarande fastigheter helägt dotterbolag till säljarbolaget, AGA AB. I samband med fastighetsöverlåtelsen överlät AGA AB aktierna i sökandebolaget till sitt helägda dotterbolag Pharos AB. Vid överlåtelse tidpunkten var en till aktieägarna i AGA AB riktad nyemission i Pharos AB planerad. Avsikten var att efter nyemissionen AGA AB skulle äga ungefär 60 % av aktiekapitalet i Pharos AB.

Överlåtelsen av fastigheterna från AGA AB till sökandebolaget har skett till ett högre belopp än det som i beskattningsavseende kvarstod oavskrivet hos säljarbolaget. Skulle denna köpeskillning läggas till grund för beräkning av underlaget för sökandebolagets värdeminskingsavdrag beträffande dessa fastigheter skulle sökandebolaget kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som kan anses rimligt och härigenom beredas en obehörig skatteförmån. På grund härav och med hänsyn till det som förekommit i ärendet är därför, när sökandebolagets skattemässiga anskaffningsvärde för fastigheterna bestämmes, jämningsregeln i punkt 3 b sista stycket anvisningarna till 29 § kommunal-skattelagen (KL) tillämplig. Det förhållandet att vid överlåtelse tidpunkten en sådan nyemission var planerad i Pharos AB, som indirekt skulle medföra förändrade ägareförhållanden i sökandebolaget kan härvid inte leda till annan bedömning. Nämnden besvarar därför den i ansökningsfrågan ställda frågan nekande.

Ledamöterna Gustafson, Hallgren och Toftered var skiljaktiga och anförde:

Som förutsättningar för tillämpning av den s k jämningsregeln i punkt 3 b sista stycket näst sista meningen av anvisningarna till 29 § KL gäller att åtgärd vidtagits för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och att detta kan antas ha skett för att bereda den skattskyldige eller närstående en obehörig skatteförmån. I förevarande fall har AGA AB som ett led i bildandet av Pharos-gruppen och som en förutsättning för den planerade och numera genomförda börsintroduktionen av Pharos AB överlåtit ifrågavarande fastigheter till AGA Produktion AB (numera Pharos Industrifastigheter AB). Den omständigheten att köpeskillingen för fastigheterna därvid bestämts till ett högre belopp än som svarar mot det skattemässiga restvärdet för AGA AB kan under dessa förhållanden enligt vår mening inte utgöra skäl för tillämpning av jämningsregeln. Sådant skäl föreligger först om köpeskillingen överstigit fastigheternas marknadsvärde. Vi an-

ser därför att nämnden bort förklara sökandebolaget berättigat att beräkna värdeminskingsunderlaget för byggnader med ledning av erlagd köpeskillning under förutsättning att denna inte överstigit fastigheternas marknadsvärde.

**RSV/FB Dt
1982:32**

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade bolaget att regeringsrätten skulle förklara att bolaget ägde rätt att beräkna värdeminskingsunderlaget på grundval av erlagd köpeskillning för byggnaderna.

I en dom den 17 november 1981 gjorde regeringsrätten (Paulsson, Reuterswärd, Ericsson, Mueller, Brink) ej ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 2 juli 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser har ansetts tillämpliga på ett handelsbolags försäljning av aktier till ett aktiebolag i vilket handelsbolagsdelägarna ägde samtliga aktier

**RSV/FB Dt
1982:33**

1 Ansökningen

Sökandena, som var fyra till antalet, hade i en till riksskatteverket ingiven ansökan om undantag från bestämmelserna i 35 § 3 mom nionde stycket kommunalskattelagen anfört följande.

Undertecknade sökande äger en fjärdedel vardera av aktierna i X AB. Detta bolag driver byggnadsrörelse.

Vi äger vidare var sin fjärdedel i Handelsbolaget Y, vars verksamhet startade 1978. Detta bolag skall enligt bolagsavtalet ägna sig åt förvaltning av och handel med fastigheter, tomter och byggnadsmaterial samt byggnadsrörelse och därmed förenlig verksamhet.

I januari 1979 förvärvade Handelsbolaget Y från utomstående säljare samtliga aktier i Z AB för ett pris av 200 000 kr. Sistnämnda bolag driver järnhandelsrörelse.

Förhandlingar pågår om att X AB skall från utomstående säljare förvärva en under enskild firma bedriven rörelse i byggbranschen jämte — från samme säljare — den fastighet i vilken nämnda rörelse drivs.

Genom den nära integrationen i verksamheterna skulle betydande rationaliseringar kunna göras ifall Z AB kunde fusioneras med X AB eller åtminstone drivas i kommission för sistnämnda bolag. Båda lösningarna kräver för sitt genomförande att skattemässigt koncernförhållande föreligger för att inte åsyftade rationaliseringar skall medföra oönskade beskattningskonsekvenser.

Man kan konstatera att det var ett rent misstag att Handelsbolaget Y förvärvade aktierna i Z AB. De borde direkt ha köpts av X AB. Detta misstag önskar vi nu rätta till genom att Handelsbolaget Y till belopp motsvarande den egna anskaffnings-

I ansökningen om förhandsbesked anfördes:

Av bifogade kopia av dispensansökan, som i särskild skrivelse denna dag inges till riksskatteverket, framgår att undertecknade är delägare i ett handelsbolag, från vilket aktier avses bli överlåtna till ett aktiebolag, vari vi likaledes är delägare. Bägge bolagen ägs av ett fåtal fysiska personer. Vi är osäkra på huruvida överlåtelsen omfattas av bestämmelserna i 35 § 3 mom nionde stycket kommunalskattelagen (KL) och anhåller därför att riksskatteverket meddelar förhandsbesked i frågan.

Enligt lagtexten gäller bestämmelsen *skattskyldig*, som avyttrar aktie (eller andel). Handelsbolaget kan ju inte vara skattskyldig. Visserligen behandlar lagtexten även indirekt ägande "genom förmedling av juridisk person", men här lär väl åsyftas det fall då *den skattskyldige* ägs av en eller ett fåtal fysiska personer. Vidare omfattas det fall då ägandet i det köpande bolaget ägs "genom förmedling av annan".

Intetdera av citaten ovan tycks dock medföra att någon annan än den som avyttrar aktierna skall beskattas enligt den aktuella regeln. Och vi tänker ju inte avyttra aktierna i fråga. Vi äger dem nämligen inte.

Det kan ju inte heller hävdas att lagtexten innebär att den skattskyldige är lika med den fysiska personen i toppen av en indirekt ägarkedja. Det skulle i så fall innebära en omflyttning av beskattningen till den fysiska personen även i de fall då exempelvis ett moderbolag i en fåmansägd koncern säljer aktier i ett dotterbolag till ett annat dotterbolag.

Vi anhåller att riksskatteverket meddelar huruvida bestämmelserna i 35 § 3 mom nionde stycket KL blir tillämpliga för oss, ifall Handelsbolaget Y, i vilket vi äger en fjärdedel var, säljer sina aktier i Z AB till X AB, i vilket sistnämnda bolag vi äger var sin fjärdedel av aktierna.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 4 september 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Heimer, Hallgren) följande förhandsbesked.

Om en skattskyldig avyttrar aktier i ett fåmansbolag till ett annat fåmansbolag, vari aktier — direkt eller genom förmedling av någon annan — ägs eller inom två år efter avyttringen vid något tillfälle kommer att ägas av den skattskyldige eller någon honom närstående person, skall, enligt bestämmelserna i 35 § 3 mom nionde stycket första meningen KL, som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Av lagrummets fjärde mening framgår att detta äger motsvarande tillämpning i fråga om bl a handelsbolag.

Sökandena äger en fjärdedel var av Handelsbolaget Y och av aktierna i X AB. Handelsbolaget Y äger i sin tur samtliga aktier i Z AB. Handelsbolaget avser att sälja dessa aktier till X AB.

**RSV/FB Dt
1982:33**

Civilrättsligt utgör ett handelsbolag och dess delägare sinsemellan skilda rättssubjekt. Med hänsyn till den ställning handelsbolag intar inom skatterätten får emellertid ett sådant samband mellan Handelsbolaget Y och dess delägare anses föreligga i detta sammanhang att ägarna av aktierna i det köpande bolaget får anses vara identiska med säljaren av aktierna i Z AB. I enlighet härmed blir bestämmelserna i 35 § 3 mom nionde stycket KL tillämpliga på Handelsbolaget Y:s tilltänkta aktieförsäljning.

Ledamöterna Gustafson och Nilsson var skiljaktiga och anförde:

Enligt vår mening ger inte lagtexten i 35 § 3 mom nionde stycket KL stöd för majoritetens uppfattning att dessa bestämmelser är tillämpliga på Handelsbolaget Y:s planerade aktieförsäljning. Med hänsyn härtill och då fråga är om tillämpning av en sk stoppregel anser vi att nämnden bort förklara att nämnda bestämmelser inte skall tillämpas vid handelsbolagets försäljning under förutsättning att handelsbolaget inte självt inom två år efter avyttringen vid något tillfälle kommer att äga någon aktie i X AB.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten fullföljde sökandena sin talan.

I en dom den 2 juli 1982 gjorde regeringsrätten (Wieslander, Simonsen, Petrén, Widmark) ej ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 28 september 1982 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Kostnaden för utbyte av en oljeeldningsanläggning i ett bostadshus på en jordbruksfastighet mot en ytjordvärmeanläggning har ansetts omedelbart avdragsgill till ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för en ny oljeeldningsanläggning

**RSV/FB Dt
1982:34**

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

Undertecknad, A, som är ägare och brukare till jordbruksfastigheten S, har för avsikt att byta uppvärmningssystem i fastighetens boningshus. I samband därmed uppkommer frågan hur denna kostnad skattemässigt skall behandlas. Bakgrunden till bytet är följande.

Vattenburen uppvärmning sker nu med olja i en värmepanna av typ CTC 453. Denna panna är en kombinationspanna där det går att elda med ved om oljebrännaren tas ur. Oljeförbrukningen efter gjord tilläggsisolering är cirka 12m³/år. Värmebehovet är cirka 25 kwh. Anläggningen skall bytas mot ett AGA-Thermia Ytjordvärmesystem. Ett sådant system består i stort sett av två

RSV/FB Dt
1982:34

delar. Dels en värmepump (AGA Thermia Värmepump DUO 990) och dels en markkollector (ytjordvärme- slang). Värmepumpen består av värmepumps-, värmebärar- och värme- och varmvattensystem. Pumpen är således avsedd för produktion av varmt vatten. Den monteras komplett med bl a kompressor, förångare, kondensor, överhettare, brinepump, reglerutrustning och radiatorpump. Vintertid alstras genom överhettaren varmt tappvatten med en temperatur på 70° C. Sommartid är temperaturen ur varmvattenberedaren maximalt 50° C, då värmepumpen endast går för varmvattenproduktion. Markkollectorn nedgräves i marken. Den tomtyta som erfordras härför bör vara 500 – 600 kvm.

Centralvärme monterades i huset 1947. Uppvärmningen skedde då med ved. Övergång till olja vidtogs 1950. Installationskostnaderna den gången drogs av med hela beloppet det år installationen gjordes. Anläggningen har således aldrig varit uppförd på någon plan och således ej gjorts till föremål för något särskilt värdeminskingsavdrag. Det som därför nu är aktuellt för mig att bedöma är huruvida utbyteskostnaden är avdragsgill i sin helhet eller delvis som en reparationskostnad.

Enligt den praxis som föreligger i fråga om byte av delar av byggnad i normalfallet har ju den ståndpunkten intagits att åtgärden skall vara nödvändig för ett återställande av byggnadens skick för att avdrag för reparation skall medges. Denna förutsättning föreligger i mitt fall då oljevärmepannan är så gott som helt nedsliten.

Mot ovannämnda bakgrund hemställer jag om förhandsbesked i följande avseenden:

- 1) Är samtliga kostnader i samband med installationen av ytjordvärmeanläggningen direkt avdragsgilla det år installationen göres?
- 2) Om fråga 1) besvaras nekande önskar jag i andra hand besked om kostnaden för värmepumpen och installationen av denna är avdragsgill omedelbart och om därvid markkollectorn skall hänföras till byggnaden och ingå i avskrivningsunderlaget för denna?
- 3) Kan avdrag alternativt medges omedelbart för den del av kostnaden som motsvarar kostnaden för ny oljepanna och ny oljebrännare?
- 4) Vilken avskrivningsprocent skall tillämpas på eventuell ny- anläggningsdel?

A hade dessutom upplyst att totalkostnaden för anläggningen beräknades till ca 80.000 kr, att den äldre kombinationspannan med brännare, som hade installerats under slutet av 1960-talet, stod kvar och att den kunde tas i bruk som reserv om den nya anläggningen inte skulle fungera.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

**RSV/FB Dt
1982:34**

Den 9 oktober 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Heimer, Wihlborg) följande förhandsbesked.

Nämnden finner att kostnaden för anskaffning av ytjordvärmeanläggningen bör behandlas såsom en kostnad för reparation och underhåll endast till den del anläggningen ersätter oljeeldningsanläggningen. Nämnden förklarar därför, som svar på frågorna 1 – 3, att A vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet har rätt till avdrag för ett belopp motsvarande vad det skulle ha kostat att anskaffa en ny oljepanna och en ny oljebrännare. Nämnden förklarar vidare som svar på fråga 4 att de kostnader som inte får dras av genast skall dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag och skrivas av efter samma procentsats som byggnaden i övrigt.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att avdrag skulle medges för hela kostnaden för värmeanläggningen såsom en reparationskostnad.

I en dom den 28 september 1982 gjorde regeringsrätten (Wieslander, Simonsson, Nordlund, Ericsson, Petrén) ej ändring i förhandsbeskedet.

