I

Meddelanden från

Riksskattenämnden

Årg. 9 Nr 4 1960

1) Vissa beskattningsfrågor i samband med överlåtelse av rörelse.

Sveriges hantverks- och industriorganisation har i skrivelse till riksskattenämnden hemställt om uttalande i nedan angivna taxeringsfråga:

"Vid försäljning och avveckling av en rörelse kan i vissa fall problem uppkomma rörande det år under vilket inkomsten av försäljningen skall taxeras. Följande exempel må illustrera problemställningen.

Ett företag, vilket bedriver rörelse såsom enskild firma, avslutar sina räkenskaper den 31 december 1959, varför beskattningsåret sammanfaller med kalenderåret.

Alternativ I

Företaget inklusive inventarier, goodwill och varulager överlåtes enligt köpeavtal upprättat exempelvis i januari eller februari månad år 1960.

Kundfordringar och leverantörskulder ingår icke i överlåtelsen.

Säljaren inkasserar kundfordringarna successivt efter överlåtelsen och betalar likaledes leverantörskulderna efter nämnda tidpunkt. Samtliga fordringar och skulder äro icke reglerade vid utgången av februari månad. Rörelsens verkliga resultat torde kunna fastställas först då avvecklingen är slutförd och alla fordringar och skulder reglerats, vilket sker efter februari månads utgång.

Alternativ II

Försäljningen av rörelsen sker under samma förutsättning som alternativ I men vid alternativ II finnes inga andra tillgångar i rörelsen än de som överlåtes, d. v. s. inventarier, varulager och goodwill. Icke heller föreligger några skulder. Köparen erlägger vid överlåtelsen en handpenning kontant och amorterar enligt avtalet resterande del under en följande period. Köpeskillingen, som dels omfattar inventarier och goodwill, dels varulager är icke helt betald vid februari månads utgång.

Rörelsens verkliga resultat för säljaren torde vid alternativ II icke heller kunna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

fastställas förrän säljarens fordran på grund av överlåtelsen slutreglerats.

Samtliga i alternativ I och II redovisade transaktioner torde utgöra affärshändelser i bokföringslagens mening, vilka sålunda skall noteras i den löpande bokföringen.

Organisationen hemställer om uttalande i följande frågor rörande såväl alternativ I som II.

a) Skall säljaren taxeras för inkomsten av den försålda rörelsen år 1960 eller år 1961?
b) Har det därvid någon betydelse om överlåtelsen sker t. ex. den 1 januari 1960 eller någon senare tidpunkt under perioden januari—februari samma år?
c) Har det någon betydelse om rörelsen är bokföringspliktig eller ej? Deklaration för icke bokföringspliktig rörelse skall ju lämnas senast den 15 februari, för övriga senast den 31 mars."

Riksskattenämnden har den 25 mars 1960 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande.

Om rörelse, för vilken föres ordnade räkenskaper med räkenskapsår sammanfallande med kalenderår, överlåtes t. ex. per den sista februari och överlåtelsen — på sätt i alternativ I avses — omfattar varulager, inventarier och goodwill men icke varufordringar och varuskulder, blir inkomsttaxeringen beroende av överlåtarens bokslutsåtgärder. Därest bokslut upprättas såväl vid utgången av föregående kalenderår som per tillträdesdagen, bör överlåtaren det år överlåtelsen sker åsättas två taxeringar, omfattande 12 resp. 2 månader, varvid den senare taxeringen kommer att innefatta jämväl inkomsten i samband med överlåtelsen. Om överlåtaren däremot förskjuter tidpunkten för det senare bokslutet till senare dag än den sista februari, blir följden den att taxeringen för inkomsten i samband med överlåtelsen av rörelsen förskjutes till påföljande år. Därest bokslut upprättas per tillträdesdagen men icke vid utgången av föregående kalenderår, bör överlåtaren det år överlåtelsen sker åsättas taxering för en period av 14 månader, därvid taxeringen kommer att innefatta jämväl inkomsten i samband med överlåtelsen.

Även för det fall att överlåtelsen — på sätt i alternativ II avses — omfattar samtliga befintliga tillgångar, därvid överlåtaren vid utgången av februari månad har fordran hos köparen på hela eller del av köpeskillingen för rörelsen, bör enahanda princip tillämpas. Även i sådant fall böra alltså överlåtarens bokslutsåtgärder läggas till grund för inkomsttaxeringen.

2) Vissa beskattningsfrågor i samband med överlåtelse av aktier i Svenska diamantbergborrnings aktiebolaget till Atlas Copco aktiebolag.

Genom meddelande i juli 1960 hade styrelsen för Atlas Copco aktiebolag erbjudit aktieägarna i Svenska diamantbergborrnings aktiebolaget att teckna de aktier i Atlas Copco aktiebolag till ett sammanlagt antal av 562.500 à nom. 25 kronor (14.062.500 kronor), med vilka Atlas Copco aktiebolags aktiekapital enligt styrelsens beslut skulle ökas under förutsättning av bolagsstämmans godkännande. Endast aktieägare i Svenska diamantbergborrnings aktiebolaget skulle äga rätt att teckna de nya aktierna. Varje aktie i sistnämnda bolag skulle medföra rätt att teckna fem aktier i Atlas Copco aktiebolag. Betalning för varje tecknat femtal aktier skulle erläggas med dels en aktie i Svenska diamantbergborrnings aktiebolaget, åtföljd av vederbörliga kuponger, dels 30 kronor kontant. Teckning skulle

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

ske under tiden 29 juli—1 september 1960 och betalning skulle verkställas senast den 1 oktober 1960. För att aktieteckningen skulle bliva bindande erfordrades att tecknat belopp uppginge till lägst 8.437.500 kronor eller 60 % av 14.062.500 kronor. Bolagsstämma för behandling av frågan om godkännande av styrelsens beslut om ökningen av aktiekapitalet i Atlas Copco aktiebolag vore avsedd att äga rum den 15 september 1960. Styrelsen för bolaget skulle äga rätt att, om den så funne lämpligt, förlänga teckningstiden och vidtaga de ändringar i betalningstiden, som kunde föranledas därav.

I framställning till riksskattenämnden hemställde Stockholms Enskilda bank att riksskattenämnden till främjande av en riktig och enhetlig taxering ville meddela taxeringsmyndigheterna anvisningar om tillämpningen av realisationsvinstbeskattningsreglerna såvitt gällde *dels* frågan till vilket pris de till Atlas Copco aktiebolag på ovan återgivna villkor överlåtna aktierna i Svenska diamantbergborrnings aktiebolaget skulle anses avyttrade *dels ock* frågan vilken dag avyttringen skulle anses ha ägt rum.

Riksskattenämnden har den 24 augusti 1960 beslutat att såsom *anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna* göra följande uttalande.

Ifrågavarande aktieteckning sker under förutsättning att bolagsstämma i Atlas Copco aktiebolag godkänner styrelsens beslut om ökning av aktiekapitalet. Något för bolaget bindande ställningstagande till frågan om aktieteckningen har sålunda icke skett förrän i och med att dylikt godkännande lämnas. På grund härav böra de aktier i Svenska diamantbergborrnings aktiebolaget, som i enlighet med ifrågavarande erbjudande överlåtas på Atlas Copco aktiebolag, anses avyttrade den 15 september 1960 eller den senare dag, då bolagsstämma i Atlas Copco aktiebolag godkänner beslutet om ökningen av bolagets aktiekapital. Avyttringen bör i fråga om varje aktie i Svenska diamantbergborrnings aktiebolaget anses ha skett till det pris, som motsvarar fem gånger den å Stockholms fondbörs den 15 september 1960 — eller den senare dag då bolagsstämman hålles — noterade betalningskursen å aktier i Atlas Copco aktiebolag, dock efter avdrag från den sålunda erhållna summan av trettio kronor. Därest nämnda dag betalkurs icke noteras, bör priset i stället bestämmas med ledning av samma dag noterad köpkurs å aktierna.

3) Skattefrågor vid rörelse med brutet räkenskapsår (Jfr nr 3/1960 p. 4).

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden hade enligt köpeavtal den 8 mars 1959 — med tillträde den 16 i samma månad — försålt en av honom bedriven affärsrörelse. Sedan januari månad 1959 hade sökanden på grund av anställning uppburit lön. För rörelsen hade sökanden haft räkenskapsår, som omfattat tiden den 1 juni ena året t. o. m. den 31 maj nästa år. Under den tid sökanden bedrivit rörelsen hade han även deklarerat inkomst av tjänst och i 24 § 2 mom. första stycket kommunalskattelagen omförmäld fastighet för räkenskapsår. Sökanden hemställde om förhandsbesked beträffande följande frågor:

1. Skulle bokslut för rörelsen ske per den 16 mars 1959 eller kunde räkenskapsåret utsträckas till den 31 maj 1959, vilket motsvarade det normala räkenskapsåret?

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

2. Kunde inkomst av annan fastighet och inkomst av tjänst alltjämt uppdelas på det räkenskapsår, som avslutades under 1959, och på tiden därefter?

3. Kunde sökanden år 1960 avlämna två deklarationer dels en för tiden 1 juni 1958—16 mars 1959 (eventuellt 1 juni 1958—31 maj 1959) dels en för tiden 17 mars—31 december 1959 alternativt 1 juni—31 december 1959? I sistnämnda deklaration skulle endast redovisas inkomst av tjänst, annan fastighet och kapital.

4. Enligt det rättsfall, som redovisats i RÅ 1958 ref. 53, skulle inkomst av tjänst redovisas per kalenderår. Innebure detta att inkomst av tjänst, eventuellt också inkomst av annan fastighet och inkomst av kapital, skulle redovisas för ett beskattningsår omfattande kalenderåret 1959? En viss del av inkomsten av annan fastighet — men ej av tjänst eller kapital — belöpte på tid före den 1 januari 1959, nämligen tiden 1 juni—31 december 1958. Hur skulle i så fall denna inkomst redovisas?

5. Finge avdrag för kommunal skatt enligt debetsedel å slutlig skatt på grund av 1959 års taxering åtnjutas vid endera eller båda taxeringarna 1960 om två deklarationer lämnades eller skulle uppdelning av beloppet ske? I så fall på vad sätt?

6. Medgåves allmänt avdrag för erlagda försäkringspremier endast vid en av taxeringarna eller vid båda och finge i så fall avdrag åtnjutas med schablonavdrag eller med verkliga belopp, om dessa överstege schablonavdraget?

7. Skulle taxering till statlig förmögenhetsskatt ske för såväl det räkenskapsår, som utginge under 1959, som för det beskattningsår, som slutade den 31 december 1959?

Den 15 januari 1960 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked i ärendet: Riksskattenämnden finner det förhållandet, att sökanden för den förvärvskälla, beträffande vilken redovisning sker enligt bokföringsmässiga grunder, tillämpar annat räkenskapsår än kalenderår, icke kunna föranleda att jämväl inkomst av annan fastighet, tjänst eller kapital eller allmänna avdrag må redovisas annat än för kalenderår. På grund härav förklarar riksskattenämnden *att* sökanden visserligen är oförhindrad avsluta räkenskaperna för rörelsen per den 16 mars 1959 eller per den 31 maj 1959, men *att* inkomsten av annan fastighet, tjänst och kapital skall redovisas för kalenderår och icke må uppdelas på sätt ifrågasatts i ansökningen *samt att* sökanden år 1960 blott skall åsättas en taxering, avseende såvitt gäller rörelsen räkenskapsåret 1 juni 1958—16 mars 1959 eller 1 juni 1958—31 maj 1959, samt övriga förvärvskällor kalenderåret 1959. Med hänsyn till vad riksskattenämnden härovan förklarat föranleder ansökningen i övrigt intet yttrande.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden att Kungl. Maj :t måtte förklara, att två taxeringar skulle åsättas honom år 1960 samt att han måtte äga rätt till avdrag vid båda taxeringarna för såväl kommunalskatt som försäkringspremier.

I utslag den 24 maj 1960 fann Regeringsrätten ej skäl göra ändring i förhandsbeskedet.

4) Beskattning i visst fall av vinst vid ackordsuppgörelse.

I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Genom avtal i mars 1957 hade sökandebolaget från en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

köpman, som icke var aktieägare i bolaget, förvärvat en av denne bedriven rörelse med tillgångar och skulder per den 1 januari 1957. Nyssnämnda rörelse hade ditintills lämnat betydande underskott och förvärvet hade möjliggjorts endast därigenom att leverantörerna i anslutning till överlåtelseavtalet godtagit ett ackord å 60 procent. Aktiebolaget hade under åren 1957 och 1958 genomgått en radikal omorganisation, varigenom lönsamheten ökats och vissa konsolideringar kunnat ske. Då emellertid företagets likviditet på grund av den stora skuldbördan från dess start varit mycket ansträngd, hade den 31 januari 1959 träffats ett avtal med bolagets större leverantörer att dessa till främjande av bolagets vidare utveckling medgåve en nedsättning av sina fordringar med sammanlagt 54.964 kronor. Därmed hade återstoden eller 17 % av företagets leverantörskulder vid ingången av år 1957 slutgiltigt reglerats.

Bolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida den genom förenämnda ackordsuppgörelse uppkomna bokföringsmässiga vinsten utgjorde för bolaget skattefri intäkt.

Den 25 mars 1960 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked i ärendet: Ifrågavarande betalningsuppgörelse har — såvitt av utredningen i ärendet framgår — icke föranletts av att sökandebolaget varit på obestånd. Vid angivna förhållande och då uppgörelsen följaktligen icke är att anse som sådant ackord, där den för gäldenären genom ackordet uppkommande bokföringsmässiga vinsten icke är att hänföra till skattepliktig inkomst, förklarar riksskattenämnden, att den genom uppgörelsen uppkomna vinsten utgör för bolaget skattepliktig intäkt.

5) Pensionsstiftelse för svenskt aktiebolags utomlands verksamma personal av främmande nationalitet.

I ärende angående framställning från ett aktiebolag om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökandebolaget, som sedan ett trettiotal år bedrev export- och importverksamhet på visst främmande land, hade ett försäljningskontor därstädes med ett femtiotal anställda, varav endast tre voro svenska medborgare medan personalen i övrigt utgjordes av personer av olika nationalitet och med i en del fall 20—30 års tjänst hos bolaget. Bolaget, som önskade sörja för denna utländska personals pensionering, hade för avsikt att genom en i vedertagen ordning här i riket registrerad pensionsstiftelse tillgodose detta pensioneringsändamål. Bolaget hemställde om förhandsbesked, huruvida bolaget i princip vore berättigat till avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till dylik pensionsstiftelse.

Den 5 maj 1960 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked i ärendet: Därest sökandebolaget i syfte att trygga pensionering av den vid bolagets kontor i det främmande landet anställda utländska personalen bildar en pensionsstiftelse, som uppfyller de krav vilka angivas i punkt 2 av anvisningarna till 29 §, punkt 1 av anvisningarna till 31 § och punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen, förklarar riksskattenämnden bolaget berättigat att vid inkomsttaxeringen åtnjuta avdrag för avsättning till sådan pensionsstiftelse inom ramen för de normer, som angivas i förstnämnda lagrum.

Vad riksskattenämnden sålunda förklarat skall gälla under förutsättning att bolagets i det främmande landet bedrivna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

rörelse allenast utgjort en gren (filial) av bolagets rörelse inom Sverige och sålunda icke utgjort sådan utomlands självständigt bedriven rörelse, som avses i 38 § 2 mom. kommunalskattelagen.

6) Yrkesmässig handel med fastigheter resp. yrkesmässig byggnadsrörelse?

a) I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. En byggmästare avled år 1936 och hans hustru senare samma år. De efterlämnade såsom dödsbodelägare bland andra två söner. Makarna hade haft boskillnad sedan år 1909. Mannen hade drivit byggnadsrörelse. År 1931 hade sönerna inträtt i firman, som därvid ombildats till handelsbolag. Efter faderns död hade sönerna ensamma varit delägare i handelsbolaget, som fortfarande drev byggnadsrörelse. Sedan vardera av makarna förvärvat hälften av andelarna i byggnadsföreningen C, hade föreningen år 1933 inköpt tre fastigheter. Föreningen hade efter makarnas bortgång förvärvat ytterligare två fastigheter. Köpeskillingen för de fem fastigheterna, som voro så belägna, att de utgjorde en lämplig förvaltningsenhet, uppgingo tillhopa till 892.000 kronor medan fastigheterna i föreningens balansräkning voro upptagna till 904.908 kronor. Någon nybyggnad hade icke skett på fastigheterna. Makarna hade ägt ytterligare några fastigheter och andelar i fastighetsföreningar, vilka alltså icke heller tillhört handelsbolaget. Dessa fastigheter och andelar i föreningar hade efter dödsfallen sålts av dödsboen. Kvar funnes i dödsboens ägo endast andelarna i byggnadsföreningen C. Fråga hade nu uppkommit om försäljning av andelarna i denna förening. Dödsboen anhöllo om förhandsbesked, huruvida vinst vid försäljning av andelarna utgjorde skattefri realisation eller — vid nekande svar på denna fråga — huruvida hela vinsten skulle beskattas eller endast hälften av vinsten, det vill säga den del som belöpte på de dödsboet efter mannen tillhöriga andelarna.

Den 19 februari 1960 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked i ärendet: Riksskattenämnden finner, *att* med hänsyn till den omfattning, vari makarna köpt och sålt fastigheter och andelar i fastighetsföreningar, makarna vid tiden för förvärvet av andelarna i byggnadsföreningen C få anses ha bedrivit yrkesmässig handel med fastigheter *samt att* denna verksamhet därefter har fortsatts av makarnas dödsbon. På grund härav och då anledning icke föreligger till annat antagande, än att sistnämnda andelar förvärvats i och för rörelsen, förklarar riksskattenämnden att vinst, som dödsboen må erhålla vid försäljning av andelarna, utgör för dödsboen skattepliktig inkomst av rörelse.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade dödsboen, att vinsten vid försäljningen av andelarna i byggnadsföreningen C måtte förklaras utgöra skattefri realisationsvinst. I andra hand yrkades, att den å dödsboet efter hustrun belöpande vinsten måtte förklaras vara skattefri.

I utslag den 24 maj 1960 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

b) I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökanden, som vore chef för ett fastighetsaktiebolag i X-stad, hade tidigare ägt samtliga aktier i bolaget. Sedan år 1954 ägde sökanden 55 procent av ak-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

tierna och hans barn efter gåva av sökanden 45 procent. Bolaget hade under sökandens ledning drivit byggnadsverksamhet samt köpt och sålt flera fastigheter. Bolaget ägde för närvarande sex bostadsfastigheter i staden. Sökanden ägde vidare för egen del fyra bostadsfastigheter i staden, varav sökanden själv hade byggt tre. Han ägde dessutom tre av honom å ofri grund uppförda sommarstugor i en närliggande landskommun. Sökanden övervägde av åldersskäl att sälja tre av de honom tillhöriga, i staden belägna fastigheterna. Vidare ämnade sökanden sälja sina aktier i fastighetsaktiebolaget. Fastigheterna och aktierna hade sökanden innehaft mer än tio respektive mer än fem år. Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida köpeskillingarna vid de ifrågasatta avyttringarna utgjorde för honom skattepliktig intäkt.

Den 25 mars 1960 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked i ärendet: Riksskattenämnden finner, att sökanden tidigare ägt samtliga aktier och alltjämt äger majoriteten av aktierna i fastighetsaktiebolaget, vilket under sökandens ledning drivit byggnadsrörelse samt köpt och sålt fastigheter, samt att sökanden jämväl i egen regi uppfört ett flertal byggnader, bland annat de tre, vilka sökanden nu ifrågasatt att sälja. På grund härav finner riksskattenämnden, att sökanden drivit yrkesmässig byggnadsrörelse samt att nämnda tre fastigheter utgöra omsättningstillgångar i denna rörelse. Sökandens aktier i fastighetsaktiebolaget finner riksskattenämnden däremot icke utgöra tillgångar i rörelsen. Riksskattenämnden förklarar i följd härav att den vinst, som må uppkomma för sökanden vid försäljning av ifrågavarande tre fastigheter, utgör för sökanden skattepliktig intäkt av rörelse men att den vinst, som må uppkomma vid försäljning av aktierna i fastighetsaktiebolaget — vilka aktier sökanden ägt mer än fem år — icke utgör för sökanden skattepliktig inkomst.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade sökanden ändring.

I utslag den 14 juni 1960 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

7) Realisationsvinst eller annan inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet?

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. År 1951 hade bröderna A och B i gåva av sin fader erhållit vardera 24 aktier i ett aktiebolag. Bolagets aktiekapital hade nyssnämnda år utgjort 20.000 kronor, fördelat å 200 aktier à 100 kronor. Fadern hade avlidit år 1952, därvid brödernas mor hade erhållit återstående 152 aktier på grund av testamente efter fadern. År 1953 hade envar av bröderna från sin mor köpt 76 aktier i bolaget. Därefter hade genom fondemission samma år aktiekapitalet fördubblats. År 1957 hade A sålt sina aktier till B enligt följande avtal:

"KÖPEAVTAL

Sedan i anledning av A:s förestående skilsmässa, stridigheter uppkommit mellan oss angående ledningen av aktiebolaget och vårt samarbete i detta bolag, hava vi denna dag träffat följande överenskommelse.

Jag, A, överlåter å min broder, B, med verkan från denna dag samtliga mina 200 stycken aktier i aktiebolaget för en överenskommen köpeskilling av Kronor Trettiotusen (Kronor 30.000:—) och under här nedan nämnda villkor.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

Köpevillkoren äro följande:

1. Köpeskillingen för aktierna erlägges genom att jag, B, till A utfärdar en revers å Kronor 30.000:—, vilken revers icke skall löpa med ränta, men väl med amorteringar om Kronor 3.000:— per år, försåvitt A så påfordrar.

2. Fondstämpeln för aktieöverlåtelsen enligt samtidigt härmed upprättad avräkningsnota skall betalas med hälften vardera av oss.

3. A skall så länge han lever, dock högst intill en ålder av 65 år, bibehållas vid sin anställning i bolaget med lönevillkor och andra förmåner som äro likartade med de som tillkomma B.

4. A skall, så länge han är anställd i bolaget, vara ledamot av bolagets styrelse, men skall B i händelse av olika uppfattning beträffande bolagets förvaltning äga bestämmanderätten framför A.

5. Därest B skulle önska försälja hela aktiestocken i bolaget, skall han äga rätt härtill, men skall A då äga utfå den del av köpeskillingen som eventuellt kommer att överstiga nu avtalad likvid för A:s aktier, såsom tilläggslikvid för dessa aktier.

I händelse av att samtliga aktier i bolaget skall försäljas, skall följaktligen nu avtalad likvid, Kronor 30.000:—, för A:s aktier endast vara preliminär och justering av likviden oss emellan äga rum på sätt ovan angives.

6. Skulle hela aktiestocken på sätt ovan angives försäljas till utomstående person, skall A, om köparen så påfordrar, vara skyldig lämna sin anställning i bolaget före anställningstidens utgång."

Efter försäljningen hade A kvarstått i bolagets styrelse och uppburit samma förmåner från bolaget som B. Denne hade nu erhållit anbud å samtliga aktier i bolaget, därvid priset per aktie betydligt överstege det pris, efter vilket han år 1957 förvärvat A:s aktier.

Bröderna anhöllo om förhandsbesked, huruvida B bleve skattskyldig för den realisationsvinst, som kunde uppkomma vid försäljningen av de aktier, han enligt köpeavtalet år 1957 förvärvat av A, eller huruvida A kunde bli skattskyldig för realisationsvinst, belöpande på de aktier han år 1957 avyttrat till B.

Den 27 januari 1960 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked i ärendet: Riksskattenämnden finner, att B genom köpeavtalet år 1957 definitivt förvärvat äganderätten till de A förut tillhöriga 200 aktierna i ifrågavarande bolag. Vid angivna förhållande kan B:s i avtalet gjorda utfästelse att till A utbetala det belopp, varmed vid eventuell försäljning av hela aktiestocken i bolaget köpeskillingen för nämnda 200 aktier kunde komma att överstiga 30.000 kronor, icke annorlunda anses än som en utfästelse att till A utbetala viss andel av den vid försäljningen av hela aktiestocken uppkommande vinsten. Berörda utfästelse kan emellertid icke medföra befrielse för B att betala den på försäljningen belöpande inkomstskatten. På grund av vad sålunda anförts förklarar riksskattenämnden att den vinst, som må uppkomma vid en försäljning av nämnda 200 aktier inom fem år från B:s förvärv av desamma, utgör för B skattepliktig realisationsvinst. Med hänsyn till vad riksskattenämnden sålunda förklarat uppkommer icke för A skattskyldighet i anledning av B:s försäljning av aktierna.

En ledamot var skiljaktig och anförde:

För B uppkommer icke någon realisationsvinst, enär han genom tilläggslikviden för från A år 1957 förvärvade aktier erlagt tillhopa lika stor köpesumma som sitt försäljningspris.

A synes i princip vara skattskyldig för den vinst, som uppstår på de aktier han inköpt år 1953 med på dessa belöpande fondemission och försålt år 1957. Så länge i köpeavtalet omförmäld försäljning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

av hela aktiestocken i bolaget icke skett, skall vid realisationsvinstberäkningen hänsyn endast tagas till den preliminära försäljningslikviden 30.000 kronor. Först när ovanberörda köpeavtalsvillkor uppfyllts, skall tilläggslikviden upptagas som försäljningssumma med avräkning av tidigare eventuellt ej tillgodonjutna köpeskilling eller utan avdrag för sådan köpeskilling, om denna helt utnyttjats vid den första realisationsvinstberäkningen med utgångspunkt från den preliminära försäljningslikviden. Då A innehaft aktierna mer än 5 år vid tilläggslikvidens erhållande, uppkommer icke någon beskattningsbar realisationsvinst för honom.

Besvär anfördes hos Regeringsrätten av såväl bröderna som vederbörande taxeringsintendent.

Bröderna yrkade, att Kungl. Maj:t måtte förklara dels att B icke skulle beskattas för realisationsvinst vid försäljning av de från A förvärvade aktierna, dels ock att A icke skulle beskattas för realisationsvinst i vidare mån än vad som kunde hänföra sig till hans överlåtelse år 1957 av de år 1953 förvärvade aktierna och med beaktande av den slutgiltiga köpeskilling, som han för dessa aktier kunde anses hava uppburit.

Taxeringsintendenten yrkade att, därest Kungl. Maj:t skulle finna B icke vara skattskyldig för berörda vinst, A i stället måtte förklaras vara skattskyldig för den del av vinsten, som belöpte på de från modern förvärvade och till B försålda aktierna.

Regeringsrätten meddelade den 24 maj 1960 följande (av två regeringsråd dikterade) utslag:

Det belopp B vid försäljning av ifrågakomna aktier enligt avtalet kan komma att utgiva till A må med hänsyn till de villkor, under vilka aktierna förvärvats, anses vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst utgöra en kostnad för B. Förty uppkommer å nämnda försäljning icke någon skattepliktig realisationsvinst för honom.

Det belopp A må äga uppbära i anledning av B:s försäljning av nämnda aktier måste däremot anses utgöra skattepliktig inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet jämlikt 35 § 1 mom. kommunalskattelagen.

På grund härav förklarar Kungl. Maj:t, med ändring av det meddelade förhandsbeskedet, att det icke uppkommer någon skattepliktig realisationsvinst för B vid försäljning av de aktier, vilka han inköpt av sin broder, samt att A jämlikt förenämnda lagrum är skattskyldig för vad han på grund av avtalet må erhålla till följd av B:s avyttring av aktierna, dock med den begränsningen med hänsyn till taxeringsintendentens yrkande att skattskyldigheten omfattar endast den del av nämnda ersättning, som belöper på de från modern förvärvade aktierna.

Två regeringsråd funno ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

Ett regeringsråd yttrade:

Det belopp B vid försäljning av ifrågakomna aktier enligt avtalet kan komma att utgiva till A må med hänsyn till de villkor, under vilka aktierna förvärvats, anses vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst utgöra en kostnad för B. Förty uppkommer å nämnda försäljning icke någon skattepliktig realisationsvinst för honom.

För A kommer däremot ifrågavarande belopp i och för sig att utgöra realisationsvinst.

På grund härav förklarar jag, med ändring av förhandsbekedet, att medan under angivna förutsättningar icke skall anses uppkomma någon realisationsvinst för B, vad A må äga uppbära med beaktande av reglerna i 35 § 2 mom. under b) kommunalskattelagen skall för honom utgöra skattepliktig realisationsvinst, såvitt vinsten belöper å de från modern köpta aktierna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

8) Tillämpning av 35 § 4 mom. andra stycket KL.

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Sökandena ägde sedan år 1955 en jordbruksfastighet. Hela arealen utgjorde 23 hektar, därav större delen åker. En under byggnad varande motorväg skulle komma att gå fram över egendomen och avskilja större delen utav åkerjorden från den del av egendomen, på vilken bostadshus och ekonomibyggnader voro uppförda. Vidare skulle nuvarande riksväg komma att flyttas så att den gick omedelbart framför ladugård och logbyggnader samt över den plats, där gårdens vagns- och redskapslider var uppfört, varför detsamma måste rivas och uppföras på nytt. Ladugården skulle efter utbyggnad av denna nya väg komma att bli obrukbar för jordbruksändamål, enär in- och utsläpp för boskap omöjliggjordes genom att såväl järnväg som riksväg gingo i anslutning till byggnaderna. Baksidan av ladugården vätte mot en hög jord- och bergsläntt, varför in- och utsläpp åt detta håll ej gick att ordna. Vägförvaltningen i länet ämnade expropriera den mark, som behövdes för de nya vägarna. Vägförvaltningen hade emellertid meddelat, att den önskade förvärva hela fastigheten. Avsikten därmed var att vägförvaltningen skulle kunna erbjuda intilliggande markägare kompensationsjord från egendomen som ersättning för den jord vägförvaltningen skulle komma att taga i anspråk från grannfastigheter till sökandenas fastighet. Den del av egendomen som därefter återstod vore synnerligen lämplig som tomtmark för bostäder och allmännyttigt ändamål. Eftersom vägförvaltningen icke vore något egendomsförvaltande organ, vore avsikten från dess sida, att lantbruksnämnden i länet skulle uppträda som köpare.

Sökandena anhöllo om förhandsbesked huruvida den vinst, som kunde uppkomma för dem vid den ifrågakomna försäljningen av hela egendomen till lantbruksnämnden, utgjorde skattepliktig realisationsvinst.

Lantbruksnämnden hade i yttrande i ärendet bland annat anfört att fastigheten efter genomförandet av samtliga planerade vägbyggnader bedömdes bli ett övergångsjordbruk. Lantbruksnämndens avsikt med ett förvärv av fastigheten vore bl. a. att överlåta en del av arealen till ägaren av en annan fastighet, som berördes av vägbygget. Åbyggnaderna jämte tomt skulle eventuellt säljas för sig, medan marken i övrigt skulle säljas som tomt- och grönområde. Byggnadsplan vore för närvarande under utarbetande för berörda område. Lantbruksnämnden ansåg den föreslagna dispositionen utgöra ett led i åtgärderna för jordbrukets yttre rationalisering.

Den 17 mars 1960 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked i ärendet: Riksskattenämnden finner att — om sökandena under i ansökningen angivna förhållanden till lantbruksnämnden i länet överlåta sin ifrågavarande jordbruksfastighet — försäljningen utgör led i åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering. På grund härav förklarar riksskattenämnden att den vinst, som uppkommer vid försäljningen, jämlikt 35 § 4 mom. andra stycket kommunalskattelagen icke utgör för sökandena skattepliktig realisationsvinst.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

9) Organisationsandelar eller ej?

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Ett aktiebolag hade år 1958 förvärvat samtliga andelar i en ekonomisk förening u. p. a. Vid tiden för förvärvet hade såväl bolaget som föreningen bedrivit detaljhandelsrörelse i textilbranschen, bolaget i en stad och föreningen å annan ort i samma län. I anslutning till förvärvet av andelarna hade föreningens tillgångar och skulder — till bokförda värden — överförts till bolaget. Enligt ett samtidigt upprättat kommissionsavtal mellan bolaget och föreningen skulle föreningens verksamhet i framtiden drivas för bolagets räkning. Bolaget hade därefter drivit handelsrörelsen i föreningens lokaler och i dess namn. Föreningens ekonomiska ställning efter nämnda överlåtelse framginge av följande uppställning:

Tillgångar

Fordran på aktiebolaget ..	78.564:65
Kronor	78.564:65

Eget kapital

Andelskapital	30.000:—
Reservfond	5.100:—
Balanserade vinstmedel ..	43.464:65
Kronor	78.564:65

Bolaget ämnade likvidera föreningen och utskifta föreningens kapital, varvid föreningens reservfond och vinstmedel utgjorde utdelning från ekonomisk förening. Bolaget vore ett så kallat enmansbolag och redovisade för närvarande icke någon vinst. Bolaget anhöll, såvitt nu är i fråga, om förhandsbesked huruvida bolaget, jämlikt 54 § första stycket a) kommunalskattelagen, vore frikallat från skattskyldighet för utdelning av föreningens vinstmedel.

Den 15 januari 1960 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked i ärendet: Riksskattenämnden finner att bolaget — såvitt utredningen i ärendet giver vid handen — icke innehar andelarna i föreningen såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. På grund härav förklarar riksskattenämnden att bolaget jämlikt bestämmelserna i 54 § tredje stycket kommunalskattelagen och 7 § tredje stycket förordningen om statlig inkomstskatt icke är frikallat från skattskyldighet för utdelning å ifrågavarande föreningsandelar.

En ledamot var skiljaktig och förklarade, att enligt hans mening riksskattenämnden med hänsyn till kommissionärsavtalet mellan bolaget och föreningen bort meddela det förhandsbeskedet, att bolaget innehade andelarna i föreningen såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolaget ändring.

I utslag den 24 maj 1960 fann Regeringsrätten ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

(Stockholm den 26 september 1960)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

II

Meddelanden från

Riksskattenämnden

Ang. den allmänna varuskatten Nr 6 1960

1) Angående skattskyldighet för konstnärer, m. m.

Enligt kungörelse den 3 juni 1960 (SFS 237/1960) har Kungl. Maj :t med stöd av 10 § 2 mom. förordningen om allmän varuskatt förordnat, att från skatteplikt enligt nämnda förordning skola undantagas konstverk, hänförliga till tulltaxenummer 99.01—99.03, när de, annorledes än butiksmässigt eller i samband med utställning, försäljas av upphovsmannen direkt till konsument, så ock när de införas till riket i anslutning till direktförsäljning som nu sagts. Kungörelsen trädde i kraft den 1 juli 1960.

Riksskattenämnden har den 23 februari 1960 meddelat anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna angående tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt i fråga om skattskyldighet för konstnärer (se Meddelanden från riksskattenämnden R II : 22 punkt 10).

I anledning av den utfärdade kungörelsen har riksskattenämnden vid sammanträde den 6 september 1960 beslutat att såsom *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande tilläggsuttalande till nyssnämnda anvisning.

Kungl. Maj :ts beslut innebär, att konstverk i viss utsträckning och under vissa förutsättningar undantagas från allmän varuskatt fr. o. m. den 1 juli 1960. För tiden dessförinnan gäller varuskatteförordningen i oförändrat skick.

Omfattningen av det från skatteplikt undantagna varuområdet.

Av det föregående har framgått, att undantaget från skatteplikt för konstverk anknutits till alster, hänförliga till tulltaxenummer 99.01—99.03. Med denna anknytning bör vad i tullklassificeringshänseende gäller i fråga om dessa tulltaxenummer äga motsvarande tillämpning i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

fråga om avgränsningen av det från allmän varuskatt undantagna varuområdet.

Vad som är att hänföra till ifrågavarande tulltaxenummer framgår av tulltaxan med statistisk varuförteckning samt av utgiven kommentar till Brysselnomenklaturen (se tullverkets varuhandböcker I : 1 och I : 2).

Enligt tulltaxan hänföras

till tulltaxenummer 99.01 :

Målningar och teckningar, utförda helt för hand (andra än teckningar, hänförliga till 49.06, samt handdekorerade föremål) ;

till tulltaxenummer 99.02 :

Konstgrafiska originalblad, såsom etsningar, gravyrer, träsnitt och litografier ; samt

till tulltaxenummer 99.03 :

Originalskulpturer, oavsett materialet.

Såsom framgår av rubriken till *tulltaxenummer 99.01* omfattar detta nummer målningar och teckningar som äro utförda helt för hand och på alla slags material. Enligt nyssnämnda kommentar hänföras till detta nummer även kopior av målningar, oavsett sitt konstnärliga värde, om de äro utförda helt för hand. I särskild anmärkning till tulltaxan stadgas, att ramar kring målningar och teckningar tulltaxeras tillsammans med dessa konstverk, under förutsättning att utförandet och värdet av ramarna äro normala i förhållande till konstverken.

Såsom direkt framgår av tulltaxan skall fråga vara om andra teckningar än sådana som äro hänförliga till tulltaxenummer 49.06. Detta nummer omfattar byggnads- och maskinritningar samt andra ritningar och teckningar för tekniska, kommersiella eller liknande ändamål ävensom kopior därav, handskrifter och maskinskrivna texter. Härunder falla bl. a. teckningar och skisser för reklamändamål (t. ex. till affischer), modeteckningar samt mönsterritningar till keramik, tapeter, bijouterivaror och möbler, ävensom kartor, utförda för hand eller genom ljuskopiering.

Till tulltaxenummer 99.01 hänföras icke målade teaterkulisser, ateljéfonder o. dyl. av vävnad (hänföras till nr 59.12) eller handmålade eller handdekorerade föremål, såsom resesouvenirer, askar och korgar samt keramiska varor (tallrikar, fat, vaser etc.).

Beträffande *tulltaxenummer 99.02* uttalas i särskild anmärkning i tulltaxan att med konstgrafiska originalblad förstås avtryck, som gjorts i svart eller i färg direkt från en eller flera av konstnär helt för hand framställda tryckformar, oavsett vilken teknik eller vilket material, som använts, dock med undantag för mekaniskt eller fotomekaniskt förfarande. Enligt kommentaren till Brysselnomenklaturen falla härunder avtryck från genom olika förfaranden framställda graverade plåtar ävensom litografier, som utförts med överföringsteknik, enligt vilken konstnären först utför teckningen på ett specialpapper och med hjälp av detta sedan överför teckningen på stenen. S. k. provtryck, med eller utan retusch, hänföras även till nr 99.02.

Vad i det föregående nämnts angående ramar kring målningar gäller även i fråga om ramar kring originalblad varom här är fråga.

Enligt tulltaxan omfattar *tulltaxenummer 99.03* originalskulpturer i alla slags material. Till originalskulpturer hänföras, såsom närmare framgår av kommentaren, icke blott sådana, som konstnären utarbetat direkt ur hårt material, utan även av konstnären utarbetade modeller av plas-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

tiskt material och därav framställda avgjutningar (repliker). Det framhålles att dylika repliker aldrig äro fullt identiska, eftersom konstnären i varje stadium fullkomnat arbetet med ytterligare modellering, korrigering av avgjutningen och den patinering som varje artikel erhåller. Totala antalet repliker överstiger endast sällan tolv.

Till tulltaxenummer 99.03 hänföras enligt särskild anmärkning i tulltaxan *icke* skulpturer med karaktär av handelsvaror, masstillverkade reproduktioner samt produkter av vanligt hantverk. I kommentaren nämnas såsom exempel på sådana varor ornament, artiklar av religiös karaktär, smycken etc.

I varuskattehänseende bör vad nu anförts äga tillämpning vid bedömning av vad som är att hänföra till från skatteplikt undantagna konstverk.

Skattskyldighetens omfattning.

Den med verkan fr. o. m. den 1 juli 1960 vidtagna ändringen i skattepliktens omfattning återverkar endast på skattskyldigheten för konstnärer. Eftersom undantaget från skatteplikt endast gäller konstverk, som upphovsmannen själv säljer direkt till konsument, beröres icke den reguljära handeln med konstverk av författningsändringen. Yrkesmässig försäljning av konstverk av annan än upphovsmannen föranleder alltjämt skattskyldighet till allmän varuskatt oavsett under vilka former sådan försäljning bedrives. Skattskyldighet åvilar således konsthandlare, som säljer konstverk i eget namn, och kommissionär ävensom auktionsförrättare om denne jämväl annorledes än å auktion driver handel med konstverk. Sker försäljning av konstverk å utställning på kommissionsbasis eller liknande, föreligger skattskyldighet för den, som i detta fall är att anse som säljare.

Enligt varuskatteförordningens konstruktion äger yrkesmässig säljare skattefritt inköpa konstverk för återförsäljning. Detta gäller självfallet även förvärv av konstverk från upphovsmannen och skattskyldighet åvilar således icke konstnär vid försäljning av egna alster till återförsäljare. Härutöver föreligger icke skattskyldighet för konstnär fr. o. m. den 1 juli 1960, när han från sin ateljé eller eljest annorledes än å utställning säljer av honom utförda konstverk till konsument under icke butiksmässiga former.

Med försäljning å utställning bör avses icke allenast sådan som sker å tillfälligt förhyrd utställningslokal, med eller utan medverkan av fristående utställningsanordnare, utan också sådan som sker å särskild i konstnärens ateljé anordnad utställning, vilken bekantgjorts för allmänheten genom annonsering, vernissageinbjudan eller liknande. Med butiksmässig försäljning bör förstås försäljning från butik eller med butik likartat försäljningsställe, såsom kiosk, salustånd och andra därmed jämförliga, för varuförsäljning direkt till allmänheten avsedda försäljningsställen.

Såsom tidigare anförts utgöra teckningar och ritningar för reklamändamål eller annat liknande ändamål icke alster, hänförliga till tulltaxenummer 99.01. Härutinnan må beaktas nämndens uttalande i anvisning den 28 april 1960 beträffande varuskatteförordningens tillämpning å företagare inom reklambranschen, att överlåtelser av teckningar till tryckeriföretag och reklambyråer för reproduktionsändamål (till trycksaker eller annonser) icke föranleder skattskyldighet till allmän varuskatt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

I anslutning till vad nu anförts må beaktas, att det förhållandet att viss av konstnär bedriven försäljning av egna konstverk efter författningsändringen är skattefri icke inverkar på konstnärens ställning i vad avser förvärv av material för verksamheten. Konstnärer bedriva i varuskattehänseende yrkesmässig tillverkning av varor för avsalu och äga förty skattefritt inköpa färg, duk och annat dylikt material, som icke är att hänföra till verktyg, för sin konstutövning. För leverantörerna av material till konstnärer innebär alltså författningsändringen ingen skillnad beträffande dem åvilande skattskyldighet.

2) Angående allmän varuskatt å filmproduktion, m. m.

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 6 september 1960 beslutat att såsom *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående *tillämpningen av förordningen om allmän varuskatt å framställning av kinematografisk film, m. m.*

Jämlikt 12 § 1 mom. förordningen om allmän varuskatt åvilar skattskyldighet bl. a. den, som yrkesmässigt till konsument försäljer skattepliktig vara eller yrkesmässigt åt konsument utför eller ombesörjer utförande av skattepliktig tjänsteprestation. Skatteplikt föreligger för alla slags varor med undantag allenast för varor, angivna i 10 § 1 mom. varuskatteförordningen, samt för varor, i fråga om vilka särskilt undantag förordnats med stöd av 10 § 2 mom. samma förordning. Till skattepliktig tjänsteprestation är enligt 11 § varuskatteförordningen att hänföra sådan som huvudsakligen har avseende å skattepliktig vara och innefattar bl. a. förfärdigande på beställning (arbetsbeting), uthyrning, reparation eller ändring.

Med konsument förstås i varuskattehänseende bl. a. den, som förvärvar vara för annat ändamål än återförsäljning eller användning som material vid yrkesmässig tillverkning av varor för avsalu eller vid yrkesmässigt utförande av tjänsteprestationer med avseende å varor (anvisningarna till 12 § varuskatteförordningen).

Riksskattenämnden har i en den 19 december 1959 utfärdad anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna angående tillämpningen av varuskatteförordningen uttalat att uthyrning av kinematografisk film för offentlig visning huvudsakligen är att anse som upplåtelse av rätt att offentligen framföra det kinematografiska verket och förty icke bör anses som sådan uthyrning av vara, som avses i 11 § varuskatteförordningen.

Vidare har riksskattenämnden den 5 april 1960 meddelat anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna angående varuskatteförordningens tillämpning å företagare inom den fotografiska branschen, m. m. Enär fotografiska utensilier, fotografiska negativ och färdiga fotografiska bilder utgöra skattepliktiga varor bör, enligt vad som uttalas i denna anvisning, skattskyldighet till allmän varuskatt åvila den, som yrkesmässigt till konsument försäljer fotoartiklar, vykort och andra fotografiska bilder, ävensom den, som yrkesmässigt åt konsument på beställning tillhandahåller fotografiska bilder i samband med fotografering eller ock utför eller ombesörjer utförande av framkallning, kopiering eller annat fotografiskt arbete.

Till skattepliktiga varor äro även att hänföra kinematografiska filmer, filmband och dylikt och vad som i sistnämnda

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

anvisning uttalats bör i tillämpliga delar gälla jämväl sådana alster. Sålunda bör skattskyldighet föreligga vid sådan försäljning av kopior av tecknade eller inspelade filmer, som förekommer inom t. ex. fotohandeln.

Kinematografiska filmer tillhandahållas emellertid i betydande utsträckning annorledes än genom försäljning. Detta gäller i första hand filmer avsedda för offentlig visning, t. ex. spelfilmer som visas på biografer. Men även andra kinematografiska filmer tillhandahållas under villkor som avvika från försäljning. Formen för tillhandahållandet blir härvidlag avgörande för frågan huruvida skattskyldighet föreligger eller ej för producenten av den kinematografiska filmen.

I produktionstekniskt hänseende kunna kinematografiska filmer indelas i tre grupper. Den ena gruppen omfattar sådana filmer, som producenten framställer av egna medel och på egen risk. Till denna grupp äro normalt att hänföra de spelfilmer, som visas på biograferna, liksom de undervisningsfilmer, som distribueras till skolor, utbildningsorganisationer etc. (s. k. skolfilmer). Den andra gruppen omfattar på beställning framställda filmer, där beställaren ekonomiskt garanterar produktionen, d. v. s. svarar för kostnaderna för filmens inspelning och framställning. Till denna grupp äro att hänföra t. ex. reklam- och annonsfilmer. Den tredje gruppen slutligen omfattar filmer, där producenten och en beställare gemensamt bidraga till kostnaderna för filmen.

I fråga om spelfilmer, d. v. s. av producenten själv finansierade filmer, tillämpas allmänt det förfarandet, att producenten på viss tid upplåter rätten att visa filmen offentligt inom visst område till en licenstagare, vilken härför äger erhålla erforderliga kopior av filmen. För visningsrätten erlägger licenstagaren viss procentuell andel av de bruttofilmhyror som inflyta. Härutöver har han att betala kopior och duplikatnegativ till dagspris. Efter licenstidens utgång skola samtliga kopior, duplikatnegativ o. s. v. återlämnas av licenstagaren. Ett förfarande av liknande innebörd tillämpas i fråga om skolfilmer.

Såsom inledningsvis anförts har riksskattenämnden uttalat att uthyrning av spelfilm för offentlig visning icke innebär skattepliktig tjänsteprestation. Sådan uthyrning föranleder därför icke skattskyldighet. I varuskattehänseende bör detta innebära att producent av spelfilmer, som tillhandahållas på angivet sätt, icke är att anse som producent av varor för avsalu. Producenten bör fördenskull anses som konsument av alla slags varor, som förvärvas för inspelning och framställning av spelfilmer. Skattskyldighet bör åvila den, som yrkesmässigt säljer skattepliktiga varor till filmproducent och detta bör gälla oavsett om fråga är om varor för inspelningen av filmen, såsom rekvisita o. dyl., eller varor för själva filmens framställning, såsom råfilm, kemikalier o. dyl. Motsvarande bör äga tillämpning i fråga om tillhandahållande av skattepliktiga tjänster, t. ex. kopieringsarbeten som utföras åt producenten av annan företagare.

Vad nu sagts bör äga tillämpning även i fråga om beställningsfilm och i samproduktion framställd film, därest tillhandahållandet av filmen allenast innebär upplåtelse av visningsrätten till filmen genom att kopior därav ställas till förfogande. I enlighet härmed bör t. ex. skattskyldighet icke åvila filmproducent för tillhandahållande av beställningsfilm enligt av Föreningen Sveriges filmproducenter år 1959

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

antagna särskilda normer för inspelning av sådan film. I dessa normer uttalas bl. a., att beställaren genom fullgörande av sina förpliktelser enligt avtalet förvärvar visningsrätten till filmen samt rätten att från producenten, till vid varje tid gällande dagspris, erhålla för utövandet av visningsrätten erforderliga kopior. Producenten skall enligt normerna svara för allt negativmaterial till filmen och är skyldig att bibehålla äganderätten till detsamma.

Innebär tillhandahållande av beställningsfilm eller annan kinematografisk film överlåtelse av äganderätten till filmen, däri inbegripet orginalnegativ, ev. masterkopia och annat negativmaterial, föreligger yrkesmässig försäljning av skattepliktig vara som föranleder skattskyldighet till allmän varuskatt. Därvid bör hela det för filmens inspelning och kopiering betingade vederlaget utgöra beskattningsvärdet.

Sker i anslutning till upplåtelse av kinematografisk film för visningsändamål även uthyrning eller försäljning av reklammaterial och dylikt, såsom affischer och stillbilder, föreligger tillhandahållande av skattepliktig vara, som föranleder skattskyldighet till allmän varuskatt jämlikt 12 och 13 §§ varuskatteförordningen. Vederlag för sådant tillhandahållande skall alltså inräknas i den skattepliktiga omsättningen.

Det förekommer även, att filmproducent på beställning utför filmtekniska arbeten som icke i upphovsmannarättslig mening äro att likställa med framställning av kinematografiska verk. Såsom exempel härpå kan nämnas framställning av ljudband ävensom fotografiska arbeten i form av upptagning av film för arkivändamål. Dylika arbeten böra i varuskattehänseende vara att anse som förfärdigande på beställning av skattepliktig vara. I följd härav bör skattskyldighet åvila filmproducent för tillhandahållande av sådana arbeten till beställare, som äro att anse som konsumenter i varuskattehänseende.

Enligt 13 § a) varuskatteförordningen föreligger icke skattskyldighet vid tillhandahållande av skattepliktiga varor och tjänsteprestationer samt uttag ur rörelse av skattepliktiga varor i allenast ringa omfattning. Detta stadgande äger tillämpning jämväl å filmproducenters tillhandahållande av skattepliktiga varor och tjänster. Utgör den sammanlagda skattepliktiga omsättningen härav icke 1.000 kronor för år bör skattskyldighet icke åvila producenten.

I fråga om sådant tillhandahållande av kinematografiska filmer, reklamartiklar och filmtekniska arbeten, som enligt vad ovan anförts föranleder skattskyldighet till allmän varuskatt, skall enligt varuskattens konstruktion skatt icke utgå för varor, som förvärvats för återförsäljning eller för användning som material enligt anvisningarna till 12 och 18 §§ varuskatteförordningen. Till skattefritt material bör härvidlag vara att hänföra råfilm, kemikalier och andra tekniska förbrukningsartiklar ävensom emballage, däremot icke rekvisita o. dyl. I regel torde emellertid filmproducenternas skattskyldighet omfatta allenast en mindre del av verksamheten. Under sådana förhållanden böra leverantörerna betrakta filmproducenterna som konsumenter och inräkna totala leveranserna till sådana köpare i sin skattepliktiga omsättning. Filmproducenten återigen bör vid egen redovisning av allmän varuskatt äga verkställa avdrag för inköpsvärdet, inkl. skatt, av sådant mate-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

rial, som förbrukats för tillhandahållna skattepliktiga varor och tjänster. Bedrives verksamheten under sådana former, att den del, som föranleder skattskyldighet, är avskild från den övriga delen, bör dock materialanskaffningen kunna ske skattefritt.

3) Angående allmän varuskatt å byggnadsföretagares tillverkning av betongmassa och betongelement.

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 13 september 1960 beslutat att såsom *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående tillämpning av förordningen om allmän varuskatt *såvitt gäller byggnadsföretagares tillverkning av betongmassa och betongelement.*

Jämlikt 12 § 1 mom. sista stycket förordningen om allmän varuskatt är den, som fabriksmässigt tillverkar byggnadsvaror, skattskyldig i vad angår denna verksamhet, ändå att han icke försäljer sådana varor yrkesmässigt.

Detta stadgande innebär, att den som fabriksmässigt framställer byggnadsvaror uteslutande för användning i egen byggnadsverksamhet är skattskyldig för de ianspråktagna varorna av egen tillverkning enligt samma regler som gäller för företagare, vilken bedriver såväl yrkesmässig försäljning av byggnadsvaror som byggnadsverksamhet samt för sistnämnda verksamhet uttager varor ur sitt lager av omsättningsvaror. I båda fallen skall skatten för de för byggnadsverksamheten ianspråktagna varorna beräknas enligt de allmänna reglerna för beskattningsvärdets bestämmande vid uttag av varor ur rörelse.

Beträffande beskattningens utformning i denna del må även beaktas följande uttalande av föredragande departementschefen i prop. nr 162/1959 (s. 203).

Med skattskyldighet i nu nämnda fall bör följa rätt till skattefria inköp av material m. m. för den fabriksmässiga tillverkningen. ——— För andra materialinköp avsedda att direkt användas i byggnadsverksamheten såsom exempelvis byggnadssten, sanitetsgods och inredningsdetaljer av annans tillverkning bör företagen däremot enligt de allmänna reglerna vara att anse som konsumenter, och skatt bör sålunda utgå på leveranserna till företagen av dylika byggnadsmaterial. Sådan fabriksmässig tillverkning i egen regi varom här är fråga torde i regel ske i särskilt driftställe eller liknande, helt avskilt från den övriga verksamheten.

Fråga har uppkommit, huruvida sådan tillverkning av betongmassa och betongelement, som byggnadsföretagare bedriver å eller i anslutning till en eller flera av företagarens egna byggnadsplatser (arbetsplatser), är att anse som sådan fabriksmässig tillverkning av byggnadsvaror som avses i 12 § 1 mom. sista stycket varuskatteförordningen och om härutinnan det förhållandet, att viss försäljning av sålunda framställda varor sker till utomstående, äger inverkan på tillämpningen av förordningen. Med betongelement avses härvidlag väggelement av betong, betongpålar, betongbalkar och liknande varor.

Betongmassa och betongelement utgöra skattepliktiga varor enligt förordningen om allmän varuskatt. Med hänsyn härtill och då byggmästare och andra byggnadsentreprenörer i varuskattehänseende äro

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

att anse som konsumenter vid förvärv av sådana varor för sin verksamhet, som icke äro att hänföra till material för fabriksmässig tillverkning av byggnadsvaror eller yrkesmässig tillverkning av varor för avsalu, följer av varuskattens konstruktion, att skattskyldighet åvilar den som yrkesmässigt till byggnadsföretagare försäljer betongmassa och betongelement för direkt användning i byggnadsverksamhet. Omfattar sådan säljares rörelse även byggnadsverksamhet föreligger skattskyldighet därjämte för vad han från lager av omsättningsvaror uttager för byggnadsändamål.

I fråga om företagare som uteslutande bedriver byggnadsverksamhet uppkommer skattskyldighet endast i det fall han för denna verksamhet i egen regi framställer byggnadsvaror fabriksmässigt. Detta bör anses vara fallet om tillverkningen sker i särskild för stadigvarande bruk iordningställd anläggning, varifrån de framställda varorna direkt eller via lager transporteras till den plats, där de skola användas för byggnadsändamål. Till fabriksmässig tillverkning bör i enlighet härmed hänföras tillverkning av betongmassa i en för permanent bruk uppförd betongstation, varifrån massan distribueras till företagarens olika byggnadsplatser. Vad nu sagts bör även gälla tillverkning av betongelement och cementvaror m. m. i ett för stadigvarande bruk uppfört cementgjuteri.

Allmänt förekommande är emellertid, att byggnadsföretagare å eller i direkt anslutning till en arbetsplats framställer den betongmassa och de betongelement som krävas för arbetets fullgörande. Sådan tillverkning kan ske mer eller mindre maskinellt. I det fall tillverkningen är avsedd för de byggnadsarbeten som pågå på platsen synes det förhållandet, att maskinella hjälpmedel tillgripas, icke böra föranleda annan tolkning av varuskatteförordningen än om tillverkningen bedrives manuellt. Därest fråga är om maskinella hjälpmedel, som särskilt uppmonterats å eller i anslutning till arbetsplatsen, och dessa hjälpmedel äro avsedda att utnyttjas för byggnadsarbetets fullgörande för att sedan förflyttas för användning på annan arbetsplats bör tillverkningen i varuskattehänseende icke vara att hänföra till fabriksmässig verksamhet, varå 12 § 1 mom. sista stycket äger tillämpning. I enlighet härmed bör skattskyldighet till allmän varuskatt icke åvila byggnadsföretagare för tillverkning av betongmassa eller betongelement i en å eller i anslutning till viss arbetsplats uppförd betongstation eller annan för tillfälligt bruk avsedd maskinell anläggning.

Skulle byggnadsföretagare från sådan för tillfälligt bruk anordnad anläggning som nyss nämnts sälja betongmassa eller betongelement till någon, som är att anse som konsument i varuskattehänseende, föreligger yrkesmässig försäljning av skattepliktig vara, varmed i princip följer skattskyldighet till allmän varuskatt. Har emellertid försäljningen allenast begränsad omfattning och det är uppenbart, att tillverkningens egentliga syfte är att tillgodose behovet för den egna å platsen bedrivna byggnadsverksamheten bör den sålunda i mindre skala bedrivna försäljningsverksamheten icke föranleda, att hela tillverkningen betraktas såsom yrkesmässig tillverkning av varor för avsalu och att till följd härav de för eget bruk ianspråktagna varorna skola beskattas enligt de för varuuttag gällande reglerna. Skattskyldighet bör allenast ifrågakomma

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

för den till utomstående bedrivna försäljningen.

Vid tillämpning av reglerna i föregående stycke bör tillverkaren (byggnadsföretagaren) betraktas som konsument vid anskaffning av material för tillverkning av ifrågavarande byggnadsvaror, oavsett om de tagas i anspråk för den egna byggnadsverksamheten eller säljas. Skattskyldighet bör sålunda åvila leverantörerna av sådant material till den del detta består av skattepliktiga varor, medan tillverkaren vid sin redovisning av allmän varuskatt bör äga verkställa avdrag för inköpsvärdet av de skattepliktiga varor som utnyttjats som material för framställningen av de försålda varorna.

Skulle försäljningen av byggnadsvaror, som framställts på sådant sätt varom här är fråga, ha större omfattning — utan att för den skull försäljningsverksamheten behöver vara huvudsaklig i förhållande till förbrukningen för eget behov — kan det finnas anledning att överväga om icke verksamheten fått ändrad struktur. I sådant fall får särskilt bedömas, huruvida icke byggnadsvarorna böra anses väsentligen ha tillverkats i försäljningssyfte. Är detta fallet bör skatt utgå på hela produktionen, varvid de för varuuttag gällande reglerna böra äga tillämpning å vad som tagits i anspråk för den egna byggnadsverksamheten.

Sker tillverkning varom här är fråga å eller i anslutning till flera arbetsplatser bör bedömningen ske utifrån förhållandena å varje särskilt tillverkningsställe.

4) Angående skattskyldighet till allmän varuskatt för utländska företagare, m. m.

Riksskattenämnden har vid sammanträde den 20 september 1960 beslutat att såsom *anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna* göra följande uttalande angående *skattskyldighet till allmän varuskatt för utländska företagare, m. m.*

Med utländsk företagare förstås i denna anvisning fysisk person, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, samt utländskt bolag och annan här i riket icke hemmahörande juridisk person (jfr 16 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt).

Enligt 1 § förordningen om allmän varuskatt skall under de övriga förutsättningar, som finnas angivna i förordningen, allmän varuskatt erläggas för varor och tjänsteprestationer, som tillhandahållas inom Sverige. Skattskyldigheten åvilar därvid enligt 12 § samma förordning den, som yrkesmässigt ombesörjer tillhandahållandet av den skattepliktiga varan eller tjänsteprestationen till förbrukare (konsument). För att skattskyldighet skall föreligga måste härvid förutsättas, att tillhandahållandet sker i verksamhet, som är att anse som yrkesmässigt bedriven i Sverige. Sker försäljning av vara i utlandet för införsel till konsument i Sverige kan visserligen försäljningen i och för sig vara yrkesmässig. Yrkesmässig verksamhet i Sverige i varuskatteförordningens mening torde dock i regel icke föreligga. Skattskyldighet åvilar därför icke säljaren utan i stället, jämlikt 68 § varuskatteförordningen, den för vars räkning införsel till riket äger rum av skattepliktig vara.

Med konsument förstås enligt anvisningarna till 12 § varuskatteförordningen den som förvärvar vara för annat ändamål än bl. a. yrkesmässig återförsäljning. Även här får förutsättas att fråga är om enligt varuskatteförordningen yrkesmässig återförsäljning eller annan yr-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

kesmässig verksamhet i Sverige. Om köparen visserligen idkar återförsäljning av varor i Sverige men verksamheten icke bedrives yrkesmässigt i varuskatteförordningens mening, är köparen att betrakta som konsument.

Utländsk företagare, som från utlandet säljer skattepliktiga varor till konsument i Sverige, torde mera sällan kunna anses driva yrkesmässig försäljning i Sverige i varuskatteförordningens mening. Sådan verksamhet kan dock förekomma. Uppkommande spörsmål härom måste bedömas från fall till fall. Framhållas bör att skattskyldighet till allmän varuskatt kan föreligga, även om den utländske företagaren icke är skattskyldig till statlig eller kommunal inkomstskatt i Sverige.

Även i fråga om utländsk företagare, som här i riket tillhandahåller skattepliktiga tjänsteprestationer i form av uthyrning av skattepliktiga varor eller reparation eller underhåll av sådana varor, måste skattskyldigheten till allmän varuskatt bedömas från fall till fall med utgångspunkt från om han här i Sverige bedriver yrkesmässig verksamhet i varuskatteförordningens mening.

Utländsk företagare, vars verksamhet i Sverige enligt det nu anförda är att betrakta som icke yrkesmässig, är att likställa med konsument vid förvärv av vara i Sverige. Detsamma gäller utländsk företagare, som här driver i och för sig yrkesmässig verksamhet men vars verksamhet avser entreprenadarbeten avseende fastighet.

I framställningar till riksskattenämnden har upptagits frågan om varuskatteförordningens tillämpning å vissa former av varuleveranser från utländska säljare till svenska köpare. Det utländska företaget tillverkar och försäljer maskiner till svensk köpare. Delar av maskinerna tillverkas och levereras direkt från utlandet medan vissa maskindelar tillverkas av svenska underleverantörer, som leverera desamma direkt till det utländska företagets svenska kund. Underleverantörerna få betalt för sina leveranser från det utländska företaget, som i sin tur uppbär likvid från sin svenska kund för hela maskinleveransen.

För berörda affärstransaktioner bör skattskyldigheten till allmän varuskatt bedömas enligt det tidigare anförda. Kan det utländska företaget anses skattskyldigt till allmän varuskatt för här i riket bedriven yrkesmässig försäljningsverksamhet, äger företaget skattefritt såväl importera utomlands tillverkade maskindelar som inköpa de här tillverkade och levererade maskindelarna. I stället uppkommer skattskyldighet vid försäljningen till den svenska kunden.

Om däremot den utländske företagaren icke kan anses driva yrkesmässig verksamhet här i riket och därför icke kan beskattas till allmän varuskatt, är han ur varuskattesynpunkt att betrakta som konsument. Varuskatt skall därför utgå vid införseln av de utomlands tillverkade maskindelarna. För de av underleverantören levererade maskindelarna blir denne skattskyldig.

Med hänsyn till svårigheterna för den svenske underleverantören att kunna bedöma, om den utländske företagaren driver yrkesmässig verksamhet här i riket och i följd därav är skattskyldig till allmän varuskatt, bör underleverantören i allmänhet jämställa sin försäljning till den utländske företagaren med försäljning till konsument och redovisa förekomman-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

de försäljning till denne i sin skattepliktiga omsättning. I de fall, där den utländske företagaren förklaras skattskyldig, har denne möjlighet att med tillämpning av 18 § 1 mom. varuskatteförordningen vid sin skatteredovisning verkställa avdrag för inköpsvärdet av sådana varor, som inköpts till pris inkluderande varuskatten.

Om skattskyldighet föreligger enligt 12 § varuskatteförordningen skall den utländske företagaren, oavsett om han kan anses driva sin verksamhet från fast driftställe i Sverige eller ej, taxeras till allmän varuskatt i Stockholm i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet. Registrering skall ske hos överståthållarämbetets skatteavdelning.

(Stockholm den 26 september 1960)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:38