Meddelanden från Riksskatteverket
Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin
Serie I ang. direkt skatt
Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked mm (RSV/FB) serie Dt = Direkt skatt — Taxering
Nr 4 1977 — Årg. 7

Fråga vid byte av fastigheter huruvida den förvärvade fastigheten var att anse som sådan ersättningsfastighet, som avses i lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst

RSV/FB Dt 1977:5

Utkom från trycket den 9 maj 1977

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärende angående framställning om förhandsbesked framgick i huvudsak följande.

Makarna X ägde tillsammans fastigheten - - - 2:3. Fastigheten, som var taxerad som jordbruksfastighet, bestod av ett inägoskifte och två utmarksskiften om sammanlagt ca 100 000 m^2. Från utmarken hade på 1950-talet försålts fyra tomter för fritidsbebyggelse. Större delen av inägoskiftet – bestående av åkerjord – hade år 1968 sålts till kommunen. Försäljning av dessa fem områden hade inte bedömts som yrkesmässig jordstyckning. På den återstående delen av inägojorden låg fastighetens bostadsbyggnad och ekonomibyggnader samt en på 1960-talet uppförd verkstadsbyggnad, vilken var uthyrd. Makarna hade inte drivit jordbruk på fastigheten sedan mitten på 1960-talet. Kommunen hade anmält intresse för att förvärva återstående del i det ena av utmarksskiftena, ca 60 000 m^2, vilket område skulle utnyttjas för småhusbebyggelse. Någon detaljplan fanns inte för området men ett femtiotal tomter hade tidigare avstyckats väster därom och detaljplanearbete hade påbörjats för ett område norr om det aktuella markområdet. Kommunen hade ställt i utsikt att makarna X, som ersättning för den angivna utmarksdelen, skulle kunna få förvärva en inom den egentliga tätorten belägen fastighet,- - -16:1, om ca 15 000 m^2. Fastigheten var stadsplanelagd för industriändamål och taxerad som annan fastighet. Då värdet per m^2 var högre på ersättningsmarken än på utmarken kunde makarna X komma att få erlägga en mellanavgift i samband med bytet. Makarna X hemställde om förhandsbesked huruvida de ägde rätt till uppskov enligt förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst, med beskattningen av realisationsvinst som kunde uppkomma vid bytet.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 9 april 1976 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked:

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:07

Nämnden finner att den tilltänkta avyttringen genom byte av del av fastigheten - - 2:3 får anses hänförlig till sådan tvångsförsäljning, som avses i 35 § 2 mom andra stycket kommunalskattelagen. Nämnden finner vidare att det icke skäligen kan antagas, att avyttringen skulle äga rum även om tvång icke förelåg. Emellertid finner nämnden, att den fastighet inom kommunens industriområde som sökandena avses skola erhålla vid bytet ej kan anses som sådan ersättningsfastighet, som avses i förordningen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. På grund härav förklarar nämnden att, om sökandena genom byte förvärvar den såsom annan fastighet taxerade fastigheten - - - 16:1, sökandena icke äger erhålla uppskov enligt nämnda förordning med beskattning av realisationsvinst, som må uppkomma på grund av bytet.

Tre ledamöter var skiljaktiga och anförde:

> I likhet med majoriteten finner vi att sådan tvångsförsäljning som avses i 35 § 2 mom andra stycket kommunalskattelagen är för handen.
>
> Fastigheten - - - 2:3, varav viss del är avsedd att avyttras genom byte med fastigheten - - - 16:1, är taxerad som jordbruksfastighet men har inte under lång tid använts för jordbruksändamål. Med hänsyn härtill och vid beaktande av övriga upplysta omständigheter kan fastighetsdelens beskattningsnatur inte tillmätas avgörande betydelse vid bedömning av den föreliggande frågan. Inte heller arealskillnaden är så stor att på denna grund fastigheten - - - 16:1 inte skulle kunna anses som likvärdig med den fastighetsdel som skall avstås. Vi finner därför att fastigheten - - - 16:1 är att anse som sådan ersättningsfastighet som avses i förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. På grund härav anser vi att nämnden bort förklara att, om sökandena genom bytet förvärvar fastigheten - - - 16:1, sökandena äger erhålla uppskov enligt nämnda förordning med beskattning av den vid förenämnda avyttring uppkomna realisationsvinsten.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade makarna X förklaring att lagen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst skulle anses tillämplig vid ifrågavarande marköverlåtelse.

Den 20 december 1976 beslöt regeringsrätten följande dom:

Enligt de förutsättningar, som gäller för det meddelade förhandsbeskedet, är båda fastigheterna obebyggda. Ingendera fastigheten användes för jordbruksändamål eller i rörelse. De innehåller icke grusfyndigheter eller dylikt. Vid denna jämförelse får fastigheterna, oaktat arealskillnaden och den olikartade behandlingen vid fastighetstaxeringen, såsom råmark anses likvärdiga. Det förhållandet att den fastighet, som förvärvas, omfattas av stadsplan medan detaljplan ännu icke utarbetats för det område som försäljes eller att planerna kan tillåta olika utnyttjande av fastigheterna bör, då fråga är om byte av fastigheter, icke hindra att den förvärvade fastigheten anses som sådan ersättningsfastighet som avses i lagen (1968:276) om uppskov

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:07

i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. På grund härav förklarar regeringsrätten, med ändring av det meddelade förhandsbeskedet, att sökandena under i ansökningen angivna förutsättningar äger erhålla uppskov enligt nämnda lag med beskattning av den vid avyttringen uppkomna realisationsvinsten.

Regeringsrättens dom den 14 mars 1977 i anledning av överklagat förhandsbesked

Tillämpning av 29 § 2 mom kommunalskattelagen. Fråga om avdrag för utdelning dels av vinst hänförlig till försäljning av anläggningstillgångar och dels av balanserade vinstmedel

RSV/FB Dt 1977:6

Tryckt den
22 september 1977

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärende angående framställning om förhandsbesked framgick i huvudsak följande. X Elförening ekonomisk förening var enligt sina stadgar öppen för alla och tillämpade lika rösträtt i sina angelägenheter. Föreningen hade trätt i likvidation den 1 december 1974. Vid likvidationens början hade föreningen ofonderade vinstmedel vilka sammanlagt uppgick till 1 034 355 kronor, varav enligt företedda räkenskapshandlingar 892 712 kronor utgjorde bruttovinst på rörelsen, 80 000 kronor vinst genom fastighetsförsäljning och 61 643 kronor balanserade vinstmedel. Bruttovinsten på rörelsen 892 712 kronor för verksamhetsåret 1 juni 1974–31 maj 1975 härrörde i huvudsak från försäljning till Y Aktiebolag av föreningens samtliga elektriska anläggningar, omfattande högspänningsnät, transformatorstationer, lågspänningsnät och mätare. Försäljningen var en följd av att föreningen inte fått förlängd koncession. Föreningen övervägde att av rörelsevinsten ge medlemmarna största möjliga rabatt på av medlemmarna under sista verksamhetsåret erlagda ersättningar för elektrisk energi. Denna vinstutdelning skulle fördelas mellan medlemmarna på sätt föreskrevs i föreningens stadgar, vilket innebar att utdelning skulle ske i förhållande till den ersättning, som medlemmarna under det förflutna räkenskapsåret erlagt till föreningen för elektrisk energi.

Föreningen hemställde, såsom den slutligen preciserade sina frågor, om förhandsbesked enligt följande.

1) En förutsättning för avdrag enligt 29 § 2 mom kommunalskattelagen är att rabatt eller annan sådan utdelning utgått av vinsten på den kooperativa verksamheten. Föreningen önskar därför svar på frågan om rörelsens bruttovinst, 892 712 kronor, i sin helhet kan anses utgöra vinst på den kooperativa verksamheten, trots att beloppet till huvudsaklig del härrör från föreningens försäljning av anläggningstillgångar till Y Aktiebolag.

2) Om fråga 1 besvaras jakande önskar föreningen svar på följande frågor.

a) Äger föreningen rätt till avdrag för en rabatt som uppgår till 100 procent av de ersättningar som medlemmarna under verksamhetsåret 1 juni 1974–31 maj 1975 erlagt till föreningen för elektrisk energi?

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:07

b) Äger föreningen rätt till avdrag för en rabatt på de under a) nämnda ersättningarna även om rabatten överstiger 100 procent av ersättningarna?

3) Om fråga 1 besvaras nekande önskar föreningen svar på följande fråga.

I föreningens räkenskaper finns från tidigare räkenskapsår balanserade vinstmedel, som uppgår till 61 643 kronor. Äger föreningen jämlikt 29 § 2 mom kommunalskattelagen rätt till avdrag för belopp som föreningen av dessa vinstmedel, såsom rabatt på de under fråga 2 a) nämnda ersättningarna, utdelar till medlemmarna?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 9 april 1976 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked:

Nämnden finner att sökandeföreningen i beskattningshänseende får anses som kooperativ. Nämnden finner vidare att den vinst om 892 712 kronor, som i föreningens räkenskaper betecknats "Rörelsens bruttovinst" och som innefattar uppkommen vinst vid avyttring av föreningens rörelsetillgångar, i sin helhet utgör sådan vinst på kooperativ verksamhet som avses i 29 § 2 mom kommunalskattelagen. Slutligen finner nämnden att föreningens avdragsrätt för rabatt begränsas till de ersättningar som föreningens kunder under verksamhetsåret 1/6 1974–31/5 1975 erlagt för elektrisk energi. På grund härav besvarar nämnden jakande frågorna 1 och 2 a samt nekande frågan 2 b.

Med hänsyn till vad nämnden ovan förklarat föranleder övriga i ansökningen framställda frågor icke något nämndens yttrande.

I ärendet var ordföranden och en ledamot skiljaktiga och anförde:

> Enligt vår mening ger förarbetena till ifrågavarande lagrum stöd för *dels* att uttrycket "den kooperativa verksamheten" skall ges en restriktiv tolkning, varvid inte bara inkomst av annan förvärvskälla utan även sådan vinst i förvärvskällan, som uppkommit genom åtgärder utanför den egentliga kooperativa verksamheten, bör falla utanför begreppet *dels* att begreppet "vinsten" på den kooperativa verksamheten i förevarande sammanhang endast innefattar räkenskapsårets vinst enligt fastställd balansräkning. Nämnden borde därför ha meddelat följande förhandsbesked.
>
> Nämnden finner att sökandeföreningen i beskattningshänseende är att anse som kooperativ. Nämnden finner vidare att den vinst om 892 712 kronor, vilket i föreningens räkenskaper betecknats "Rörelsens bruttovinst", bör anses utgöra sådan vinst på kooperativ verksamhet, som avses i 29 § 2 mom kommunalskattelagen, endast i den mån vinsten icke hänför sig till den försäljning av föreningens anläggningstillgångar som inför förestående likvidation skett till Y aktiebolag. Slutligen finner nämnden att, om föreningen av de vinstmedel om 61 643 kronor som i räkenskaperna är balanserade från tidigare räkenskapsår, lämnar rabatt till medlemmarna, föreningen icke äger rätt till avdrag för den sålunda

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:07

lämnade rabatten. På grund härav besvarar nämnden nekande frågorna 1 och 3.
Med hänsyn till vad nämnden ovan förklarat föranleder övriga i ansökningen framställda frågor icke något nämndens yttrande.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att förhandsbeskedet måtte ändras i enlighet med den vid förhandsbeskedet fogade skiljaktiga meningen.

Den 14 mars 1977 beslöt regeringsrätten följande dom:

Den del av föreningens bruttovinst om 892 712 kronor som härrör från den inför förestående likvidation skedda försäljningen av föreningens anläggningstillgångar till utomstående företag kan inte anses uppkommen genom kooperativ verksamhet i den mening som avses i 29 § 2 mom kommunalskattelagen. Ej heller kan på nämnda lagrum grundas rätt för föreningen att, om föreningen av de från tidigare räkenskapsår balanserade vinstmedlen om 61 643 kronor lämnar rabatt till medlemmarna på ersättningar som de erlagt till föreningen verksamhetsåret 1 juni 1974–31 maj 1975, njuta avdrag för sålunda utdelade belopp. Till följd härav skall frågorna 1) och 3) besvaras nekande. Regeringsrätten ändrar det överklagade förhandsbeskedet i enlighet härmed.

Regeringsrättens dom den 24 mars 1977 i anledning av överklagat förhandsbesked

Fråga huruvida förlust som ett aktiebolags verkställande direktör, vilken ägt en tredjedel av bolagets aktier, tillfogat bolaget genom att obehörigen utnyttja bolagets checkräkningskredit utgjorde avdragsgill driftförlust i bolagets rörelse

RSV/FB Dt 1977:7

Tryckt den
22 september 1977

1 Ansökningen

I ärende angående framställning om förhandsbesked anfördes i huvudsak följande:

> AB X får härigenom ansöka om förhandsbesked huruvida av bolaget liden förlust p g a förskingring utgör skattemässigt avdragsgill driftsförlust.
>
> Bolaget, som bildades den – – – – 1972, har ett aktiekapital på 150 000 kr. Beloppet är kontant inbetalt. Aktierna ägs med lika delar av A:s dödsbo, B och C.
>
> A, som tidigare bedrivit verksamhet som enskild firma, överlät denna till bolaget per – – – – 1972. Överlåtelsen skedde till bokförda värden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:07

Aktieägarna har samtliga varit verksamma inom företaget med varsin särskild arbetsuppgift. A har därvid ensam haft ansvaret för bolagets ekonomiska angelägenheter.

Den 13 okt 1975 upptäckte B och C tillsammans med bolagets revisor att A under tiden april 1975 t o m nyssnämnda datum utan tillstånd och utan att låta bokföra detsamma tagit ut sammanlagt 300 000 kr från bolagets checkräkningskredit. Pengarna hade satts in i ett annat företag som befann sig i en akut kris och som han mot de övriga delägarnas vilja köpt. Enligt protokollförda styrelsebeslut fick han inte i något sammanhang blanda in detta företags angelägenheter i AB X. A hade dock redan tidigare brutit mot detta beslut.

A meddelade, att beloppet skulle återbetalas senast den – – –. Då han trots ytterligare anstånd inte kunde återbetala beloppet avskedades han från bolaget den – – –. Avskedandet hade verkställts även om återbetalning skett.

Upplysningsvis kan nämnas, att A avled efter en trafikolycka den – – – 1975. Polisanmälan har därför ej kunnat ske.

Vid förhandlingar med boutredningsmannen i dödsboet har konstaterats att dödsboet är på obestånd. Man kan därför utgå ifrån att någon återbetalning inte kommer att ske.

Med stöd av ovan relaterade omständigheter får vi härigenom anhålla om förhandsbesked huruvida förlusten p g a förskingringen å 300 000 kr utgör skattemässigt avdragsgill driftsförlust. Eftersom A:s inflytande över bolaget, p g a visst motsatsförhållande mot övriga ägare var relativt begränsat, måste han i detta sammanhang närmast jämställas med en anställd, som haft de förskingrade medlen under sin förvaltning. Enligt praxis borde avdrag därför kunna medgivas i förevarande fall.

Enbart ersättandet av de likvida medlen på 300 000 kr har inneburit svårigheter. Skulle företaget dessutom drabbas av skatt på beloppet uppstår problem som skulle bli än mer svårlösta. Det är därför av största vikt för styrelsen att få besked i taxeringsfrågan även om den i ansökan avsedda frågan redan har inträffat. Ett negativt svar innebär sannolikt att en likvidationsbalansräkning måste upprättas för att konstatera om mer än 2/3 av aktiekapitalet gått förlorat.

Bolaget omsätter ca 4,5 milj per år och har i genomsnitt 17 personer anställda.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 24 september 1976 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked:

Sökandebolaget är ett fåmansbolag med allenast tre aktieägare och A har ägt en tredjedel av aktierna i bolaget. Med hänsyn till det betydande ägarintresse A sålunda haft i sökandebolaget kan – oavsett att A ensam varit ansvarig för bolagets ekonomiska angelägenheter – förlust, som uppkommit för bolaget genom att A för egen räkning förfogat över bolagets check-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:07

räkningskredit, icke anses som driftförlust. På grund härav och då bolaget ej heller av annan anledning kan anses berättigat till avdrag för ifrågavarande av A disponerade belopp, besvarar nämnden nekande den av sökandebolaget framställda frågan.

Två ledamöter av nämnden var skiljaktiga. Den ene av dem anförde med instämmande av den andre:

> Av handlingarna framgår att aktieägarna, som vardera innehade en tredjedel av aktierna i sökandebolaget, har varit verksamma i företaget och att envar av dem hade sitt särskilda ansvarsområde. A svarade därvid ensam för bolagets ekonomiska angelägenheter. I denna sin funktion hade han som varje annan anställd med motsvarande befogenhet möjlighet att verkställa uttag från bolagets checkräkning. Därest A enbart varit anställd och vidtagit de aktuella åtgärderna hade bolaget enligt stadig praxis erhållit avdrag för den uppkomna förlusten i rörelsen. Frågan är då vilken betydelse för bolagets avdragsrätt som A:s innehav av en tredjedel av hela aktiestocken skall anses ha. A:s aktieinnehav gav honom ostridigt inte något bestämmande inflytande, eftersom han i varje situation för att få gehör för sin mening var beroende av stöd från en av de två andra aktieägarna. Vid sådant förhållande anser jag att A:s aktieinnehav inte bör tillmätas avgörande betydelse vid bedömning av bolagets avdragsrätt för förlusten. I stället bör vid bedömningen hans ställning som ansvarig för bolagets ekonomi väga över. Enligt min mening hade därför nämnden bort förklara att den uppkomna förlusten är att anse som driftförlust, för vilken sökandebolaget vid beräkningen av inkomst av rörelse äger åtnjuta avdrag.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade bolaget ändring av förhandsbeskedet. Den 24 mars 1977 beslöt regeringsrätten följande dom:

A har haft ställning som verkställande direktör i bolaget och ensam handhaft skötseln av bolagets ekonomiska angelägenheter. I denna egenskap har han obehörigen utnyttjat bolagets checkräkningskredit och på denna uttagit 300 000 kronor som han förbrukat för ändamål som varit främmande för bolagets verksamhet. Då hans dödsbo ej är i stånd att återgälda beloppet, har bolaget tillfogats en förlust av angiven storlek.

A:s ställning i bolaget får anses huvudsakligen bero på att han tidigare varit ensam innehavare av den bokhandel som det 1972 bildade bolaget övertagit och drivit och att han under den tid varom nu är fråga innehaft en tredjedel av bolagets aktier och varit en av tre medlemmar i bolagets styrelse.

Mot bakgrund av angivna omständigheter kan A:s obehöriga utnyttjande av sin ställning i bolaget ej anses ha sådan anknytning till bolagets rörelse att den förlust bolaget därigenom lidit är att hänföra till avdragsgill driftförlust i nämnda rörelse.

Regeringsrätten lämnar bolagets besvär utan bifall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:07

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:07