TOR:s yttrande

1976 års fastighetstaxeringskommittés betänkande ”Förseningsavgift vid allmän fastighetstaxering” (Ds B 1980:4)

Sedan yttrande infordrats från Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund över rubricerade betänkande, får förbundet härmed anföra följande.

Kommittén har upptagit till övervägande möjligheten att vid 1981 års allmänna fastighetstaxering — i likhet med vad som gäller vid bl a inkomsttaxeringen — tillämpa en ordning med skattetillägg och förseningsavgift. På anförda skäl avvisar kommittén ett system med skattetillägg men föreslår införandet av förseningsavgift.

Förbundet kan i och för sig understryka vad kommittén anfört om att även ett relativt ringa antal försenade deklarationer med hänsyn till den korta taxeringsperioden och den pressade arbetssituationen kan medföra problem för fastighetstaxeringsarbetet. En olikformig behandling av försenat deklarationsavlämnande kan också — som kommittén framhåller — ge fastighetsägare intrycket, att ett rätt tidigt avlämnande av deklaration inte är lika viktigt vid fastighetstaxering som inkomsttaxering.

Även om skäl sålunda kan anföras till stöd för införandet av förseningsavgift vid den allmänna fastighetstaxeringen föreligger å andra sidan omständigheter, som åtminstone för närvarande talar häremot.

En omläggning av fastighetsregistreringen pågår under ledning av centralnämnden för fastighetsdata och har genomförts i omkring halva antalet län. Oberoende av genomförandet lär samtliga län ha tillställts bandutskrifter med beaktande av nyinförda fastighetsbeteckningar. Intill dess omläggningen fullständigt genomförts och vunnit stadga råder hos bl a många fastighetsägare oklarhet om fastigheternas rätta registerbeteckning. Sådan oklarhet torde för övrigt föreligga oberoende av den pågående omläggningen. Fastigheter kan ofta komma att deklareras under gamla hävdvunna beteckningar — hjälpnamn eller ”smeknamn” och fastigheter — som ej anknyter till den offentliga registreringen. Risk föreligger därför att bristande deklarationsavlämnande kommer att markeras för ett stort antal fastigheter oaktat deklaration avlämnats under annan beteckning. Ett vidlyftigt anmaningsförfarande med påföring av förseningsavgift kommer att vålla ett omständligt arbete för de lo-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48

kala skattemyndigheterna och framkalla irritation hos fastighetsägare, som avlämnat deklaration under annan beteckning än den officiella.

Eftergift av förseningsavgift kan enligt förslaget under vissa förutsättningar ifrågakomma. Oskälig påföring av förseningsavgift avses därmed kunna undvikas. Eftergiften måste emellertid grundas på skälighetsbedömning och olikartade bedömningsgrunder de olika lokala skattemyndigheterna emellan kan befaras till men för en enhetlig rättstillämpning.

Förseningsavgiften drabbar fastighetsägare olika hårt i det att den till ensartat belopp, 300 resp 600 kr, påföres oberoende av om deklarationsförsummelsen gäller en stor egendom eller en obetydlig sommarstuga. För större fastigheter kan man för övrigt räkna med att förseningsavgiften inte är av sådan storlek, att den utgör tillräcklig motivation för att påskynda deklarationsavlämnandet.

Särskilda komplikationer i fråga om anmaningsförfarandet och speciellt införande av förseningsavgift uppstår vid samägande. Fråga gäller här, om åtgärd skall riktas mot en, flera eller alla delägare. Kommittén förmenar, att principiella skäl talar för att vid försenad deklaration förseningsavgift påföres samtliga delägare, oavsett om de undertecknat deklarationen eller ej, dock med reservation för möjlighet till eftergift av avgiften. Eftersom förseningsavgift anses böra utgå med minst 300 kr för varje delägare, skulle den vid påföring utan inskränkning kunna komma att utgå med sammanlagt oskäligt högt belopp.

Mot bakgrund av vad som här anförts har förbundet kommit till uppfattningen, att den föreslagna förseningsavgiften nu inte bör införas. Sanktionsbestämmelsen i 18 kap 30 § 2 st fastighetstaxeringslagen i fall av uppsåtlig eller grov oaktsamhet vid underlåtenhet att avlämna allmän fastighetsdeklaration bör vara tillfyllest. Under alla förhållanden bör erfarenheterna av deklarationsavlämnandet vid den förestående allmänna fastighetstaxeringen avvaktas innan proposition i frågan tages under övervägande i departementet.

Förbundet delar kommitténs uppfattning, att med utformningen av ett system med skattetillägg vid allmänna fastighetstaxeringen mötande svårigheter är så stora, att de inte uppväger härmed förenade fördelar. Dessutom kvarstår den i 18 kap 30 § fastighetstaxeringslagen även stadgade påföljden för den, som till ledning vid allmän fastighetstaxering uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att taxeringen blir för låg. Ytterligare påföljdsbestämmelse i form av skattetillägg synes nu inte vara av nöden.

Kommittén har med hänsyn bl a till kravet på särskilda rutiner vid lokal skattemyndighet och till behovet av personalresurser, som inte skulle stå i rimlig proportion till värdet av en anståndsmöjlighet, avvisat införandet av ett anståndsförfarande vid den allmänna fastighetstaxeringen. Härigenom skulle emellertid inte i detta hänseende vinnas partiet med inkomsttaxeringen. De lo-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48

kala skattemyndigheterna skulle genom införandet åsamkas merarbete men detta skulle kompenseras av minskat anmaningsförfarande. Oklarhet i fråga om korrekt registerbeteckning skulle genom anståndsproceduren på ett tidigt stadium kunna undanröjas. Genom möjlighet till anstånd skulle också tillfredsställas tidigare därom framkomna önskemål från fastighetsägares sida. Beslut om anstånd av lokal skattemyndighet skulle som en goodwill-skapande åtgärd underlätta kontakten mellan myndigheten och fastighetsägarna. Även om ett anståndsinstitut närmast skulle ha sitt berättigande vid införandet av förseningsavgift, skulle det vara av värde oavsett ställningstagandet till sistnämnda fråga. Förbundet hemställer därför, att frågan om anstånd upptages till prövning i departementet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48

Meddelanden från Riksskatteverket
Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-10430 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin
Serie I ang. direkt skatt Nr 3 1980 - Årg. 10
Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked mm (RSV/FB) serie Dt = Direkt skatt – Taxering

Regeringsrättens dom den 6 april 1979 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1980:1

M h t bestämmelserna i punkt 12 av protokollet till dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike har förhandsbesked inte lämnats om var en person vid tillämpning av avtalet skall anses ha sitt skatterättsliga hemvist då tvivelsmål härom rått

1 Ansökningen

I ansökningen anförde sökanden X bl a följande:

Undertecknad ämnar att efter begärd förtidspensionering 1978 bosätta mig i Frankrike.

Följande upplysningar om personliga förhållanden lämnas:

1. Jag har tidigare varit lagfaren ägare till fastigheterna A och B. Båda fastigheterna är sålda med tillträde 1977.
2. Jag saknar beskattningsbar förmögenhet.
3. Jag är frånskild och omgift sedan 1972 med Y. I mitt tidigare äktenskap har jag tre barn, födda 1944, 1946 och 1951. Äldsta barnet är med familj bosatt utomlands, de två andra barnen med familj i Sverige.
4. Min hustru har i tidigare äktenskap fyra barn födda 1954, 1958, 1960, 1960. De tre yngsta barnen bor hemma då de ännu inte avslutat utbildning respektive fullgjort värnpliktstjänstgöring. Sedan barnen lämnat hemmet flyttar min hustru till mig i Frankrike.
5. Jag är läroboksförfattare, en verksamhet som jag ämnar fortsätta med efter pensioneringen. Innehar ett enmansaktiebolag. Detta företag skall snarast avvecklas.
6. Jag ämnar första tiden bo i lägenhet och senare - om min ekonomi tillåter - skaffa en mindre villa.
7. Då min hustru och min åldriga mor bor i Sverige, avser jag att tillbringa ca 2 mån/år i Sverige.
8. Mina ev inkomster utöver pension och ersättning från pensionsförsäkringar härrör av tjänst hos AB Z, i vilket jag är tredjedelsägare.

Sökanden hemställde om förhandsbesked huruvida han för beskattningsåret 1979 och följande beskattningsår, med hänsyn till gällande dubbelbeskattningsavtal med Frankrike, var skattskyldig här i riket för vissa i ansökningen angivna inkomster.

Efter remiss yttrade taxeringsintendenten bl a följande:

Sökanden har lämnat följande kompletterande upplysningar. Det var främst av två skäl som han avsåg att flytta till Frankrike.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48

Såsom läroboksförfattare hade han intresse av att kunna samarbeta med vissa nyskapare på sitt område, vilka var bosatta i Frankrike och till vilka motsvarighet inte fanns i Sverige.

Vidare var sökanden styrelseledamot i förlaget F och skulle representera förlaget i Frankrike där sådan representation nu saknades. - Fastigheten A hade sökanden sålt till sin hustru. Riksskatteverket ägde förutsätta att sökandens bolag skulle komma att avvecklas före hans utflyttning till Frankrike. I detta land innehade sökanden en trerumslägenhet.

Sökandens hustru och hennes barn bor på fastigheten A där också sökanden har ett hem.

Sökanden äger en tredjedel i AB Z som under räkenskapsåret juli 1975 - juni 1976 omsatte ca 750 000 kr.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 2 november 1978 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Gottliebsson, Lindholm, Blomqvist, Hornhammar, Ulfhielm, Folke Nilsson, Heimer) följande förhandsbesked:

Sökanden kan inte anses ha visat att han efter utflyttningen till Frankrike kommer att sakna väsentlig anknytning till Sverige. På grund härav förklarar nämnden att sökanden enligt bestämmelserna i punkt 1 andra stycket anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen skall anses bosatt i Sverige efter utflyttningen.

Enligt artikel 14 § 1 i det mellan Sverige och Frankrike den 24 december 1936 ingångna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter gäller att såsom skatterättsligt hemvist anses, såvitt angår fysisk person, dennes normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem. Sökanden kommer efter utflyttningen att ha kvar sin familj i Sverige och ha familjebostad till förfogande här. På grund härav förklarar nämnden att vid tillämpning av avtalet sökanden efter utflyttningen skall anses ha skatterättsligt hemvist i Sverige.

I den mån ansökningen inte blivit besvarad genom vad nämnden ovan förklarat, finner nämnden förhandsbesked inte böra meddelas och avvisar därför ansökningen härutinnan.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade X bl a att han enligt dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike skulle förklaras ha sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike.

Den 6 april 1979 beslöt regeringsrätten (Lidbeck, Hultqvist, Wennergren) följande dom:

Enligt punkt 12 av protokollet till dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike gäller att vid tvivelsmål rörande frågan, i vilken av de båda staterna en fysisk person skall anses ha sitt skatterättsliga hemvist, avgörande skall träffas genom särskild överenskommelse mellan de båda staternas högsta finansmyndigheter. Sådant tvivelsmål får anses råda i X:s fall. Vid sådant förhållande bör förhandsbesked inte lämnas beträffande frågan var X vid tillämpning av avtalet har sitt skatterättsliga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48

hemvist.

Regeringsrätten – – – – – – – – bifaller på det sätt besvären att förhandsbeskedet upphävs i vad det avser förklaring om var X vid tillämpning av avtalet skall anses ha sitt skatterättsliga hemvist.

Regeringsrådet Hellner var skiljaktig och anförde:

> Enligt de för förhandsbeskedet av X angivna förutsättningarna har han en trerumslägenhet i Frankrike och kommer att bo och arbeta där med undantag av två månader om året, då han avser att uppehålla sig i Sverige för besök hos sin hustru och sin åldriga moder. De sålunda angivna förutsättningarna finner jag inte ge rum för tvivelsmål att X:s normala vistelseort i betydelsen varaktigt hem är att finna i Frankrike. I enlighet härmed finner jag, med ändring härutinnan av förhandsbeskedet, att X:s skatterättsliga hemvist vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet skall anses vara i Frankrike.

Regeringsrättens dom den 3 maj 1979 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1980:1

Fråga om beskattning vid överlåtelse av omsättningsfastigheter från en byggmästare till ett av honom ägt byggnadsaktiebolag. Den ifrågasatta köpeskillingen motsvarade bokfört värde minskat med åtnjutna värdeminskningsavdrag

RSV/FB Dt 1980:2

1 Ansökningen

A bedrev byggnadsverksamhet dels under enskild firma, dels genom ett aktiebolag vars samtliga aktier han ägde. Aktiebolaget utförde större entreprenader medan den enskilda firman arbetade med mindre och medelstora nybyggnadsentreprenader, utförde ombyggnads- och reparationsarbeten samt ägde och förvaltade fastigheter.

En omstrukturering planerades nu, varvid bl a vissa fastigheter som utgjorde omsättningstillgångar i byggnadsrörelsen skulle överlåtas från den enskilda byggnadsfirman till byggnadsaktiebolaget. Fastigheternas anskaffningsvärde var 100 milj kr, och de var i räkenskaperna upptagna till 85 milj kr. A hade vid beräkning av inkomst av annan fastighet åtnjutit avdrag för värdeminskning av fastigheterna med 5 milj kr. Beloppet hade inte kostnadsförts i räkenskaperna för byggnadsrörelsen. A frågade om en överlåtelse av fastigheterna till bolaget för 80 milj kr skulle föranleda inkomstbeskattning av honom. (Samtliga belopp är fingerade.)

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 2 november 1978 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Gotliebsson, Lindholm, Blomqvist, Hornhammar, Ulfhielm, Folke Nilsson, Heimer) följande förhandsbesked:

Med hänsyn till det som upplysts om bolagets verksamhet kommer fastigheterna i bolagets hand att få karaktär av omsättningstillgångar i rörelse. På grund härav och under förutsättning att marknadsvärdet av fastigheterna inte understiger 80 milj kr, besvarar nämnden frågan nekande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten ändring av förhandsbeskedet.

Den 3 maj 1979 beslöt regeringsrätten (Cars, Simonsson, Hultqvist) följande dom:

Handlingarna i målet får anses utvisa, att den del av det till A:s rörelse hörande lagret av fastigheter, som A avser att överlåta till byggnadsaktiebolaget, har ett bokfört värde av 85 milj kr. Dessa fastigheter har vid lagervärderingen upptagits till 85 procent av anskaffningsvärdet. I målet är upplyst, att A, som i sina inkomstdeklarationer redovisat inkomsten av fastigheterna under inkomstslaget annan fastighet, vid de årliga taxeringarna åtnjutit värdeminskningsavdrag för fastigheterna enligt beskattningsreglerna för annan fastighet. Dessa värdeminskningsavdrag har uppgått till sammanlagt 5 milj kr. Avdragen har ej bokförts i räkenskaperna och har sålunda ej påverkat byggnadsrörelsens resultatredovisning.

Den ifrågasatta köpeskillingen 80 milj kr motsvarar lagrets bokförda värde 85 milj kr minskat med värdeminskningsavdragen 5 milj kr. Ur taxeringssynpunkt möter i och för sig ej hinder för A att till byggnadsaktiebolaget sälja fastigheterna för en köpeskilling understigande det bokförda värdet. I praxis brukar en försäljning av fastighet till ett helägt aktiebolag godtas om försäljningen sker till pris ej överstigande marknadsvärdet.

Enär fastigheterna utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen, skall köpeskillingen för försålda fastigheter i sin helhet upptagas såsom rörelseintäkt och beskattas i enlighet med reglerna för inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Emellertid framkommer i samband härmed för A ett obeskattat belopp, vilket motsvarar de avdrag för värdeminskning av fastigheterna, som A åtnjutit vid de årliga taxeringarna utan att motsvarande bokföring skett i byggnadsrörelsens räkenskaper. Beloppet skall vid taxeringen återföras till beskattning såsom inkomst av rörelse.

På grund av det anförda ger regeringsrätten, med ändring av riksskatteverkets beslut, förhandsbeskedet det innehållet att en försäljning av fastigheterna för en köpeskilling av 80 milj kr, - under förutsättning av att fastigheternas marknadsvärde ej understiger beloppet - ej skall föranleda inkomstbeskattning hos A i vidare mån än att beloppet skall redovisas såsom intäkt i byggnadsrörelsen och att ett belopp motsvarande de åtnjutna men ej bokförda värdeminskningsavdragen skall vid taxeringen återföras till beskattning.

Regeringsrådet Hellner var skiljaktig och anförde:

> Till en början må anmärkas att vad som inflyter i A:s byggnadsrörelse till följd av fastighetsförsäljningen utgör skattepliktig intäkt för honom. I vad mån vinst vid försäljningen leder till skatt beror av A:s taxeringar i deras helhet. Begäran om förhandsbesked får emellertid antagas avse frågan huruvida en försäljning av fastigheterna för 80 milj kr kommer att, sedd för sig, medföra någon skattepliktig nettointäkt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48

Enligt de för förhandsbeskedet givna förutsättningarna kommer köpeskillingen för fastigheterna ej att överstiga deras anskaffningsvärde, minskat med de avdrag för värdeminskning av fastigheterna som A åtnjutit under den tid de hos honom utgjort - förutom lager i rörelsen - särskild förvärvskälla såsom annan fastighet. Det kommer därför ej i fråga att återföra sådana avdrag till beskattning (jfr RÅ 1955 ref 42). Ej heller är köpeskillingen så låg att försäljningen till A:s aktiebolag måste anses till någon del, exempelvis till belopp motsvarande de åtnjutna värdeminskningsavdragen, innefatta uttag ur byggnadsrörelsen vilket A använder för att gynna aktiebolaget.

Det är upplyst att fastigheterna, vilkas marknadsvärde antages ligga över den tillämnade köpeskillingen, i byggnadsrörelsens räkenskaper är bokförda till ett lagervärde av 85 milj kr, motsvarande deras med 15 procent nedskrivna anskaffningsvärde. Den vid försäljningen uppkommande förlusten i rörelsen uppgår följaktligen till (85 milj ./. 80 milj =) 5 milj kr. Genom de åtnjutna årliga värdeminskningsavdragen på tillhopa samma belopp i förvärvskällan annan fastighet måste emellertid A anses redan ha blivit i beskattningshänseende kompenserad för den angivna, i rörelsen uppkommande förlusten.

Med ändring av det överklagade förhandsbeskedet förklarar jag i enlighet med det anförda att en försäljning av fastigheterna för 80 milj kr i beskattningshänseende inte föranleder vare sig nettointäkt eller nettoförlust för A.

Regeringsrådet Mueller var skiljaktig beträffande motiveringen och anförde:

Handlingarna i målet får anses utvisa, att den del av det till A:s rörelse hörande lagret av fastigheter, som A avser att sälja till byggnadsaktiebolaget, har ett bokfört värde av 85 milj kr. Dessa fastigheter har vid lagervärderingen upptagits till 85 procent av anskaffningsvärdet. I målet är upplyst, att A i sina inkomstdeklarationer redovisat inkomsten av fastigheterna under inkomstslaget annan fastighet och att han vid de årliga taxeringarna åtnjutit värdeminskningsavdrag för fastigheterna enligt beskattningsreglerna för annan fastighet. Dessa värdeminskningsavdrag har uppgått till sammanlagt 5 milj kr. Avdragen har ej bokförts i räkenskaperna och har sålunda ej påverkat byggnadsrörelsens resultatredovisning.

Den ifrågasatta köpeskillingen 80 milj kr motsvarar lagrets bokförda värde 85 milj kr minskat med värdeminskningsavdragen 5 milj kr. Ur taxeringssynpunkt möter i och för sig ej hinder för A att till byggnadsaktiebolaget sälja fastigheterna för en köpeskilling understigande det bokförda värdet. I praxis brukar en försäljning av fastighet till ett helägt aktiebolag godtagas om försäljningen sker till pris ej överstigande marknadsvärdet.

Fastigheterna utgör lagertillgång i A:s byggnadsrörelse. Köpeskillingen för fastigheterna - som understiger det bokförda värdet - skall därför i sin helhet tas upp som rörelseintäkt. Vid

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48

RSV/FB Dt 1980:2

blivande taxering skall dessutom värdeminskningsavdragen återföras till beskattning i inkomstkällan rörelse på samma sätt som enligt gällande praxis (jfr bl a RÅ 1955 ref 42) sker vid försäljning till det bokförda värdet. Som riksskatteverket antecknat kommer fastigheterna i byggnadsaktiebolagets hand att få karaktär av omsättningstillgångar i rörelse.

Regeringsrättens dom den 6 april 1979 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1980:3

Fråga om tillämpning av den s k ettårsregeln i 54 § första stycket h) kommunalskattelagen

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande. X hade tecknat ett tvåårskontrakt för tjänstgöring i Marmorilik på Grönland för ett danskt bolag som drev gruvverksamhet där. Kommunikationerna till och från Marmorilik var ytterst komplicerade. De som arbetade där fick med några undantag inte ha med sig familjen på grund av bostadsbrist. Av denna orsak hade utvecklats ett arbetstidsschema enligt följande: Man arbetade 10 tim/dag, 6 dagar per vecka i 4 månader. Därefter hade man en månads ledighet. Under denna ledighet åkte man normalt hem. X hemställde om förhandsbesked huruvida den s k ettårsregeln var tillämplig om han under sina lediga perioder (var 5:e månad) vistades i Sverige.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 8 september 1978 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Bylin, Gottliebsson, Lindholm, Blomqvist, Hornhammar, Folke Nilsson, Heimer, Wihlborg) följande förhandsbesked:

Enligt 54 § första stycket h) kommunalskattelagen är — med vissa undantag varom nu ej är fråga — en här i riket bosatt fysisk person frikallad från skattskyldighet för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som han åtnjutit under vistelse utomlands på grund av anställning där om anställningen och vistelsen i utlandet varat minst ett år eller enligt anställningsavtal eller på annan grund kan antagas komma att vara minst ett år. Med hänsyn till de särskilda omständigheterna bör de tillfälliga avbrotten i vistelsen på Grönland för besök i Sverige inte medföra att utlandsvistelsen vid bedömandet av sökandens skattskyldighet skall anses ha varat kortare tid än ett år. På grund härav förklarar nämnden att sökanden under i ansökningen angivna förutsättningar skall vara frikallad från skattskyldighet i Sverige för inkomst av anställningen på Grönland.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att det meddelade förhandsbeskedet skulle ändras så att den i ansökningen framställda frågan besvarades nekande.

I dom den 6 april 1979 beslöt regeringsrätten (Lidbeck, Hellner, Hultqvist, Wennergren) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48

Regeringsrättens dom den 29 december 1978 med anledning av överklagat förhandsbesked

Fråga om ersättning vid överlåtelse av rätt att ta grus, sand, sten m m från annan tillhörig fastighet skall beskattas som intäkt av rörelse eller intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Även fråga huruvida ägaren av fastigheten får lägga kostnaden för förvärv av rätten till sitt avskrivningsunderlag vid beräkning av avdrag för substansminskning av grustäkten.

RSV/FB Dt 1980:4

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick i huvudsak följande. X erhöll genom partiellt arvskifte den 15 september 1967 i dödsboet efter sin far äganderätten till jordbruksfastigheten A. I arvskiftesinstrumentet sades bl a att "X övertager och respekterar ingånget avtal beträffande grustäkt enligt upprättad karta". Enligt det åsyftade avtalet ägde dödsbodelägarna X, Y och Z såsom arrendatorer ta ut material i form av grus, sand och sten m m utan att erlägga någon avgift. Avtalet angav inte någon bestämd avtalstid men skulle enligt dödsbodelägarnas samstämmiga uppfattning gälla så länge material över huvud taget kunde utvinnas från täkten. Fråga hade uppkommit om att avstycka täktområdet varefter Y och Z skulle avyttra sina nyttjanderätter till X eller till ett av X bildat bolag. Vederlaget för vardera nyttjanderätten skulle motsvara en tredjedel av den nybildade fastighetens allmänna saluvärde sedan däri inbegripits hela rätten att utvinna material. X ämnade för egen del ombesörja exploateringen av naturtillgångarna antingen i egen regi eller genom ett för ändamålet bildat aktiebolag. Vid det sistnämnda alternativet skulle X sälja den nybildade täktfastigheten till bolaget.

För Y:s och Z:s vidkommande hemställdes om förhandsbesked i följande fråga.

1) Är det vederlag, som envar av Y och Z erhåller för sin avstådda nyttjanderätt, att anse som vederlag för sådan lös egendom, som avses i 35 § 4 mom kommunalskattelagen?

X hemställde för sin del om förhandsbesked i följande frågor.

2) Äger jag, om jag personligen förvärvar nyttjanderätterna i fråga, rätt att tillgodogöra mig avdrag för substansminskning baserade på ett med kostnaden för förvärvet av nyttjanderätterna förhöjt anskaffningsvärde?

3) Äger ett för grusexploatering bildat aktiebolag rätt att tillgodogöra sig avdrag för substansminskning, baserade på en anskaffningskostnad som utgörs av de sammanlagda vederlagen för nyttjanderätter och täktfastigheten?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 2 juni 1978 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Sagnert, Bylin, Gottliebsson, Lindholm, Blomqvist, Ulfhielm, Folke Nilsson, Gustafson) följande förhandsbesked:

Nämnden finner att Y:s och Z:s ifrågavarande nyttjanderätter utgör

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48

sådan egendom som avses i 35 § 4 mom kommunalskattelagen. Nämnden besvarar därför jakande frågan under 1) i ansökningen.

Nämnden finner vidare att, om X förvärvar ifrågavarande nyttjanderätter, kostnaden för förvärvet får läggas till hennes avskrivningsunderlag vid beräkningen av avdrag för substansminskning av grustäkten. Nämnden besvarar därför även fråga 2) jakande.

Beträffande fråga 3) i ansökningen förklarar nämnden att, om ett av X bildat aktiebolag förvärvar täktfastigheten och de ifrågavarande nyttjanderätterna, det tilltänkta bolaget skall ha rätt till avdrag för substansminskning av grustäkten med utgångspunkt i ett anskaffningsvärde motsvarande summan av vederlagen för den nybildade fastigheten och för nyttjanderätterna.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendenter att Y:s och Z:s intäkter av försäljning av rätt till grustäkt skulle förklaras utgöra för dem skattepliktiga inkomster i de förvärvskällor där deras tidigare inkomster av grusförsäljning redovisats och att såväl fråga 2) som fråga 3) i ansökningen skulle besvaras nekande.

I dom den 29 december 1978 beslöt regeringsrätten (Cars, Paulsson, Reuterswärd, Delin) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrådet Wennergren var skiljaktig och anförde:

> Om ifrågavarande mellan dödsboet å ena, och X, Y och Z å andra sidan träffade avtal är följande upplyst. Avtalet är betecknat som "Kontrakt angående försäljning av grus och sten". Det anges att dödsboet ingått avtalet som ägare av fastigheten A och dess kontraktsparter kallas "arrendatorn". Det förklaras att fråga är om överenskommelse angående försäljning av grus, sand och sten m m och att materialtäkten är belägen på dödsboets fastighet enligt upprättad karta. Arrendatorn skall enligt avtalet äga rätt att inom det angivna området uttaga material och skall icke erlägga någon avgift för uttaget material. Avtalet anges vara gällande från och med den 15 september 1967 till och med ett ej ifyllt datum. Avtalet är undertecknat den 10 september 1967. Upplyst är vidare att den 15 september 1967 förrättats partiellt arvskifte i dödsboet, varvid A tillskiftats X efter ett överenskommet värde av 100 000 kronor. X förband sig härvid att övertaga och respektera ingånget avtal beträffande grustäkt enligt upprättad karta. I ansökningen om förhandsbesked framhålls att avtalet visserligen inte anger någon bestämd avtalstid men att enligt parternas samstämmiga uppfattning avtalet skall gälla så länge material över huvud taget kan utvinnas från täktområdet. Med utgångspunkt i vad sålunda är upplyst om ifrågavarande täkträtt får anses att den utgör en rätt att uttaga material — grus, sand, sten m m — så länge sådant ännu finns kvar på det på kartan angivna området.
>
> Förvärvsverksamhet, som utan sammanhang med jordbruk bedrivs i syfte att med utnyttjande av en jordbruksfastighets naturtillgångar utvinna en förtjänst, är att hänföra till rörelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48

Y:s och Z:s intäkter av materialtäkt på A utgör därför skattepliktig inkomst av rörelse för dem. Detta måste anses vara fallet vare sig fråga är om årliga intäkter eller om engångsersättning för avstående från återstående framtida intäkter, eftersom täkträtten är begränsad i tiden och till materialet på sätt förut sagts. Så förhåller det sig i fråga om inkomstslaget jordbruksfastiget (RÅ 1958 Fi 1679 och 1965 Fi 1473) och det bör då vara på samma sätt i fråga om inkomstslaget rörelse, särskilt som reglerna om substansminskning i inkomstslagen numera nära samordnats. Ytterligare kan anföras att, om dödsboet upplåtit en på samma sätt konstruerad täkträtt, medan dödsboet ägde fastigheten, likviden härför skulle ha utgjort skattepliktig inkomst för dödsboet. Det skulle under sådana förhållanden från skatterättslig synpunkt framstå som inkonsekvent att behandla ett kapitalbelopp, varmed motsvarande täktförmåner avlöses, på annat sätt.

Med ändring av riksskatteverkets förhandsbesked beträffande fråga 1) förklarar jag att det vederlag som envar av Y och Z erhåller för sin avstådda nyttjanderätt utgör för dem skattepliktig inkomst av rörelse.

Jag gör ej ändring i riksskatteverkets förhandsbesked beträffande frågorna 2) och 3).

Regeringsrättens dom den 17 januari 1979 med anledning av överklagat förhandsbesked

Enligt kollektivavtal är visst bolag skyldigt att utge ett belopp till trygghetsnämnd. Beloppet beräknas på grundval av det totala antalet anställda tidningsdistributörer. Trygghetsnämnden skall använda beloppet för att teckna försäkring för de distributörer som är organiserade i Svenska Transportarbetareförbundet. Kostnaden för försäkringen kommer dock inte att uppgå till utgivet belopp, eftersom bolagets samtliga distributörer inte är fackligt anslutna. Trygghetsnämnden skall fondera överskottet. Fråga om avdragsrätt föreligger för bolaget för hela avgiften till trygghetsnämnden eller endast till den del den belöper på anställda som omfattas av försäkringen.

1 Ansökningen

I ansökningen från Dagens Nyheter Aktiebolag[1] anfördes - såvitt nu är ifråga - bl a följande:

Tidningarnas Arbetsgivareförening, A-pressens Samorganisation och Svenska Transportarbetareförbundet träffade i samband med kollektivavtalet för år 1976 överenskommelse om tecknande av grupplivförsäkring samt trygghetsförsäkring-fritidsskador för tidningsdistributörer. Motivet för överenskommelsen om kompletterande försäkringar i ifrågavarande avseenden är att övriga enligt lag och avtal gällande försäkringar inne-

[1] Publicerat med bolagets medgivande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48

bär intet eller mycket litet värde för tidningsdistributörerna med hänsyn till den genomsnittligt korta arbetstiden för dessa.

Enligt överenskommelsen omfattar försäkringen alla anställda tidningsdistributörer som arbetar under gällande kollektivavtal mellan parterna eller därtill knutet hängavtal och som är medlemmar i Svenska Transportarbetareförbundet.

Försäkringen tecknas av tidningsdistributörernas Sociala Trygghetsnämnd. Nämnden har konstituerats den 15 december 1975.

Nämnden har den 19 februari 1976 tecknat försäkringsavtal med Folksam.

Kostnaderna för försäkringen skall bestridas av de arbetsgivare som har anställda tidningsdistributörer. Dessa arbetsgivare skall årligen till nämnden erlägga ett belopp som svarar mot två procent av de anställda tidningsdistributörernas årsförtjänst.

Eftersom försäkringen omfattar endast sådana tidningsdistributörer som är organiserade i Svenska Transportarbetareförbundet, kommer inbetalningarna till nämnden att överstiga försäkringspremierna. Denna konstruktion har valts mot bakgrund av en väntad ökning av antalet organiserade tidningsdistributörer. F n är omkring 1/3 av distributörerna organiserade. Den del av nämndens medel som inte förbrukas skall fonderas och användas för kommande premiebetalningar.

Överenskommelsen om tecknande av försäkring gäller för den avtalsperiod som regleras i arbetsfredsavtalet mellan parterna. Enligt § 11 i arbetsfredsavtalet gäller avtalet fr o m den 1 januari 1976 t o m den 31 december 1985.

I det fall nämndens verksamhet upphör, skall eventuella tillgångar användas för tidningsdistributörernas gemensamma ändamål på sätt som nämnden bestämmer.

Dagens Nyheters AB har i december 1976 till nämnden erlagt den på bolaget belöpande avgiften kr 815.596:- för försäkringsåret 1976. En okänd andel av de av bolaget anställda tidningsdistributörerna är organiserade.

Dagens Nyheter Aktiebolag anhöll om förhandsbesked bl a om bolaget hade rätt till avdrag för det erlagda beloppet 815.596 kr.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 9 december 1977 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Sagnert, Bylin, Gottliebsson, Lindholm, Blomqvist, Hornhammar, Ulfhielm, Folke Nilsson) - såvitt nu är i fråga - följande förhandsbesked:

Av handlingarna i ärendet framgår, *att* Tidningarnas Arbetsgivareförening, A-pressens Samorganisation och Svenska Transportarbetareförbundet i samband med kollektivavtal för år 1976 träffat överenskommelse om tecknande av grupplivförsäkring och trygghetsförsäkring — fritidsskador för tidningsdistributörer, *att* kostnaderna för försäkringen skall bestridas av arbetsgivare som har anställda tidningsdistributörer genom att sådan arbetsgivare årligen erlägger ett belopp motsvarande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48

två procent av de hos honom anställda distributörernas årsförtjänst, *att* arbetsgivaren skall inbetala detta belopp till Tidningsdistributörernas Sociala Trygghetsnämnd, som tecknar ifrågavarande försäkring, att försäkringen endast omfattar tidningsdistributörer som är medlemmar i Svenska Transportarbetareförbundet samt *att* inbetalning som avser till Svenska Transportarbetareförbundet inte ansluten tidningsdistributör skall fonderas av Tidningsdistributörernas Sociala Trygghetsnämnd för kommande premiebetalningar.

Nämnden finner, att Tidningsdistributörernas Sociala Trygghetsnämnd, som konstituerats den 15 december 1975, utgör särskilt rättssubjekt. Nämnden finner vidare såvitt avser den i ansökningen under punkt 1 framställda frågan, att sökandebolaget inte kan anses berättigat till avdrag vid inkomsttaxeringen för sådan del av till Tidningsdistributörernas Sociala Trygghetsnämnd inbetalt belopp som belöper på hos bolaget anställda distributörer som inte omfattas av försäkringen. Nämnden förklarar därför beträffande fråga 1 i ansökningen, att sökandebolaget är berättigat till avdrag såsom för omkostnad i rörelsen endast för sådan del av det till Tidningsdistributörernas Sociala Trygghetsnämnd utgivna beloppet som motsvarar två procent av de hos sökandebolaget anställda och till Svenska Transportarbetareförbundet anslutna tidningsdistributörernas årsförtjänst.

3 Regeringsrätten

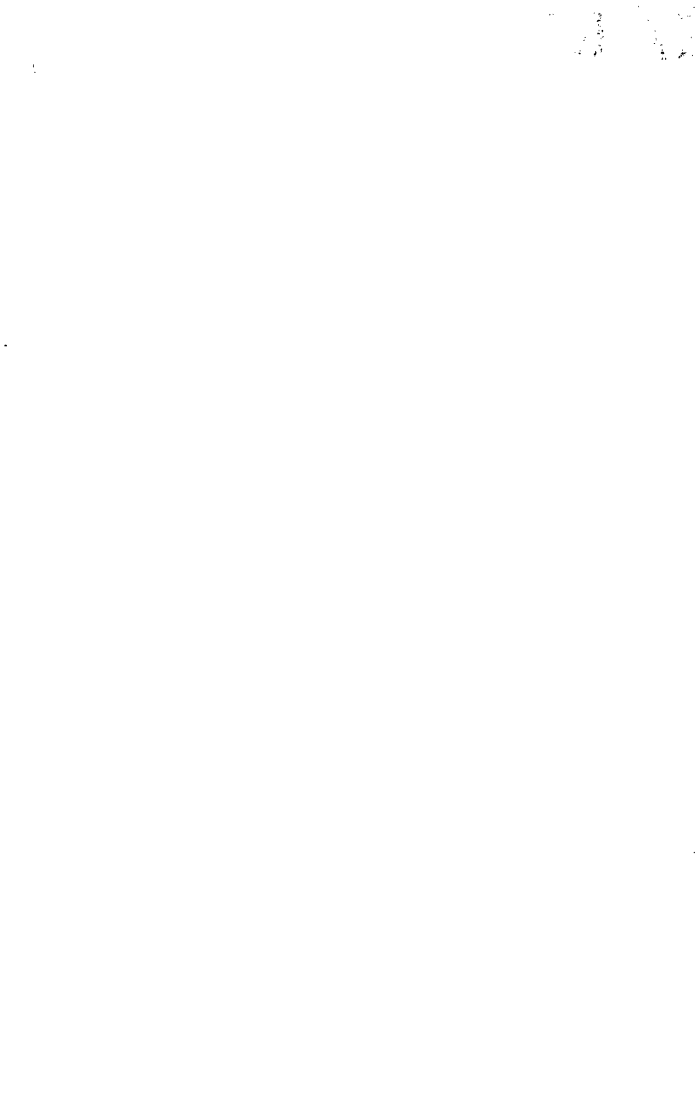
I besvär hos regeringsrätten yrkade bolaget sådan ändring i förhandsbeskedet att bolaget förklarades äga rätt till avdrag för hela kostnaden till trygghetsnämnden.

Den 17 januari 1979 beslöt regeringsrätten (Körlof, Lidbeck, Hellner, Brodén, Mueller) följande dom:

Den avgift, som bolaget enligt kollektivavtalet är skyldigt att utgiva till trygghetsnämnden, är att bedöma som en kostnad för personal anställd i bolagets rörelse, oavsett om avgiften belöper på fackligt ansluten eller annan personal. Bolagets betalningsskyldighet är ovillkorlig, och genom betalning av avgiften avhänder sig bolaget definitivt möjligheten att förfoga över det erlagda beloppet. Det får därför anses att varje års avtalsenliga avgift till trygghetsnämnden för bolaget utgör en på detta år belöpande och slutlig kostnad. Bolaget är således berättigat att vid inkomsttaxering åtnjuta avdrag för avgiften även i vad den avser sådana anställda som inte är fackligt anslutna.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet med vad som nu anförts.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:48