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 13 1984 – Årg. 14

Regeringsrättens dom den 4 oktober 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Fråga om viss verksamhet i utlandet (odling) skall anses som en gren (filial) av en i Sverige bedriven rörelse eller som en självständig rörelse

RSV/FB Dt 1984:32

Utkom från trycket den 31 maj 1985

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

A bedriver viss odlingsverksamhet i S-stad m fl platser under firma X. Huvudkontoret är beläget i S-stad. Verksamheten bedrivs huvudsakligen på jordbruksfastigheter men utgör inkomst av rörelse.

A avser att utöka verksamheten genom att arrendera mark i Frankrike. Verksamheten skall bedrivas av A personligen som en filial till X. Även enligt fransk rätt anses verksamheten bedriven av A personligen. Han behöver därför inte etablera verksamheten genom ett särskilt rättssubjekt och det fordras heller inte registrering i handelsregister eller motsvarande. Det är dock ett krav enligt fransk lagstiftning att filialen har separat bokföring. Gällande franska regler för denna filialbokföring överensstämmer i allt väsentligt med motsvarande svenska regler. Verksamheten måste registreras till mervärdeskatt i Frankrike.

A kommer att anställa fransk arbetskraft för driften av verksamheten. Den direkta ledningen kommer att utövas av arbetsledare på platsen.

All väsentlig administration kommer att utföras av personal på kontoret i S-stad. Den övergripande ledningen, innefattande bl a instruktioner, planering och kontroll, kommer att utövas i S-stad av A. Både han och annan personal från verksamheten i S-stad kommer emellertid att göra personliga besök på filialen ungefär varannan månad. Varje besök kan beräknas vara 4 – 10 dagar. Därutöver kommer givetvis täta kontakter att ske via telefon, telex och brev.

Alla råvaror och halvfabrikat som skall användas i verksamheten kommer att köpas in genom huvudkontoret i S-stad oavsett var de skall användas. Maskiner och besprutningsmedel kommer också att köpas in i Sverige genom huvudkontoret, medan viss del av gödningsämnen o dyl kommer att köpas separat i Frankrike.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

All försäljning av produkter från verksamheten kommer att ske genom huvudkontoret, även om viss del kommer att levereras direkt från Frankrike. Fakturering kommer att ske från S-stad för leveranser från Sverige, medan leveranser från filialen — oavsett om de går till Sverige eller till tredje land — kommer att faktureras därifrån. Anledningen till att man måste göra så är att leveranser av varorna enligt gällande tullbestämmelser måste åtföljas av ursprungshandlingar och bland dessa ingår faktura. Av produktionen i Frankrike kan 20–40 % beräknas komma att säljas till tredje land, en liten del kommer att säljas till Frankrike och resterande del kommer att levereras till Sverige. Filialen kommer att ha i huvudsak samma avnämare som den svenska verksamheten.

Alla leveranser av råvaror, halvfabrikat och färdiga produkter mellan huvudkontoret och filialen kommer att faktureras till marknadspriser oavsett i vilken riktning de går. Detsamma gäller leveranser från Sverige av maskiner, inventarier och förbrukningsmaterial. Man kommer inte att debitera filialen administrationskostnader.

Under de första åren kommer filialen att visa betydande underskott. Underskotten kommer huvudsakligen att utgöras av lönekostnader samt kostnader för råvaror och halvfabrikat. När inledningsskedet passerats och leveranser av färdiga varor kommit igång förväntas filialen ge betydande överskott.

För A:s beslut att eventuellt starta verksamhet i Frankrike är det därför av stor betydelse att avdrag kommer att medges honom för de underskott som kan beräknas uppkomma under inledningsskedet. Avgörande härvidlag är huruvida den i filialen bedrivna verksamheten kan anses ingå i samma förvärvskälla som den i S-stad bedrivna verksamheten.

A anhåller därför om förhandsbesked av innebörd att verksamhet som bedrivs i Frankrike på ovan angivna förutsättningar skall anses ingå i samma förvärvskälla som den i S-stad bedrivna verksamheten.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 29 april 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Enslöw, Gustafson, Nilsson, Vester, Jonsson) följande förhandsbesked.

Under de i ansökningen angivna förutsättningarna får den av A i Frankrike bedrivna verksamheten anses utgöra en självständigt bedriven rörelse. Nämnden förklarar därför att den i Frankrike bedrivna verksamheten inte ingår i samma förvärvskälla som den av A i S-stad bedrivna verksamheten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

Suppleanten Sandström var skiljaktig och anförde:

I ärendet föreligger inte tillräckligt material för en riktig bedömning av huruvida den i Frankrike bedrivna verksamheten skall anses utgöra en filial till det svenska företaget, dvs en osjälvständig del av det svenska företaget, eller en självständig förvärvskälla. Enligt min mening bör därför förhandsbeskedet ges det innehållet att, om verksamheten i Frankrike bedrivs under sådana förhållanden att den är att anse som en filial till den svenska rörelsen, rätt till avdrag för underskott i denna verksamhet föreligger vid inkomstbeskattningen i Sverige. Om verksamheten i Frankrike däremot kan anses vara självständigt bedriven föreligger inte rätt till avdrag för underskott i sådan verksamhet. Här kan hänvisas till bl a uttalanden i dubbelbeskattningssakkunnigas betänkande SOU 1962:59 s 208 och rättsfallen RÅ 1946 not Fi 141 och RÅ 1952 not Fi 148 samt RÅ 1969 not Fi 1242.

Nämndens sekreterare Wingren anförde följande till protokollet.

Med hänsyn till det samband som kommer att föreligga mellan den i Sverige och i Frankrike bedrivna verksamheten i vad avser gemensam ledning samt likheten i och samordningen av verksamheterna, får en rörelse anses föreligga.

Under angivna förhållanden får vid beräkningen av inkomsten i förvärvskällan de kostnader, som uppkommer i Frankrike och som inte täcks av intäkter i verksamhetsgrenen där, enligt vanliga regler för rörelsebeskattningen dras av från det överskott som kan uppkomma i verksamheten i Sverige.

Skulle underskott uppkomma i förvärvskällan i sin helhet vid inkomstberäkningen får jämlikt artikel 3 i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike och 74 § kommunalskattelagen jämfört med 46 § 1 mom första stycket samma lag avdrag inte göras från annan sökandens inkomst för den del av underskottet, som är hänförlig till det fasta driftstället i Frankrike.

Jag anser att förhandsbeskedet bort ha sagda innehåll.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att verksamhet som skulle bedrivas i Frankrike på i ansökan angivna förutsättningar fick anses ingå i samma förvärvskälla som den i S-stad bedrivna verksamheten.

Den 4 oktober 1984 beslöt regeringsrätten (Wieslander, Ericsson, Brodén, Voss) följande dom.

Regeringsrätten, som finner att den i ansökningen framställda frågan inte omfattar spörsmålet om avdrag för underskott i rörelse utomlands, bifaller besvären och ändrar det överklagade förhandsbeskedet i enlighet med det följande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

RSV/FB Dt 1984:32

Av upplysningar som lämnats i målet får anses framgå att mellan den verksamhet som A bedriver i Sverige och den i Frankrike planerade verksamheten kommer att föreligga ett inre sammanhang på grund av gemensam ledning samt huvudsaklig gemensamhet i fråga om inköp av förnödenheter för driften och försäljning av produkter. Med hänsyn härtill skall verksamheten i Frankrike, under de i ansökningen angivna förutsättningarna, betraktas som en gren (filial) av A:s rörelse i Sverige och sålunda vid taxering anses ingå i samma förvärvskälla som verksamheten i Sverige.

Regeringsrättens dom den 25 oktober 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1984:33

Utkom från trycket den 9 april 1985

Ränta på lån, som en medlem i en bostadsrättsförening tar upp hos föreningen för att betala grundavgiften för upplåtelse av bostadsrätt till en lägenhet i föreningens hus, har ansetts utgöra en sådan inte avdragsgill inbetalning som avses i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

När bostadsrättsföreningen X bildades valde en del hyresgäster att kvarstå som sådana och inte utnyttja sin möjlighet att förvärva en bostadsrätt. I samband med bl a byten av lägenheter hade fråga uppkommit om att upplåta några av de kvarvarande hyreslägenheterna med bostadsrätt. Bostadsrättsföreningen skulle härvid från ett uppkommet överskott om ca 300 000 kr låna ut ett belopp motsvarande grundavgiften till de nya medlemmarna i föreningen. Utlåningen skulle inte medföra att andra avgifter från medlemmarna i föreningen sattes ned. A avsåg att ta upp ett lån hos bostadsrättsföreningen för att förvärva en bostadsrätt och frågade om han vid inkomsttaxeringen ägde rätt att dra av den ränta som han skulle erlägga till föreningen på det upplånade kapitalet.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 7 oktober 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Gustafson, Nilsson, Heimer, Arvidson) följande förhandsbesked.

Om A under de i ärendet angivna omständigheterna tar upp ett lån hos bostadsrättsföreningen X utgör den ränta som han på grund härav betalar till föreningen en sådan gäldränta som är avdragsgill enligt 39 § 1 mom kommunalskattelagen (KL). Nämnden besvarar den i ansökningen ställda frågan i enlighet härmed.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

Ledamoten Enslöw var skiljaktig och anförde:

Det lån sökanden avser att ta upp hos bostadsrättsföreningen har direkt samband med bostaden och medlemskapet i föreningen. Enligt anvisningarna till 38 § punkt 2 andra stycket sista meningen KL får avdrag inte ske vid inkomstberäkningen för medlem eller delägare för inbetalningar till föreningen som är hänförliga till bostaden. Det enda undantaget är om utgiften är hänförlig till inkomstslaget rörelse.

Enligt min uppfattning borde nämnden ha uttalat att avdrag inte får ske under inkomst av kapital för den gäldränta som sökanden erlägger till föreningen.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att den av A till bostadsrättsföreningen erlagda räntan skulle utgöra för honom inte avdragsgill kostnad.

Den 25 oktober 1984 beslöt regeringsrätten (Wieslander, Hilding, Brodén) följande dom.

Av ansökningen framgår att A avser att ta upp ett lån hos bostadsrättsföreningen X för att därmed betala grundavgiften för upplåtelse av bostadsrätt till en lägenhet i föreningens hus. Under sådana förhållanden är den gäldränta som A i anledning av lånet skall betala till föreningen hänförlig till sådana inbetalningar, för vilka avdrag enligt punkt 2 andra stycket anvisningarna till 38 § KL ej är medgivet.

På grund härav förklarar regeringsrätten, med ändring av överklagade förhandsbeskedet, att A icke skall vara berättigad att under tid då han är medlem i föreningen och själv nyttjar lägenheten åtnjuta avdrag vid inkomsttaxeringen för gäldräntan till föreningen.

Regeringsråden Palm och Bouvin var skiljaktiga och ändrade inte riksskatteverkets förhandsbesked.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

Regeringsrättens dom den 20 december 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1984:34

Gränsen mellan byggnad och inventarium vid beräkning av avdrag för värdeminskning i hotellverksamhet

Utkom från trycket den 31 maj 1985

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

X ägde en hotellfastighet som skulle byggas till. Tillbyggnaden skulle uppföras i sex våningar och innehålla bl a 92 hotellrum med våtutrymmen. Genom förhandsbesked önskade X få klarlagt om de nedan under punkterna 1 – 5 angivna investeringarna var att hänföra till byggnad eller inventarium i avskrivningshänseende. Frågeställningen omfattade allt det material och samtliga de installationsarbeten som kunde hänföras till de angivna utrymmena.

1. VÅTUTRYMME

Varje rum förses med ett våtutrymme omfattande toalett, bad och dusch. Väggarna beklädes med kakel och golv med plastmatta. Utrymmet består av följande installationer och utrustningar.

- Vvs- och elinstallationer
- belysningsarmatur
- sanitetsporslin – toalett, badkar, handfat
- förkromat torkställ på vägg för handdukar
- dusch
- väggfast utrustning, såsom spegel, resningshandtag, toalettpappershållare, draperistång, handdukshängare, klädkrok, ölöppnare, tvålkorg, glashållare.

2. LEDNINGSDRAGNING FÖR BELYSNING I HOTELLRUM

Omfattar samtliga kostnader avseende elinstallationer för belysningsarmatur och vägguttag.

3. HISSAR

I byggnaden installeras två hissar. Båda dessa betjänar dels hotellets gäster och dels varubefordran. Varubefordran avser i första hand transport av linne och städutrustning. Dessa transporter är av en omfattande karaktär eftersom rummen städas och linne bytes dagligen. Följande installationer och utrustning ingår.

- Installationsarbete, inkl elinstallationer
- hisskorg i stål

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

— väggar och tak beklädes med plastlaminat
— golvet beklädes med mjuk matta
— armatur för indirekt belysning
— handledare av mattslipad rörprofil
— spegel av kristallspegelglas.

4. TVÄTTSTUGA

I gatuplanet installeras en tvättstuga för tvätt av hotellets linne. Väggar beklädes med kakel och golv med plastmatta. Följande installationer och utrustning ingår.

— Vvs- och elinstallationer
— tvättmaskiner med golvfundament
— torktumlare med golvfundament
— tvättho
— strykmaskin och mangel.

5. BASTU, POOL etc.

I källarplanet inrymmes bastu, pool/bubbelpool, omklädningsrum och solarium. I samtliga nedan beskrivna delar skall kostnader för vvs- och elinstallationer inkluderas.

5.1 Bastu

Utrymmet innehåller följande komponenter.

— Golv utföres i plastmatta
— väggar beklädes med kvistren abacchi samt glasparti i brösthöjd
— tak beklädes med kvistren abacchi
— lavar på golv är i asp
— bastuaggregat samt belysning i infälld ramp.

5.2 Pool och bubbelpool

Poolen är njurformad med en yta på drygt 40 kvm och försänkt och avtrappad med ett största djup på 1,6 m samt beklädes med färgat kakel. Den förses med lättmetallstegar och reningsanläggningar. Väggar utföres i puts (Kullaputs) och träpanel och golv utföres i konststen. Undertak utföres i aluminiumpanel. Allmänbelysning utföres tyristorstyrd med ljuspunkter på vägg. Ovanför blomsterarrangemang installeras uttag för punktbelysning. Anläggningen utföres i mycket hög klass, innebärande stora krav på ventilation och avfuktningsanläggning.

5.3 Omklädnings- och duschrum

Väggar beklädes med väv och målas, medan golvet förses med plastmatta. Väggar i dusch beklädes med färgat kakel. Övrig utrustning är dusch, tvålkoppar, sittbänkar av furu, värdeskåp på väggar samt klädkrokar. Vidare allmänbelysning och vägguttag.

5.4 Solarium

Väggar förses med väv och målas, medan golvet förses med plastmatta. Övrig utrustning är solarium och allmän belysning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

RSV/FB Dt
1984:34

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 4 maj 1984 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Enslöw, Vester, Gustafson, Nilsson, Sandström, Arvidson) följande förhandsbesked.

Enligt punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen inräknas inte i anskaffningsvärdet för en byggnad utgifter för sådana delar och tillbehör, som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål (byggnadsinventarier). Däremot inräknas i anskaffningsvärdet för byggnaden utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning för rörelseändamål som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar rörelseändamålet respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till rörelseändamålet. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

Vad först angår sådana delar som fungerar som golv, väggar, tak eller utgör fast och permanent beklädnad av dessa anser nämnden att de skall hänföras till byggnad, oavsett vilken typ av rörelse som bedrivs i byggnaden. Med denna utgångspunkt finner nämnden att samtliga de i ansökningen angivna fast anbringade vägg- och golvbeklädnaderna är att hänföra till byggnaden. Utgifter för material och arbete för dessa delar, liksom för pool, skall därför dras av enligt de för byggnad gällande reglerna.

De för belysning i hotellbyggnaden utförda installationsarbetena, inklusive elledningsdragning, är i huvudsak betingade av byggnadens allmänna funktion som uppehållsplats för människor. Utgifter för dessa installationer skall därför i sin helhet dras av enligt de för byggnad gällande reglerna. De två i hotellbyggnaden installerade hissarna får också anses tjäna nämnda syfte. Även de skall därför hänföras till byggnad.

Däremot får den utrustning som kan betraktas som egentlig inredning i våtutrymmen, omklädningsrum m fl utrymmen anses vara anskaffad för att direkt tjäna byggnadens användning för hotellrörelsen och skall således i avskrivningshänseende behandlas som inventarier. Därvid får som inventarier räknas i våtutrymmena bl a sanitetsgods och duschar med tillhörande vvs-installationer samt torkställ och annan fast utrustning, i tvättstugan bl a maskinutrustningen med fundament och vvs- och elinstallationer för maskinerna samt i övrigt bl a bastuaggregat och solarium.

Nämnden besvarar ansökningen i enlighet härmed.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att sanitetsgods och duschar med tillhörande vvs-installationer samt torkställ och annan fast utrustning i våtutrymmen skulle hänföras till byggnad i avskrivningshänseende och bolaget helt bifall till sin ansökan om förhandsbesked.

Den 20 december 1984 beslöt regeringsrätten (Wieslander, Delin, Palm) följande dom.

Regeringsrätten finner att, utöver vad som enligt nämndens mening skall hänföras till byggnadsinventarier, även pool samt kakel och annan golv- och väggbeklädnad i badrum, toaletter och andra av förhandsbeskedet omfattade utrymmen får hänföras till sådana inventarier.

Förhandsbeskedet ändras i enlighet med det anförda.

Regeringsrådet Widmark var skiljaktig och anförde:

> Vad bolaget anfört och yrkat anser jag inte böra medföra ändring av förhandsbeskedet. Taxeringsintendentens besvär ger anledning till följande synpunkter.
>
> Att en byggnad med rum som skall bebos av en eller ett par personer förses med toalettutrymme för varje rum motsvarar modern bostadsstandard. Inrättningar av detta slag betingas av byggnadens allmänna användning som uppehållsplats för människor liksom toalettutrymme i bostadslägenheter m m. Kostnader för sådana utrymmen kan därför inte i något fall anses vara hänförliga till rörelsebetingade byggnadstillbehör. Med hänsyn till det anförda bifaller jag taxeringsintendentens talan och ändrar förhandsbeskedet i enlighet därmed.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

Regeringsrättens dom den 28 december 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt 1984:35

Utkom från trycket den 31 maj 1985

Tre ägare till en jordbruksfastighet avsåg att sälja fastigheten och härefter återköpa bostadsbyggnaden och kringliggande mark. Härigenom skulle säljarna vid realisationsvinstberäkningen kunna tillgodoräkna sig s k fasta tillägg med 6 000 kr var. Lagen mot skatteflykt har inte ansetts tillämplig, eftersom det inte fanns tillräcklig grund för antagande att nämnda förmån utgjorde det huvudsakliga skälet för förfarandet

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A, B och C följande.

> Vi köpte år 1975 gemensamt jordbruksfastigheten K. Då vi nu har insett att vi inte kommer att driva jord- och skogsbruk på det sätt vi från början diskuterade har vi för avsikt att försälja fastigheten till en granne. Denne granne skall bli ägare av all produktiv mark och han har för avsikt att efter köpet återsälja bostadsbyggnaden med kringliggande tomt till oss. Skälet till att han förvärvar hela fastigheten och sedan återsäljer bostadsbyggnaden är att köparen skall stå för avstyckningskostnaderna och allt arbete i samband därmed samt att han därigenom omedelbart får lagfart till fastigheten vilket ger möjlighet till belåning och skogsavverkning. Om avstyckning skall göras först fördröjs dessa delar och köparen får då svårare att finansiera köpet samtidigt som vi säljare får extra besvär.
>
> I förarbetena till lag om skatteflykt anges som exempel på skatteflykt försäljning av hel fastighet och återköp av bostadsbyggnad. Det uppges att detta skulle vara ett kringgående av naturliga förfaringssättet och att tillvägagångssättet endast skulle vara tillkommet för att ge säljaren möjlighet att utnyttja 3 000 kronorsavdraget. Eftersom vi endast haft fastigheten sedan 1975 kan vi blott tillgodoräkna oss sex stycken 3 000 kronorsavdrag eller 18 000 kronor. Med tanke på avstyckningskostnader och annat är detta en relativt blygsam summa och denna avdragsmöjlighet har inte påverkat vår uppläggning av försäljningen. Vi anser inte att förfarandet är ett kringgående av den närmast till hands liggande lösningen. Utan detta är den lösning som passar oss tre säljare och köparen bäst. Då 3 000 kronorsavdraget dessutom numera är avskaffat bör förfaringssättet inte kunna strida mot lag om skatteflykt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

Vi hemställer om svar på frågan om vi vid en kommande realisationsvinstberäkning har rätt att tillgodogöra oss de fasta tilläggen eller om lag mot skatteflykt förhindrar detta.

Av handlingarna i ärendet framgick vidare följande. Fastigheten K hade förvärvats för 225 000 kr. Försäljningspriset för hela fastigheten var tänkt att uppgå till ca 500 000 kr och återköpspriset för byggnaden med tomt på ca 3 000 m² till ungefär 200 000 kr. Ansökningen avsåg tillämpningen av lagen (1980:865) mot skatteflykt i dess från och med den 1 mars 1983 gällande lydelse.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

(Den 26 augusti 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Berglöf, Blomqvist, Brissman, Enslöw) följande förhandsbesked.

Att en fastighetsägare avyttrar en fastighet med en därå uppförd bostadsbyggnad och sedan köper tillbaka bostadsbyggnaden med därtill hörande tomt har enligt hittillsvarande praxis inte föranlett att säljaren vid beräkning av realisationsvinst inte skulle få tillgodoräkna sig s k fasta tillägg om 3 000 kr per år enligt punkt 2 a tolfte stycket av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen. Med hänsyn härtill skulle sökandena — om lagen mot skatteflykt inte vore tillämplig på det tilltänkta förfarandet — vara berättigade att åtnjuta dessa fasta tillägg vid realisationsvinstberäkningen.

Vid den därefter uppkommande frågan om lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet anför nämnden följande.

Enligt 2 § lagen mot skatteflykt skall lagen tillämpas om följande tre förhållanden är för handen.

1. Den skattskyldige skall ha medverkat i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för honom.
2. Skatteförmånen skall med hänsyn till omständigheterna kunna antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet.
3. En taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Genom avyttringen syftar sökandena endast till att överlåta den för jord- och skogsbruk produktiva marken till köparen under det att de genom återköpet avser att obrutet disponera bostadsbyggnaden och till den hörande mark. De fasta tillägg, varom i ärendet är fråga, utgör sammantaget 18 000 kr för sökandena vid avyttring av den bebyggda fastigheten.

Enligt ett uttalande i prop 1980/81:17 s 27 f skulle för en tillämpning av lagen mot skatteflykt krävas, att den med förfarandet uppnådda skatteförmånen uppgick till åtminstone något tusental kronor vid transaktioner av engångskaraktär. Mot bakgrund av detta uttalande får det planerade förfarandet anses medföra en inte oväsentlig skatteförmån för sökandena.

Beträffande den under 2 ovan upptagna förutsättningen finner nämnden — även med beaktande av de av sökandena anförda skälen för det

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

planerade förfarandet — att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

Vad slutligen angår den under 3 ovan angivna förutsättningen framgår såväl av ordalydelsen av punkt 2 a tolfte stycket av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen som av förarbetena till detta lagrum (prop 1967:153 s 128 f), att avdrag för fasta tillägg skall medges endast vid försäljningar som omfattar byggnad. Eftersom sökandenas försäljning av hela fastigheten och det därpå följande återköpet av bostadsbyggnaden jämte tillhörande tomt i praktiken innebär en definitiv avyttring endast av marken, måste därför en taxering på grundval av förfarandet, dvs en taxering där avdrag för fasta tillägg medges, anses strida mot lagstiftningens grunder.

Sammanfattningsvis finner nämnden således att lagen mot skatteflykt är tillämplig på det tilltänkta förfarandet och besvarar ansökningen i enlighet härmed.

Ledamoten Rosén var skiljaktig och anförde:

> Jag delar i princip den uppfattning som majoriteten givit uttryck för. Det förfarande som sökandena avser att använda sig av vid fastighetsaffären är således även enligt min mening av den art att skatteflyktslagen i och för sig bör kunna bli tillämplig på detsamma.
>
> Enligt min mening bör emellertid förhandsbesked i detta ärende inte meddelas. Som skäl härför får jag anföra följande.
>
> Det i ansökningen beskrivna förfarandet — att först sälja hela fastigheten och därefter köpa tillbaka ett tomtområde med därpå uppförd bostadsbyggnad — innefattar enligt min mening i och för sig civilrättsligt giltiga rättshandlingar, vilka vid inkomsttaxeringen bör frånkännas sin åsyftade innebörd endast om skatteflyktslagens bestämmelser är tillämpliga.
>
> För att skatteflyktslagen skall bli tillämplig i detta fall erfordras bl a att förfarandet medför en icke oväsentlig skatteförmån. För att kunna avgöra om en icke oväsentlig skatteförmån erhålls genom det i ärendet planerade förfarandet skall jämförelse göras mellan å ena sidan storleken av den skattepliktiga realisationsvinst — och därmed storleken av den inkomstskatt — som skulle framräknas om enbart skogs- och jordbruksmarken såldes och å andra sidan storleken av den skattepliktiga realisationsvinst — och därmed storleken av den inkomstskatt — som skall framräknas om hela fastigheten säljs. Jämförelsen skall i detta fall således göras mellan å ena sidan storleken av den realisationsvinst som skulle beräknas om fastigheten med undantag av ett tomtområde om ca 3 000 m² jämte därå uppförd bostadsbyggnad skulle säljas för 300 000 (500 000 – 200 000) kr och å andra sidan storleken av den realisationsvinst som skall framräknas om hela fastigheten säljs för 500 000 kr.
>
> De köpeskillingar, 500 000 kr resp 200 000 kr, som nämns i ansökningen är emellertid inte intagna i några köpekontrakt eller ens i utkast till kontrakt. Köpeskillingarna är endast angivna i runda belopp. Det måste därför förutsättas att de faktiska

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

köpeskillingarna — om affären kommer till stånd — bestäms till högre eller lägre belopp än de i ansökningen angivna och/eller kommer att stå i annan relation till varandra.

Storleken av den skatteförmån som kan beräknas uppkomma eller om någon skatteförmån över huvud taget kommer att erhållas, om fastighetsaffären genomförs, kan därför inte med säkerhet bestämmas och detta bl a på grund av att summan av de fasta 3 000 kronorsbeloppen i detta fall uppgår till endast 18 000 kr. Förhandsbesked bör därför enligt min mening inte meddelas.

Ledamöterna Gustafson, Nilsson och suppleanten Jonsson var skiljaktiga och anförde:

Enligt 2 § lagen mot skatteflykt skall skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kunna antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet.

Skatteutskottet uttalade i sitt betänkande 1982/83:20 på s 13 bl a följande:

"Utskottet vill inte bestrida att den föreslagna lagstiftningen kan leda till vissa svårigheter i den praktiska tillämpningen när det gäller de fall då ett förfarande inte uteslutande är inriktat på att uppnå ej avsedda fördelar vid beskattningen utan där skattesyftet också är förenat med kommersiella eller privatekonomiska intressen. Svårigheterna sammanhänger bl a med att prövningen skall ske med utgångspunkt i en skattskyldigs avsikter med ett visst förfarande. Som lagrådet framhållit — och departementschefen har i allt väsentligt anslutit sig till lagrådets uttalanden om innebörden av klausulens rekvisit — bör bedömningar av den här arten göras med varsamhet. För att skatteförmånen skall anses som det huvudsakliga skälet till förfarandet torde böra fordras att förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen."

Förfarandet skall alltså bortsett från skatteförmånen framstå som praktiskt taget meningslöst.

Den aktuella fastigheten utgör i huvudsak en skogsfastighet. Köp av sådan fastighet finansieras ofta genom skogsuttag med åtföljande skogsavdrag. Förutsättningen för en sådan finansieringsform är att köparen blir omedelbar ägare till hela fastigheten utan att behöva avvakta ett avstyckningsförfarande avseende befintlig bostadsbyggnad med tillhörande tomt, för vilken han saknar intresse, och friskrivning av inteckningar som belastar hela fastigheten hos säljaren. Tidsutdräkten för sådana förfaranden är ofta en negativ faktor i köparens bedömning. Dessa motiv för det tilltänkta förfarandet har åberopats av sökandena.

Enligt vår mening har dessa skäl sådan tyngd att åtnjutandet av de fasta tilläggen — i synnerhet som dessa endast uppgår till 18 000 kr — inte kan anses ha utgjort det huvudsakliga skälet för det tilltänkta förfarandet. Vi anser därför att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A, B och C att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att lagen mot skatteflykt inte var tillämplig på det tilltänkta förfarandet.

Den 28 december 1984 beslöt regeringsrätten (Ericsson, Hilding, Brodén, Dahlman, Werner) följande dom.

I ansökningen begärde klagandena svar på frågan om de vid en kommande realisationsvinstbeskattning har rätt att tillgodogöra sig det årliga avdraget på 3 000 kr eller om lagen mot skatteflykt förhindrar detta.

Regeringsrätten finner i likhet med riksskatteverket att det av klagandena planerade förfarandet skulle komma att medföra en sådan skatteförmån som avses i 2 § punkten 1 i lagen mot skatteflykt. Enligt punkten 2 i samma paragraf skall emellertid för att lagen skall bli tillämplig skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kunna antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Av förarbetena till lagen (se prop 1982/83:84 s 21 och 44 samt SkU 1982/83:20 s 13) framgår att prövningen i detta hänseende skall ske med utgångspunkt i en skattskyldigs avsikter med ett visst förfarande. Enligt förarbetena torde för att skatteförmånen skall anses som det huvudsakliga skälet till förfarandet fordras att detta helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen.

Klagandena har som skäl till att köparen först skall förvärva hela fastigheten och sedan återsälja bostadsbyggnaden med kringliggande tomtmark anfört, att köparen skall stå för avstyckningskostnaderna och allt arbete i samband därmed samt att köparen därigenom omedelbart får lagfart på sitt fång, vilket möjliggör för köparen att finansiera köpet genom belåning av fastigheten och skogsavverkning. Om avstyckningen skall göras först, fördröjs enligt klagandena dessa åtgärder med påföljd att köparen får svårare att finansiera köpet samtidigt som klagandena som säljare får extra besvär. En avstyckning som sker senare kommer inte att belasta det rationella skogs- och jordbruket.

Vad klagandena sålunda anfört som skäl till det planerade förfarandet är av sådan art att det med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt i målet inte finns tillräcklig grund för att anta att förmånen av att få tillgodoräkna 3 000-kronorsavdrag, för envar av klagandena uppgående till 6 000 kronor, utgör det huvudsakliga skälet för förfarandet. Lagen mot skatteflykt är därför inte tillämplig.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

Regeringsrättens dom den 15 november 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Fråga om tillämpning av bestämmelsen i 35 § 1 a mom fjärde stycket kommunalskattelagen.

Företagsledare, som vid förvärv av egendom (aktier) från sitt företag erlägger endast en mindre del av den avtalade köpeskillingen vid förvärvstillfället som handpenning och återstoden vid en senare tidpunkt, har ansetts erhålla ett räntefritt lån från företaget

RSV/FB Dt 1984:36

Utkom från trycket den 13 juni 1985

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

A och B ägde 50 procent vardera av aktierna i X AB. Detta bolag ägde i sin tur 32 procent av aktierna i Y AB. Återstående aktier i Y AB ägdes direkt av A och B med 34 procent vardera. Genom ett köpeavtal upprättat år 1983 skulle A och B förvärva X AB:s aktier i Y AB för en köpeskilling som motsvarade aktiernas marknadsvärde. Marknadsvärdet skulle bestämmas utifrån Y AB:s bokslut per den 31 december 1983 och kunde beräknas uppgå till ca tio milj kr. A och B skulle under år 1983 erlägga en handpenning på ca 100 000 kr och den resterande delen av köpeskillingen först sedan 1983 års bokslut blivit reviderat och fastställt. — A och B önskade — såvitt nu är i fråga — förhandsbesked om det förhållandet att de inte erlade full likvid för aktierna förrän bokslutet hade reviderats och fastställts under 1984 innebar att de erhållit ett lån i strid mot bestämmelserna i 12 kap 7 § aktiebolagslagen (ABL).

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 18 november 1983 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Blomqvist, Brissman, Enslöw, Heimer) följande förhandsbesked.

A och B avser att vid utköp av X AB:s innehav av aktier i Y AB under 1983 erlägga en handpenning på ca 100 000 kr. Sedan bokslut för Y AB föreligger i maj 1984 kommer köpeskillingen att slutligt bestämmas och återstående likvid erläggas.

Nämnden finner att det planerade förfarandet att ej erlägga hela köpeskillingen vid förvärvet av aktierna i och för sig strider mot det s k låneförbudet i ABL men att förfarandet — om återstoden av köpeskillingen erläggs inom den tid som har angetts — inte skall föranleda någon

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

annan beskattning än att sedvanlig ränta på skillnaden mellan köpeskilling och handpenning skall hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för A och B.

Ledamoten Gustafson samt suppleanterna Alderin och Toftered var skiljaktiga och anförde:

> Den omständigheten att köpeskillingen inte i sin helhet erläggs vid avtalets ingående år 1983 utan till större delen först i samband med att aktierna tillträds i maj 1984 kan enligt vår mening inte medföra att sistnämnda del av köpeskillingen under mellantiden skall anses utgöra lån från bolaget till sökandena. Vi anser därför att nämnden som svar på frågan bort förklara att förfarandet inte föranleder någon beskattningskonsekvens för sökandena enligt 35 § 1 a mom fjärde eller sjätte stycket kommunalskattelagen (KL).

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A, B, X AB och Y AB att frågan skulle besvaras så att aktieförvärvet inte skulle föranleda någon beskattningskonsekvens enligt 35 § 1 a mom fjärde eller sjätte stycket KL.

Den 15 november 1984 beslöt regeringsrätten (Engblom, Voss, Palm) följande dom.

Det överklagade förhandsbeskedet innebär att det planerade förfarandet inte skall föranleda någon beskattningskonsekvens enligt 35 § 1 a mom sjätte stycket KL. Riksskatteverkets beslut har således i det hänseendet inte gått klagandena emot. Besvären skall därför i denna del inte tas upp till prövning.

Förutsättningarna för frågan är, sådana de angivits i ansökningen om förhandsbesked, att A och B genom köpeavtal förvärvar aktierna under 1983 och att handpenning erläggs före den 31 december 1983. Av handlingarna framgår att aktiernas marknadsvärde vid köpetillfället kan beräknas till 10 milj kronor och att handpenningen är 100 000 kronor. Vid dessa förhållanden får X AB anses lämna ett räntefritt lån till A och B till ett belopp som svarar mot skillnaden mellan det beräknade marknadsvärdet och handpenningen. Bestämmelserna i 35 § 1 a mom fjärde stycket KL är därför tillämpliga.

Regeringsrätten avvisar besvären såvitt de avser frågan om beskattningskonsekvenser enligt 35 § 1 a mom sjätte stycket KL och lämnar besvären i övrigt utan bifall.

Regeringsrådet Petrén var skiljaktig och anförde:

> Riksskatteverkets svar på sökandenas fråga innefattar två konstateranden dels att fråga är om ett penninglån enligt 12 kap 7 § ABL, dels att fråga är om ett icke räntebärande lån från ett fåmansföretag till dess ledare. Båda fallen regleras skattemässigt i 35 § 1 a mom KL i sjätte respektive fjärde stycket. Enligt min mening är båda dessa spörsmål föremål för regeringsrättens prövning i anledning av besvären.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

Lös egendom byter ej sällan ägare genom att parterna ingår avtal med klausul om kreditköp. Sådant avtal kan ha följande innehåll. Köparen förvärvar egendomen av säljaren till ett överenskommet pris. Äganderätten till egendomen övergår å köparen vid en viss tidpunkt, ofta avtalstillfället, då också köparen till säljaren erlägger en överenskommen handpenning i avräkning på köpeskillingen. Som säkerhet för den resterande delen av köpeskillingen som skall erläggas senast vid viss framtida tidpunkt behåller säljaren egendomen. Denna överlämnas till köparen först när hela köpeskillingen guldits. Har köpeskillingen inte erlagts vid den avtalade fristens utgång, återgår äganderätten till egendomen till säljaren. Handpenningen kan då stundom återbetalas till köparen men vanligare är i det angivna fallet att den behålls av säljaren. Vanligen gäller avtalet förvärv av någon vara, men också aktier torde i och för sig kunna överlåtas genom kreditköpsavtal av angivet slag.

Om i ett kreditköpsavtal säljaren är ett aktiebolag och köparen en ägare av aktier i detta bolag eller säljaren är ett fåmansbolag och köparen företagsledare i detta, uppkommer med hänsyn till reglerna i 12 kap 7 § ABL och 35 § 1 a mom KL frågan om kreditmomentet i avtalet innebär att säljaren (aktiebolaget eller fåmansbolaget) har beviljat köparen (aktieägaren eller företagsledaren) ett lån, till beloppet motsvarande den resterande köpeskillingen, för tiden mellan äganderättsövergången och betalningen av detta belopp.

Av motiven till 12 kap 7 § ABL (prop 1973:93 s. 133) framgår att varukrediter ej avses skola drabbas av låneförbudet i paragrafen. Genom att ordet "penninglån" brukas i lagtexten har lagstiftaren markerat att krediter lämnade i avtal av det slag som här behandlas normalt ej omfattas av stadgandet. Regeln i 35 § 1 a mom sjätte stycket KL kan då icke heller bli tillämplig på köpeavtal med kreditklausul.

I 35 § 1 a mom fjärde stycket KL anges att företagsledare i fåmansbolag skall, om han får ett räntefritt lån av företaget, uppta sedvanlig ränta som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. I köpeavtal med kreditklausul är den totala köpeskillingen vanligen bestämd med hänsyn till att en del av köpeskillingen kommer att erläggas först i framtiden. Ränta är därför inberäknad i själva köpeskillingen. Det ter sig därför oegentligt att i ett dylikt avtalsförhållande karaktärisera det av säljaren medgivna betalningsanståndet som ett räntebärande lån från säljaren till köparen. Om företagsledaren i ett fåmansbolag och fåmansbolaget med varandra ingår ett kreditköpsavtal av nu angiven typ kan därför inte den kredit som avtalet innefattar betecknas som ett lån i det aktuella lagrummets mening.

Den i frågan beskrivna transaktionen har följande innehåll. A och B står som köpare och X AB som säljare och den sålda egendomen utgöres av de av bolaget ägda aktierna i Y AB. Parterna ingår ett kreditköpsavtal under 1983 varvid en hand-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

penning om 100 000 kronor erlägges. Äganderätten till aktierna övergår från säljare till köpare under 1983. Den slutliga köpeskillingen skall bestämmas och betalas först under 1984, när bokslut föreligger i Y AB och värdet av dettas aktier kan bestämmas. Aktierna överlämnas till köparna först då full likvid erlagts.

Transaktionen får anses utgöra ett kreditköpsavtal av den art som ovan angivits. På de grunder som upptagits i det föregående skall avtalet icke anses innefatta något låneelement av det slag som föranleder beskattningsåtgärder enligt 35 § 1 a mom fjärde eller sjätte stycket KL.

Jag ändrar förhandsbeskedet i enlighet härmed.

Regeringsrådet Ericsson var skiljaktig och anförde:

Av de upplysningar sökandena lämnat om aktieförvärvet framgår inte klart omständigheterna vid övergången av äganderätten till aktierna från det säljande bolaget till de båda köparna. Upplysningar borde sålunda bl a ha lämnats hur köpeskillingen avsågs bli beräknad vid den tidpunkt i maj 1984 då affären skulle avslutas efter det att bokslutet blivit färdigt. Kännedom härom fordras för att den av sökanden ställda frågan skall kunna besvaras. Förhandsbesked hade därför inte bort meddelas av riksskatteverket i den förhandenvarande situationen. Jag undanröjer följaktligen det till frågan lämnade förhandsbeskedet.

Till utveckling av sin mening anförde regeringsrådet Petrén:

Målet gäller tillämpning av 35 § 1 a mom fjärde och sjätte styckena KL. Vad först gäller ABL:s förbud för ägare av aktie i visst bolag att upptaga lån av bolaget upprätthålles detta förbud genom en bestämmelse i 19 kap 1 § ABL om straff för den som överträder förbudet. En konsekvens av kriminaliseringen är att förbudet i ABL måste tolkas mot bakgrund av de principer som gäller för straffprocessen. Dels måste man hålla sig noga till ordalagen i brottsbeskrivningen och någon extendering av det straffbara området utanför den ram stadgandets lydelse anger får ej göras. Om således i brottsbeskrivningen anges att fråga skall vara om "penninglån", kan icke andra kreditformer som ej är att beteckna som penninglån föras in under den straffsanktionerade regeln. Dels måste, för att någon skall vara övertygad om att ha begått den brottsliga gärningen, full bevisning därom föreligga.

Överträdelse av förbudet i ABL har i KL gjorts till förutsättning för visst skatterättsligt ingripande. Det ligger nära till hands för skattedomstolarna att i sin rättstillämpning följa sina egna processuella regler enligt vilka beviskraven sätts lägre än i straffprocessen. Man nödgas där ofta bygga på antaganden om en ofta svårfångad verklighet som ej skulle godtas som bevisning i straffprocessen. Vidare kan man tillåta sig en relativt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

extensiv lagtolkning, t ex så att begreppet penninglån vidgas att omfatta även andra kreditformer än rena lån.

Resultatet av en utveckling som den skisserade blir att skattedomstolarna och de allmänna domstolarna kan väntas komma till olika resultat vid tolkningen av låneförbudet i 12 kap 7 § ABL. I skattemål läggs fast en tolkning, medan de allmänna domstolarna i brottmål kommer fram till en annan. En sådan olikformighet måste betecknas som olycklig.

Då den primära regeln i ABL tillhör de allmänna domstolarnas jurisdiktion, ter det sig naturligt att av skattedomstolarna vänta att de ej avlägsnar sig alltför mycket från den tolkning de allmänna domstolarna kan antas tillämpa.

Enligt min bedömning får det anses som uteslutet att en allmän domstol skulle fälla någon till ansvar enligt 19 kap 1 § ABL för brott mot 12 kap 7 § samma lag på grund av en kreditköpsaffär av det slag som sökandena beskriver i frågan. Skattedomstolarna bör då enligt min mening visa försiktighet och inte beteckna mottagandet av den ifrågavarande krediten som ett straffbart penninglån.

I motiven till 35 § 1 a mom KL behandlar departementschefen först överträdelse av låneförbudet enligt ABL och omedelbart därefter uppbärandet av en fingerad ränta betecknad som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet för det fall att en företagsledare upptagit ett lån utan ränta hos det av honom ledda fåmansbolaget (prop 1975/76:79 s. 92). Av sammanhanget att döma avses i momentets fjärde stycke (räntefingerandet) samma slag av lån som i sjätte stycket (låneförbudet i ABL). På båda ställena talas om att lämna "lån". I 12 kap 7 § ABL är dock fråga om allenast "penninglån". Det finns inte skäl antaga att lagstiftaren med ordet "lån" i fjärde stycket avser något annat än med samma ord i sjätte stycket där detta genom hänvisningen till ABL betyder "penninglån".

När det i de båda styckena talas om att lämna lån avses därmed en bestämd form av kreditgivning. Kredit kan emellertid lämnas också i andra former, t ex genom betalningsanstånd i samband med köp. Det går således icke att, såsom riksskatteverket synes mena i överklagade beslutet, sätta likhetstecken mellan beviljande av en kredit och lämnande av ett lån. Lån är en form av kredit men det finns också andra. Olikheten mellan lån och kreditköp framstår för övrigt tydligt just vad beträffar den faktor som är aktuell i fjärde stycket, nämligen uttagande av ränta. Ränta utgår normalt vid kommersiellt betingade lån men däremot i princip inte vid köpkrediter, där kreditfinansieringen sker på annat sätt än genom debitering av en formell ränta. En extendering av lånebegreppet i just detta stycke till att omfatta också kreditköpen innebär således att ränta fingeras i ett rättsligt sammanhang där ränta normalt ej förekommer. Utvidgningen framstår således även som sakligt ogrundad.

Bestämda invändningar måste resas mot en extendering av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

lagens tillämpningsområde utöver vad lagen ordagrant anger, då det gäller regler som för skatterättens del stadgar avvikelser i fråga om förfaranden som är civilrättsligt godtagna. Det är således helt i överensstämmelse med i Sverige gällande civilrättsliga regler att lämna räntefria lån. Att så sker torde de flesta människor uppleva som fullt naturligt i en rad situationer. Om man nu beträffande vissa slag av räntefria lån vill konstruera en skatterättslig fiktion om att räntan i själva verket uppburits och därpå efterskänkts till förmån för låntagaren, kan bestämmelserna härom inte ges vidare tolkning än vad de efter sin ordalydelse anger. Ett motsatt förfarande med extensiva tolkningar av sådana regler skulle medverka till att skapa osäkerhet i rättslivet.

En annan aspekt bör också observeras. Enligt lagen mot skatteflykt skall hänsyn icke tas till rättshandling som verkligen företagits, om den leder till en icke oväsentlig skatteförmån, under vissa i lagen angivna förutsättningar. I stället skall taxeringen ske som om den skattskyldige valt det närmast till hands liggande förfarandet. Tillämpade i förevarande mål skulle dessa regler innebära att man vid inkomsttaxeringen bortser från att aktieöverlåtelsen till största delen under en viss period finansierats genom ett betalningsanstånd och i stället förfara som om köparna under anståndstiden upptagit ett penninglån av säljaren.

Sedan lagen mot skatteflykt tillkommit och ett särskilt förfarande således anvisats för omföring av rättshandlingar som verkligen företagits till rättshandlingar som den skattskyldige i stället bort ha företagit, synes möjligheten för skattedomstolarna att, i syfte att uppnå en likformig och rättvis beskattning, företa en extensiv tolkning av skattereglerna ha minskat. En sådan bestämmelse torde icke böra tillämpas på ett sätt som innebär att man i angivet syfte går utöver dess ordalydelse utan i stället bör då en omprövning av den företagna rättshandlingen ske enligt lagen mot skatteflykt, förutsatt att denna i övrigt är tillämplig.

Enligt min bedömning tangeras den sist berörda frågeställningen med det svar riksskatteverket lämnat på frågan.

Tilläggas kan att syftet med lagstiftningen om beskattning av fåmansbolag var att skapa neutralitet i skattehänseende mellan olika företagsformer (prop 1975/76:79 s. 68–69). Att denna neutralitet skulle befrämjas av att regeln i förenämnda fjärde stycke utvidgas att gälla icke endast lån som lagtexten anger utan även andra kreditformer som anstånd med betalning av del av köpeskilling står icke klart för mig.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

Regeringsrättens dom den 28 december 1984 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Fråga om tillämpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt.

RSV/FB Dt 1984:37

Utkom från trycket den 27 juni 1985

Fastighet, som ingår i dödsbo och som ägts av den avlidne, tillskiftas efterlevande maka genom bodelning, varefter hon säljer den till övriga dödsbodelägare (barnen). Bl a vid beräkning av underlag för skogsavdrag har fastigheten, med tillämpning av lagen mot skatteflykt, ansetts förvärvad av barnen till hälften genom köp och till hälften genom arv

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

Fastigheten S ägdes av dödsboet efter D, vilket i fortsättningen skulle taxeras enligt bestämmelserna om handelsbolag. Delägare i dödsboet var efterlevande makan E samt sönerna F, G, H, I och K. Sönerna skulle förvärva fastigheten S enligt något av följande alternativ. Antingen skulle de utan samband med arvskifte köpa fastigheten av dödsboet med en femtedel vardera (alternativ A) eller skulle fastigheten tilldelas E genom bodelning, varefter sönerna skulle köpa fastigheten av henne med en femtedel vardera (alternativ B). Enligt båda alternativen skulle fastigheten överlåtas till sönerna för en köpeskilling som översteg fastighetens taxeringsvärde. Skälen till att fastighetsöverlåtelsen eventuellt skulle genomföras enligt alternativ B var att sönerna härigenom skulle få ett underlag för skogsavdrag och att efterlevande makan skulle få en ekonomisk kompensation för fastigheten. — Mot bakgrund av det anförda hemställdes om förhandsbesked såvitt avsåg följande frågor.

Förvärv enligt alternativ A

1) Hur stor del av köpeskillingen får läggas till grund för sönernas beräkning av skogsavdrag?
2) Enligt vilka bestämmelser skall dödsboets försäljning av fastigheten beskattas?

Förvärv enligt alternativ B

1) Hur stor del av köpeskillingen får läggas till grund för sönernas beräkning av skogsavdrag?
2) Enligt vilka bestämmelser skall E:s försäljning av fastigheten beskattas?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 9 mars 1984 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Blomqvist, Gustafson, Nilsson, Linderberg, Jonsson) följande förhandsbesked.

Enligt praxis gäller vid beskattningen i det fall då den, som på grund av arvsrätt är delägare i ett dödsbo, köper en fastighet av dödsboet och detta sker utan samband med arvskifte, att fastigheten anses förvärvad

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

genom dels arv, dels köp. Förvärvet anses därvid som arv till så stor del som motsvarar förvärvarens lott i dödsboet (jfr bl a RÅ 1981 1:76). Vidare gäller att den som genom bodelning i anledning av makes död tilläggs en fastighet anses ha förvärvat fastigheten genom detta fång i sin helhet även om han till övriga dödsbodelägare gett ut visst vederlag för att kunna tilläggas fastigheten. Det utgivna vederlaget lämnas utan avseende vid hans framtida inkomstbeskattning. Om han säljer den genom bodelning förvärvade fastigheten skall reglerna om beskattning av realisationsvinst tillämpas.

Vid medgivande av skogsavdrag gäller som huvudregel enligt punkt 7 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (KL) att fysisk person under hela den tid han innehar en fastighet får göra sådant avdrag med 50 procent av skogens anskaffningsvärde. Enligt punkt 8 av samma anvisningar utgör anskaffningsvärdet vid köp och andra onerösa fång enligt huvudregeln så stor del av vederlaget för fastigheten som skogsbruksvärdet utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet och vid annat förvärv det före förvärvet gällande anskaffningsvärdet.

Ersättning på grund av fastighetsavyttring utgör enligt punkt 5 av anvisningarna till 21 § KL inte i något fall intäkt av skogsbruk. Sådan ersättning beskattas, då fråga inte är om rörelse, enligt de regler som gäller för beskattning av realisationsvinst. Därvid är att märka att en överlåtelse till ett pris som överstiger fastighetens taxeringsvärde vid överlåtelsen, men som understiger dess verkliga värde, enligt praxis i sin helhet anses som en försäljning, på vilken realisationsvinstreglerna således skall tillämpas.

Mot bakgrund av det anförda gör nämnden följande bedömning.

Alternativ A

F:s, G:s, H:s, I:s och K:s lotter i dödsboet efter fadern D utgör för var och en av dem en femtedel av hälften av andelarna i dödsboet. De skall därför i enlighet med det ovan anförda vid köp av fastigheten S utan samband med arvskifte anses ha förvärvat hälften av sina andelar av fastigheten genom köp och hälften genom arv. Vid beräkning av anskaffningsvärdet till underlag för skogsavdrag vid den framtida inkomsttaxeringen skall en motsvarande uppdelning göras. Dödsboets realisationsvinst skall beräknas efter samma uppdelningsgrund och — med anledning av att de s k handelsbolagsreglerna är tillämpliga — beskattas hos dödsbodelägarna.

Alternativ B

Om E vid bodelning tilläggs fastigheten skall hon — oavsett om kompensation ges ut till de övriga dödsbodelägarna — anses ha förvärvat fastigheten genom bodelningen och, om hon därefter försäljer fastigheten till sönerna för ett pris som överstiger taxeringsvärdet, beskattas för realisationsvinst med anledning av försäljningen. Försäljningen kan därvid behandlas som om D skulle ha varit säljare av fastigheten. Alternativt kan andra ingångsvärden beräknas. Sönernas fång är ett köp och deras anskaffningsvärde vid beräkning av skogsavdrag skall — om lagen (1980:865) mot skatteflykt inte är tillämplig på förfarandet — bestämmas med utgångspunkt i köpeskillingen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

Ett förfarande enligt alternativ A föranleder såvitt gäller beräkningen av skogsavdrag en beskattning efter samma grunder som skulle ha blivit fallet om sökandena förfarit enligt de regler som i allmän lagstiftning anvisas för en bodelning och ett arvskifte. Sönerna hade då förvärvat hälften av sina andelar av fastigheten på grund av sin arvsrätt och — om de önskade förvärva äganderätten till hela fastigheten — kunnat köpa den del, som genom bodelningen tillagts modern. Jämfört med detta alternativ erhåller de genom förfarandet enligt alternativ B ett högre anskaffningsvärde vid beräkningen av skogsavdrag. Fråga uppkommer därför om det sistnämnda förfarandet medför att lagen mot skatteflykt blir tillämplig.

Enligt 2 § i nämnda lag skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, *om* rättshandlingen ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige, *om* skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet *och om* en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. För att lagen skall kunna tillämpas skall samtliga nämnda förutsättningar vara för handen.

Med hänsyn till det som upplysts i ärendet om skälen till det i alternativ B angivna förfarandet får de två först angivna förutsättningarna för tillämpningen av lagen anses uppfyllda. Vad gäller den tredje förutsättningen finner nämnden följande.

De förut nämnda reglerna för skogsbeskattningen utgår från den s k sambandsmetoden. Denna metod, som i huvudsak är en schablonmetod, bygger på framför allt två förutsättningar, dels att avverkningar av skog på en fastighet under innehavstiden skall träffas av beskattning endast i den mån de kan anses utgöra uttag av skogens avkastning, dels att avkastning av skog som avyttras tillsammans med marken helt beskattas inom ramen för realisationsvinstsystemet (jfr prop 1978/79:204 s 176).

Den första av de nämnda förutsättningarna enligt sambandsmetoden har inom regelsystemet utformats så att om en skogsfastighet har förvärvats genom ett oneröst fång såsom köp, anskaffningskostnaden för skogen enligt en schablonregel bestäms med utgångspunkt i vederlaget för fastigheten för att förhindra beskattning av kapitaluttag vid skogsavverkningen. Om fastigheten förvärvats genom ett benefikt fång såsom bodelning eller arv behåller förvärvaren det före förvärvet gällande ingångsvärdet, vilket i princip syftar till att det av tidigare ägaren nedlagda kapitalet bildar utgångspunkt vid beskattningen. Med en sådan ordning förhindras att benefika förvärv får till följd att värdeökningen på skogen före förvärvet undgår beskattning. Huruvida fastigheten skall anses förvärvad genom ett oneröst eller benefikt fång avgörs enligt de vanliga regler som gäller härför (jfr prop 1978/79:204 s 178).

Den andra förutsättningen enligt sambandsmetoden — att avkastning av skog som avyttras tillsammans med marken skall beskattas helt inom ramen för realisationsvinstsystemet — innebär bl a att även den skogstillväxt som skett fram till avyttringen men som inte har tagits ut på

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

fastigheten blir föremål för beskattning. Visserligen sker därvid normalt en lindrigare beskattning än om tillväxten beskattas vid den löpande inkomstbeskattningen i samband med uttag, men realisationsvinstbeskattningen har behållits inom systemet av bl a förenklingsskäl och för att underlätta rationaliseringar inom skogsbruket.

Enligt förarbetena till lagen mot skatteflykt skall en tillämpning av lagen aktualiseras i sådana fall där man finner att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat i den meningen att resultatet strider mot de berörda skattereglernas syfte såsom de kommit till uttryck genom uttalanden i förarbeten eller genom reglernas allmänna uppbyggnad och inriktning (jfr prop 1982/83:84 s 19).

E kommer genom bodelningen att bli ägare till fastigheten S och sönernas rätt till denna på grund av deras arvsrätt upphör därmed. Genom den efterföljande försäljningen till sönerna kommer den avkastning av skogen, som inte avverkats före avyttringen, att bli föremål för beskattning enligt realisationsvinstreglerna med köpeskillingen som utgångspunkt. Det beskattningsresultat som uppkommer på grundval av förfarandet medför inte att den avkastning som omfattas av sönernas förvärv undgår beskattning på ett sätt som inte är förutsett enligt de ifrågavarande reglerna. Det vederlag för skogen som ingår i köpeskillingen och som bildar utgångspunkt för beräkningen av den anskaffningskostnad som sönerna får använda för skogsavdrag motsvarar ett faktiskt vederlag för skogen i enlighet med reglernas konstruktion och sönerna erhåller inte en annan och förmånligare ställning än den som skulle ha gällt för en utomstående köpare av fastigheten.

Nämnden finner mot bakgrund av det anförda att ett förfarande enligt alternativ B inte kan anses strida mot grunderna för beskattningen av skogsinkomster och att således lagen mot skatteflykt inte är tillämplig på sökandenas förfarande. Nämnden förklarar att beskattning skall ske i enlighet med vad som ovan angivits under avsnitten *alternativ A* och *alternativ B.*

Ordföranden Berglöf samt ledamöterna Enslöw och Vester var skiljaktiga och anförde:

> Vi är ense med majoriteten i vad gäller den skatterättsliga bedömningen av det enligt alternativ A angivna förfarandet. Däremot anser vi att ett förfarande enligt alternativ B skall medföra att lagen mot skatteflykt skall tillämpas såvitt gäller brödernas rätt till skogsavdrag.
>
> E och hennes fem söner är delägare i dödsboet efter D och de grundar sin rätt till fastigheten S på giftorätt resp arvsrätt. Ett normalt förfarande vore således att de skiftade tillgångarna i dödsboet mellan sig genom en bodelning och ett arvskifte. Härigenom skulle E erhålla hälften av fastigheten och sönerna var sin femtedel av den andra hälften.
>
> I ansökan har angivits att sönerna önskar fortsätta driften av skogsbruket på fastigheten och förvärva äganderätten till hela fastigheten. Det naturliga i den situationen skulle vara att de efter en bodelning och ett arvskifte köpte moderns andel.
>
> Transaktionen över modern av hela fastigheten medför att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

hon utan att ha något eget intresse av äganderätten till denna kan bli skattskyldig för realisationsvinst även för den hälft som sönerna kunnat förvärva utan inkomstskattekonsekvenser vare sig för dem eller modern. Hon erhåller ingen förmån som inte skulle ha kunnat tillgodoses vid en normal bodelning. Förfarandet framstår därför som helt meningslöst om man bortser från sönernas förmånligare beskattning vid framtida uttag av skog på fastigheten.

Vid beräkningen av skogsavdrag görs i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL en åtskillnad mellan det fallet då skogsfastigheten förvärvats genom köp eller annat oneröst fång och det fallet då den förvärvats genom ett benefikt fång såsom t ex arv.

I det förra fallet blir den tidigare ägaren på grundval av vederlaget för fastigheten beskattad enligt realisationsvinstreglerna för den avkastning som inte genom uttag under hans innehavstid har kommit under beskattning. Vederlaget bildar därmed utgångspunkt för den nye ägarens rätt till skogsavdrag.

I det senare fallet övertar förvärvaren det vid förvärvet gällande ingångsvärdet. Härigenom avser man att upprätthålla den s k kontinuitetsprincipen, vilken i princip innebär att avkastningen av den förre ägarens skogskapital inte till någon del skall undgå beskattning genom äganderättsövergången. Detta får anses följa av att arvingen vid arv enligt allmänna regler inträder i den förre ägarens ställning beträffande den ärvda egendomen. Han förvärvar egendomen utan att utge någon egen prestation och detta är numera utgångspunkten också för den skatterättsliga bedömningen.

I följd av fadern D:s död har hans söner på grund av sin arvsrätt erhållit ett visst anspråk på hans efterlämnade kvarlåtenskap. Detta anspråk preciseras och realiseras först genom ett arvskifte men har uppkommit redan dessförinnan.

Genom att sönerna åstadkommer att deras förvärv av fastigheten i sin helhet blir ett köp undgår de vid skogsbeskattningen att träffas av de oförmånligare regler som ett fång grundat på deras ursprungliga arvsrätt till hälften av fastigheten skulle medföra. Att på detta sätt uppnå en lägre beskattning trots att fråga är om ett efter fadern övertaget fortsatt brukande av den hälft av fastigheten till vilken de redan genom arvfallet erhållit ett rättsligt anspråk kan inte anses förenligt med de grunder på vilka den ifrågavarande lagstiftningen vilar.

Vi anser därför att vid ett förfarande enligt alternativ B lagen mot skatteflykt är tillämplig såvitt avser beräkningen av skogens anskaffningsvärde efter det att F, G, H, I och K förvärvat fastigheten S.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att lagen mot skatteflykt skulle vara tillämplig på det av sökandena angivna alternativet B.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

RSV/FB Dt 1984:37

Den 28 december 1984 beslöt regeringsrätten (Ericsson, Widmark, Bouvin) följande dom.

Enligt punkten 8 första stycket anvisningarna till 22 § KL gäller att vid förvärv av fastighet genom köp, byte eller därmed jämförligt fång som anskaffningsvärde för skog och skogsmark skall anses så stor del av vederlaget för fastigheten som fastighetens skogsbruksvärde utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Har fastigheten förvärvats genom annat fång än de nyss nämnda — exempelvis arv eller bodelning — tillämpas som framgår av punktens tredje stycke den s k kontinuitetsprincipen. Denna innebär att vid förvärv av all skogsmark i den föregående ägarens förvärvskälla den nye ägaren övertar den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Enligt praxis tillämpas denna princip även i det fall att en arvsberättigad delägare i ett dödsbo köper en fastighet av dödsboet. I detta fall, som motsvarar alternativet A i ansökan om förhandsbeskedet, anses dödsbodelägaren ha förvärvat dödsboets fastighet dels genom arv, motsvarande arvslottens storlek, och dels genom köp. Realisationsvinsten för dödsboet och köparens anskaffningsvärde för skogen vid framtida inkomsttaxering bestämmes i enlighet härmed (jfr bl a RÅ 1981 1:76).

Målet gäller frågan huruvida lagen mot skatteflykt är tillämplig vid ett förfarande som avses i ansökningens alternativ B, något som innebär att änkan efter D vid bodelning tillskiftas hela fastigheten och därefter säljer den till sönerna. Resultatet av detta förfarande blir att sönernas förvärv av fastigheten i dess helhet blir ett köp.

Riksskatteverket har funnit såvitt avser alternativet B att de förutsättningar för tillämpning av lagen mot skatteflykt som anges i 2 § punkterna 1 och 2 i lagen är uppfyllda. Bodelningen jämte köpet innebär sålunda enligt verket ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för sönerna vid framtida skogsavverkning och denna förmån måste antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Verket har däremot inte ansett att förfarandet strider mot grunderna för aktuell lagstiftning (2 § punkten 3).

Hos riksskatteverket har sökandena angett två syften som skall uppnås med ett förfarande enligt alternativet B. Det ena syftet är att modern skall få full kompensation för det marknadsmässiga värdet av hennes hälft av fastigheten och det andra att sönerna efter köpet skall erhålla ett ingångsvärde på skogen baserat på köpeskillingen, dvs ett väsentligt högre skogsvärde än det som tillkommer dem i egenskap av arvingar. Vad angår det första syftet är det uppenbart att detta uppnås vid andra mera näraliggande sätt att förfara med egendomen än det i alternativet B, således i det fall att sönerna köper hela egendomen av dödsboet eller om de, efter en bodelning där modern får hälften av fastigheten, köper hennes andel liksom i det fall att hela fastigheten vid bodelningen tillskiftas sönerna, allt under förutsättning att köp respektive bodelning sker på grundval av fastighetens marknadsvärde. Endast genom alternativet B uppnås det andra syftet, nämligen att sönerna får tillgodoräkna sig ett avsevärt högre skogsvärde än eljest. Här bortses från den omständigheten att vid alternativet B modern ensam beskattas för realisationsvinsten vid fastighetsförsäljningen, vilken vinst, beräknad som om en-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

dast hälften av fastigheten sålts, fördelas på dödsbodelägarna vid ett förfarande enligt alternativet A.

I förarbetena till lagen mot skatteflykt har uttalats att lagen äger tillämpning bl a på transaktioner mellan närstående (prop 1982/83:84 s 22) samt att för lagens tillämplighet fordras att skattefördelarna träder i förgrunden på sådant sätt att transaktionen i övrigt framstår som mer eller mindre meningslös (prop s 21). Det måste antas att sönerna och deras mor har ett sammanfallande intresse av att uppnå det totalt sett förmånligaste beskattningsresultatet vid genomförandet av deras gemensamma avsikt att sönerna skall förvärva fastigheten i dess helhet. Förfarandet att tillskifta modern hela fastigheten vid bodelning och därefter sälja den till sönerna framstår som meningslöst om inte avsikten är den att åstadkomma en lindring av beskattningen av framtida skogsuttag från fastigheten.

Vad angår 2 § punkten 3 lagen — som innefattar kravet att förfarandet skall strida mot lagstiftningens grunder — uttalas i förarbetena (prop s 19) bl a följande. "En tillämpning av klausulen aktualiseras i sådana fall där man funnit att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat i den meningen att detta strider mot de berörda skattereglernas syfte såsom det har kommit till uttryck genom uttalanden i förarbetena eller genom reglernas allmänna uppbyggnad och inriktning. Är det fråga om en kringgåendetransaktion är läget i allmänhet det att vissa regler formellt sett är tillämpliga medan det materiellt sett framstår som riktigare att tillämpa andra regler. Det blir här en uppgift för rättstillämpningen att efter en sammanvägning av grunderna för de olika reglerna avgöra om en taxering på grundval av förfarandet och således enligt de regler som formellt sett är tillämpliga skulle strida mot lagstiftningens grunder. Är så fallet är det meningen att domstolarna i stället skall tillämpa de materiellt sett riktigare reglerna analogt. I kringgåendefallen är det således meningen att prövningen liksom enligt nuvarande klausul skall göras med ledning av grunderna för inte bara de regler som formellt sett är tillämpliga utan också de regler som har kringgåtts. Om grunderna för de olika reglerna är motstridiga får man pröva vilka grunder som bör ha försteg i den aktuella situationen."

Alternativet B medför att den förut nämnda bestämmelsen om beräkning av arvinges anskaffningsvärde för skog kringgås. Av betydelse i sammanhanget är att bestämmelsen som framgått har ansetts gälla även när dödsbodelägare köper fastighet från dödsboet. En i civilrättslig mening fullt godtagbar åtgärd har således inte ansetts utgöra hinder för tillämpning av den nämnda bestämmelsen rörande förvärv genom arv i anvisningarna till 22 § KL.

Sammanfattningsvis kan sägas följande. Delägarna i dödsboet efter D åstadkommer genom sitt förfarande enligt alternativet B att sönernas förvärv av fastigheten i dess helhet blir ett köp från modern. Härigenom undgår sönerna att vid skogsbeskattningen träffas av de med kontinuitetsprincipen förenade, för dem ofördelaktigare reglerna, som ett fång grundat på deras ursprungliga arvsrätt skulle medföra. Att på detta sätt uppnå en lägre beskattning kan inte anses förenligt med de grunder som den nämnda anvisningspunkten vilar på enligt vilka vid beräkning av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59

skogsvärde det skall göras en klar åtskillnad mellan onerösa och benefika fång (jfr prop 1978/79:204 s 46-48 och 52). Det förhållandet att realisationsvinsten vid förfarande enligt alternativet B kommer att beräknas med hänsyn till bl a hela försäljningssumman för fastigheten medför, i betraktande av innehållet i reglerna om sådan beskattning, inte annan bedömning. Regeringsrätten finner således att kravet i 2 § 3 punkten lagen mot skatteflykt är uppfyllt i detta fall.

Eftersom, såsom riksskatteverket funnit, även de två första villkoren i 2 § lagen är uppfyllda, är den tillämplig på alternativet B. Sönernas förvärv av fastigheten från modern skall anses ha skett till hälften genom arv och till hälften genom köp.

Med ändring av riksskatteverkets förhandsbesked och med tillämpning av 2 och 3 §§ lagen mot skatteflykt förklarar regeringsrätten att vid genomförande av alternativet B enligt ansökningen anskaffningsvärdet för skog och skogsmark till underlag för skogsavdrag vid den framtida inkomsttaxeringen skall för envar av bröderna bestämmas som om denne hade förvärvat sin andel av fastigheten till hälften genom köp och till hälften genom arv samt att moderns realisationsvinst på grund av fastighetsöverlåtelsen skall beräknas som om hon försålt endast hälften av fastigheten och sönerna förvärvat den andra hälften genom arv samt att köpeskillingen för fastigheten skall avse köp respektive arv enligt samma grunder.

Regeringsråden Hilding och Delin var skiljaktiga och anförde:

I målet får anses klarlagt att ett förfarande enligt alternativ B innebär en inte oväsentlig skatteförmån för bröderna och att för deras del skatteförmånen utgör det huvudsakliga skälet för förfarandet.

Härutöver krävs emellertid för tillämpning av lagen mot skatteflykt att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder (i detta fall reglerna om skogsbeskattning). I sagda hänseende framgår visserligen att det avsedda förfarandet kommer att för bröderna medföra ett högre ingångsvärde som underlag för skogsavdrag vid framtida inkomstbeskattning än om de erhållit fastigheten genom arv. Å andra sidan blir E med anledning av försäljningen — vilken förutsätts ske till marknadspris — beskattad för realisationsvinst. För beräkningen av denna gäller bl a att omkostnadsbeloppet skall minskas med tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag. Med hänsyn till skogsbeskattningsreglernas syfte och konstruktion framstår de olika tillvägagångssätten som skattemässigt neutrala. Vid angivna förhållanden och på de skäl i övrigt som riksskatteverket anfört finner vi att ett förfarande enligt alternativ B inte kan anses strida mot grunderna för lagstiftningen om skogsbeskattning.

På grund av det anförda lämnar vi besvären utan bifall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:59