

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Gåva av ambulans, särskilt forskningsavdrag**

Besvär av TI angående Aktiebolaget B:s inkomsttaxering 1975.

I sin självdeklaration 1975 tillgodoförde sig bolaget avdrag för bl a representation och forskning.

TN taxerade bolaget i enlighet med deklarationen.

Över TN:s beslut anförde TI besvär och anförde bl a följande: Vid taxeringsrevision hos bolaget hade framkommit att bolaget kostnadsfört värde av gåva med 32 000 kr, avseende en till polska sjukvårdsförvaltningen utan vederlag överlämnad ambulans. Sådan gåva kunde inte anses avdragsgill.

TI yrkade ändring av bolagets taxeringar även i andra hänseenden. Såvitt angick bolaget medgivet särskilt forskningsavdrag yrkade TI därvid att basavdraget skulle reduceras med anledning av att bolaget under beskattningsåret erhållit bidrag från Styrelsen för teknisk utveckling (STU) i form av avskrivning av lån med 1 471 000 kr. TI yrkade vidare att skattetillägg skulle påföras bolaget.

Bolaget anförde beträffande ambulansgåvan bl a: Gåvan var en kostnad av sådant slag som alla större företag måste göra om de ville vinna inträde på en öststatsmarknad. De av RSV meddelade anvisningarna avseende representation, som allmänna ombudet åberopade, var skrivna för svenska förhållanden men däremot icke för de speciella förhållanden, som rådde på en öststatsmarknad. Kostnaden för ambulansen stod i rimlig proportion till bolagets försäljning till Polen, som översteg 10 milj kr.

MKSR yttrade såvitt gällde gåvan: Utredningen i målet får anses visa att någon renodlad gåvoavsikt inte legat bakom överlämnandet av ambulansen till den polska sjukvårdsförvaltningen utan att syftet uteslutande varit att bibehålla och utveckla bolagets goda affärsförbindelser med Polen. Med hänsyn härtill får utgiften ifråga anses ha haft ett sådant omedelbart samband med verksamheten att den är att hänföra till driftkostnad i rörelsen. Ett medgivande av avdrag för utgiften kan därför inte anses oförenligt med grundsynen i de av riksskatteverket meddelade anvisningarna angående avdrag för representation och liknande ändamål. TI:s talan lämnas därför i denna del utan bifall.

Beträffande forskningsavdraget yttrade MKSR: Vad därefter angår den av TI yrkade reduktionen av det särskilda forskningsavdraget framgår av handlingarna i målet att STU före beskattningsåret utbetalat sammanlagt 2 100 000 kr till bolaget som skuldfört de erhållna beloppen, att beloppen utbetalats under villkor om återbetalning vid vinst på projektet, att bolaget under beskattningsåret efter överenskommelse med STU återbetalat 629 000 kr och att återstående 1 471 000 kr avskrivits. Den sålunda gjorda avskrivningen kan inte likställas med sådant bidrag för forsknings- och utvecklingsarbete varmed underlaget för särskilt forskningsavdrag skall mins-

kas enligt 4 § förordningen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt. TI:s talan i denna del lämnas därför utan bifall.

MKSR biföll TI:s talan i andra här ej aktuella frågor samt påförde bolaget skattetillägg.

TI fullföljde sin talan såvitt gällde ambulansgåvan och det särskilda forskningsavdraget.

Även bolaget anförde besvär i vissa hänseenden. Bl a yrkades att påfört skattetillägg skulle undanröjas.

KR i Sthlm lämnade TI:s besvär utan bifall och biföll bolagets besvär endast i så måtto att MKSR:s beslut att påföra bolaget skattetillägg undanröjdes.

I besvär hos RR yrkade TI att bolaget skulle vägras avdrag för gåvan av ambulans och anförde till stöd härför bl a: Som huvudregel gäller att avdrag ej medges för gåvor (20 § KL). Undantag från denna regel utgör gåvor i form av reklam och — i viss utsträckning — representation. Avdragsrätt på annan grund än representation torde inte i förevarande fall kunna komma i fråga. Kammarrätten delar skatterättens uppfattning att någon renodlad gåvoavsikt inte legat bakom överlämnandet av ambulansen till den polska sjukvårdsförvaltningen utan att syftet uteslutandets varit att bibehålla och utveckla bolagets goda affärsförbindelser med Polen. I grunden torde alla representations- och reklamgåvor ha ett sådant syfte. Även gåvor med affärsmässiga syften omfattas dock av begränsningarna i riksskatteverkets anvisningar. Den bortskänkta ambulansen ingår inte i bolagets egen produktion och kan inte heller på annat sätt anses bortgiven i reklamsyfte. Vad gäller mer värdefulla gåvor har i riksskatteverkets anvisningar tagits med avdragsrätt för sjösättningssmycken. Till grund för anvisningen på denna punkt torde ligga ett rättsfall (RÅ 1958 Fi 1403) avseende 1954 års taxering. Det däri medgivna avdraget på ca 28 000 kr avsåg dock smycken vid sammanlagt sex sjösättningstillfällen. Det var alltså — även om hänsyn tas till penningvärdenedgången — fråga om gåvor av betydligt mindre värde än i nu förevarande fall. Vad slutligen gäller frågan om gåvor i samband med exportaffärer får jag framhålla att riksskatteverkets anvisningar inte gör avdragsrätten beroende av sådana eller liknande omständigheter. — TI yrkade vidare att det särskilda forskningsavdraget skulle nedsättas.

Bolaget anförde bl a: Ifrågavarande ambulans överlämnades i samband med att bolaget avslutade sitt ventilationsbygge i Warszawas kongresshotell. Dåvarande verkställande direktören överlämnade bilen som var målad i bolagets färger blått och vitt och med bolagets namn på utsidan. Avsikten med gåvan var att vidmakthålla den affärsförbindelse som etablerats med fortsatt samarbete vad gällde sjukhusventilation. — TI har i sin besvärsskrivelse gjort en bedömning av avdragsrätten utifrån RSV:s anvisningar angående avdrag för representation och liknande ändamål. Det talas där om representation som en form av ”kommersiell gästfrihet”. Bolaget anser inte att dessa bör användas för att i förevarande sammanhang bedöma ifrågavarande avdragsrätt. I stället bör kostnaden för ambulansen ses som en driftkostnad av annat slag, nämligen i likhet med mellankommunala skatterättens motivering, i form av reklam. Såsom gåvan var utformad, med upplysning om bolaget riktat inte enbart till mottagarna av bilen, föreligger ingen större skillnad mot en annonsering avsedd för allmänheten.

RR lämnade TI:s talan såvitt avser det särskilda forskningsavdraget utan bifall och yttrade i övrigt.

Vad angår gåvan av ambulansen framgår av handlingarna i målet att bolaget, som driver rörelse i ventilationsbranschen, ej har till verksamhet att tillverka eller försälja ambulanser. Överlämnandet av ambulansen till den polska sjukvårdsförvaltningen är därför att anse som en ren representationsgåva. Utgifter för dylika gåvor är enligt anv punkt 1 andra stycket till 20 § KL att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten. Praxis är i detta hänseende restriktiv när, som i förevarande fall, fråga är om dyrbara gåvor.

Vad i målet förekommit leder ej till att utgiften för ambulansen kan betraktas såsom driftkostnad i bolagets rörelse. Kostnaden skall därför återföras till beskattning i enlighet med TI:s yrkande. (RR föredr. 17.2; dom 23.3.1982.)

*Anm.: Se RA 1964 ref 56 och 1969 not 305. Se även prop 1963:96 s 49.*

#### **Fastighetsförsäljning under konkurs — gäldenärs skattskyldighet?**

Besvär av Clary Z angående eftertaxering för 1975.

Clary Z var delägare till hälften i dödsboet efter sin man Ivar Z, som avled 1963. Dödsboet skiftades 1975. Clary Z försattes i konkurs 1972, vilken avslutades i juni 1976. Under beskattningsåret 1974 sålde dödsboet en fastighet.

TN påförde, med tillämpning av bestämmelserna om handelsbolag, delägarna i dödsboet taxering för bl a dödsboets inkomst av annan fastighet.

I framställning till LSR yrkade TI att Clary Z skulle eftertaxeras för bl a 23 743 kr, avseende hälften av realisationsvinst, som uppkommit vid försäljningen av dödsboets fastighet. — LSR biföll yrkandet om eftertaxering.

Clary Z anförde hos KR till stöd för sin talan att realisationsvinsten avsåg försäljning av en fastighetsdel som hon inte förfogat över eftersom andelen ingått i hennes konkursbo och att konkursboet tillgodogjort sig hela köpeskillingen.

KR i Sundsvall yttrade: Den realisationsvinst, varom i målet är fråga, har uppkommit genom att dödsboet efter Ivar Z, i vilket Clary Z var delägare, sålt en fastighet. För dödsboet tillämpades i enlighet med reglerna i 53 § 3 mom fjärde stycket KL bestämmelserna om handelsbolag, innebärande att del av nämnda inkomst togs till beskattning hos Clary Z. — Den omständigheten att Clary Z under beskattningsåret var försatt i konkurs kan icke föranleda till att hon ej skall på sätt som skett taxeras för nu ifrågavarande inkomst. — Förutsättningar för eftertaxering får anses föreligga på sätt LSR funnit. — KR lämnar besvären utan bifall.

Clary Z fullföljde sin talan hos RR, som gjorde ej ändring i KR:s dom. (RR föredr. 9.2; dom 1.3.1982.)

(En ledamot anförde till utveckling av sin mening: Realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet är i sin helhet skattepliktig. Skattskyldigheten åvilar den som vid avyttringen ägde fastigheten. — Om en fastighetsägare försätts i konkurs, ingår fastigheten i konkursboet. Detta innebär emellertid inte

att äganderätten till fastigheten övergått till konkursboet. Tillgångarna i boet ägs av konkursgäldenären, även om han inte kan förfoga över dem. Skattskyldighet för inkomst som uppkommer i samband med avvecklingen av gäldenärens tillgångar, bl a realisationsvinst vid fastighetsförsäljning, har inte heller ansetts åvila konkursboet (RÅ 1955 ref 21).

Frågan i målet gäller om en konkursgäldenär, som på sätt KR utvecklat skall anses äga del av en fastighet, likväl inte skall beskattas för realisationsvinst vid försäljning av fastigheten därför att gäldenären inte äger förfoga över vinsten. Om försäljningen har skett före konkursen men köpeskillingen har erlagts under konkursen bör någon tvekan inte kunna råda om att gäldenären är skattskyldig (jfr RÅ 1976 ref 170). Detsamma får anses gälla om försäljningen har skett och köpeskillingen har erlagts under konkursen. Vad en konkursgäldenär förvärvar genom eget arbete under konkursen är sålunda skattepliktig inkomst för honom, även om inkomsten helt eller delvis tillkommer konkursboet enligt bestämmelserna i 27 § andra stycket konkurslagen. Anledning saknas att behandla inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet på annat sätt. Det bör därvid också beaktas att om en gäldenärs fastighet utan konkursförfarande tas i anspråk av borgenärerna genom utmätning, blir gäldenären skattskyldig för uppkommen realisationsvinst trots att hela köpeskillingen används till betalning av fordringarna. Motsvarande förhållande kan uppkomma när en konkurs avslutas genom förlikning eller ackord. Gäldenärens skatterättsliga ställning bör inte vara förmånligare om realisationsvinsten uppkommer till följd av att fastigheten sålts under konkursen. — På grund av vad sålunda anförts är Clary Z som kammarrätten funnit skattskyldig för sin del av den ifrågakvarande realisationsvinsten.)

*Anm.: Se RÅ 1955 ref 21; 1976 ref 170 (Skattenytt 1955 s 247 och 1978 s 164) och RÅ 1979 1:81. Se även Ds Fi 1969:13; Bergström, Skatter och Civilrätt, s 249—260.*

#### **Fråga om bokslutsändring i samband med yrkande om förlustavdrag**

Besvär av TI angående Byggnadsaktiebolaget N & S:s inkomsttaxering 1977.

Bolaget yrkade i sin självdeklaration 1977 förlustavdrag med 3 600 kr vid taxeringen till statlig inkomstskatt och med 48 789 kr vid taxeringen till kommunal inkomstskatt, avseende förluster hänförliga till 1972—1975 års taxeringar, samt uppgav 70 kr att taxera till statlig inkomstskatt och 106 095 kr att taxera till kommunal inkomstskatt.

TN vägrade bolaget det yrkade förlustavdraget eftersom aktierna i bolaget — ett fåmansföretag — bytt ägare 1974.

Sedan bolaget erhållit underrättelse från TN om att den ifrågasatte att inte godkänna det yrkade förlustavdraget, inkom bolaget den 28 juni 1977 — efter det att TN avslutat taxeringsarbetet — till lokala skattemyndigheten med en

på grundval av ändrat bokslut nyupprättad deklaration. Bolaget hade därvid ökat nedskrivningen av fastigheter och pågående arbeten med 48 000 kr. Att taxera till statlig inkomstskatt uppgav bolaget 0 kr och att taxera till kommunal inkomstskatt 106 884 kr.

Den nya deklarationen överlämnades till vederbörande LSR och upptogs där som besvär över TN:s beslut.

TI avstyrkte bifall till bolagets talan samt yrkade i egna besvär dels att viss rättelse skulle göras på grund av felräkning vid den kommunala taxeringen, dels att bolaget skulle påföras skattetillägg enligt viss angiven grund.

LSR ogillade av anförda skäl bolagets talan men biföll TI:s yrkande.

Bolaget klagade hos KR och vidhöll sitt yrkande att ändringen i bolagets bokslut skulle godtas och att taxeringarna skulle bestämmas i enlighet med den nya deklarationen. Vidare yrkade bolaget befrielse från skattetillägget.

KR i Sthlm fann — efter en ingående analys av RN:s meddelande 1958 nr 3:1 och av rättspraxis — att ändringen av bokslutet skäligen borde godtas och att den nyupprättade deklarationen kunde läggas till grund för taxeringarna. — Beträffande frågan om skattetillägg fann KR att bolaget genom att inte upplysa om att samtliga aktier bytt ägare under 1974 lämnat oriktig uppgift som i och för sig borde medföra skattetillägg. Eftersom bolaget emellertid inte skulle åsättas beskattningsbar inkomst vid taxeringen till statlig inkomstskatt skulle inte skattetillägg utgå vid denna taxering. Vid den kommunala taxeringen hade den oriktiga uppgiften påverkat taxeringen med endast 789 kr. KR fann att detta belopp var att anse som ringa och eftergav därför skattetillägg vid denna taxering.

I besvär hos RR yrkade TI att RR måtte fastställa LSR:s beslut.

Bolaget, som motsatte sig bifall till besvären, yrkade i andra hand att kvittningsvis medges förlustavdrag med outnyttjat underskott vid 1976 års taxering, uppgående vid den statliga taxeringen till 63 978 kr och vid den kommunala taxeringen till 68 324 kr.

TI anförde i yttrande häröver bl a följande: Förlustavdrag avseende underskott vid 1976 års statlig taxering har medgivits vid 1978 och 1979 års statliga taxeringar. Underskottet vid 1976 års statliga taxering har därmed till fullo utnyttjats. Jag tillstyrker emellertid att bolaget vid taxering till kommunal inkomstskatt medges förlustavdrag avseende underskott vid 1976 års taxering med 48 000 kr. Den beskattningsbara inkomsten uppgår härefter till 3 670 kr vid taxering till statlig inkomstskatt och till 106 880 kr vid taxering till kommunal inkomstskatt. Skattetillägg bör därför påföras vid den statliga taxeringen på ett underlag av 3 600 kr.

RR yttrade: Bolaget har i 1977 års deklaration yrkat förlustavdrag med 3 600 kr vid taxeringen till statlig inkomstskatt och med 48 789 kr vid taxeringen till kommunal inkomstskatt avseende förluster hänförliga till 1972—1975 års taxeringar. Bolaget har härvid underlåtit att lämna uppgift om att aktierna bytt ägare under beskattningsåret 1974, varför rätt till förlustavdrag enligt 8 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst inte föreligger.

Bolaget får genom sin underlåtenhet att lämna upplysning härom anses ha lämnat oriktig uppgift i deklARATIONEN. Den i det nya bokslutet verkställda ytterligare nedskrivningen av värdet å fastigheter och pågående arbeten, 48 000 kr, har haft till syfte att nedbringa den höjning av deklarerad inkomst som annars skulle ha skett på grund av den oriktiga uppgiften. Vid angivna förhållanden kan bolaget inte anses berättigat att lägga det nya bokslutet till grund för taxeringen.

Däremot föreligger inte hinder mot att bifalla bolagets i RR kvittningsvis framställda yrkande om förlustavdrag avseende förlust hänförlig till 1976 års taxering, i vad gäller belopp som ännu ej utnyttjats som förlustavdrag. I enlighet med TI:s tillstyrkan medges bolaget därför förlustavdrag vid taxeringen till kommunal inkomstskatt med 48 000 kr.

Förutsättning föreligger att påföra bolaget skattetillägg, beräknat på ett underlag av 3 600 kr vid taxeringen till statlig inkomstskatt och 789 kr vid taxeringen till kommunal inkomstskatt.

Med hänsyn till beloppets ringa storlek bör skattetillägg efterges såvitt avser oriktig uppgift vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. Skäl för eftergift av skattetillägg i övrigt har inte visats föreligga.

På grund av det anförda bestämmer RR, med ändring av KR:s dom, taxeringen till statlig inkomstskatt till 3 600 kr och taxeringen till kommunal inkomstskatt till 106 880 kr beskattningsbar inkomst, samt påför bolaget skattetillägg vid taxeringen till statlig inkomstskatt med 50 procent av den inkomstskatt som belöper på 3 600 kr. (RR föredr. 23.2; dom 17.3.1982.)

(Två ledamöter av RR var skiljaktiga beträffande motiveringen och anförde: Bolaget har i sin deklARATION yrkat avdrag för förluster hänförliga till beskattningsåren 1971—1974, ehuru rätt till sådant avdrag ej funnits. Den höjning av bolagets taxeringar som föranleds av att avdraget vägras kan inte neutraliseras genom att bolaget i nytt bokslut ändrar sina bokslutspositioner. Det nya bokslutet kan därför inte läggas till grund för taxeringarna.)

*Anm.: Se Rå 1965 not 198, 1969 not 1306, 1969 not 1701 samt 1972 not 599. Se även SOU 1977:86, s 552—556; prop 1980/81:68, s 185—189.*

#### **Förmögenhetsbeskattning — skuldavdrag för förpliktelse på grund av upplåtelse av rätt till grustäkt**

Besvär av Marianne G angående förmögenhetstaxering 1976.

RR yttrade bl a:

Marianne G och statens vägverk har den 10 maj 1974 ingått ett nyttjanderättsavtal, enligt vilket vägverket mot ett engångsbelopp av 400 000 kr erhållit rätt att ”för all framtid” uttaga grus från en på fastigheten Fillinge Storgård 3:4 belägen fyndighet. Statens vägverk har under beskattningsåret 1974 fullgjort sin skyldighet enligt avtalet genom att till Marianne G utge hela ersättningsbeloppet. Grustäkten har vid upplåtelse tillfället beräknats omfatta totalt

125 000 kubikmeter grus, varav vägverket den 31 december 1975 uttagit omkring 52 650 kubikmeter. I vägverkets lagerbokhållning har det i täkten den 31 december 1975 kvarvarande gruset bokförts till ett värde av 226 828 kr 20 öre.

Enligt 2 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt utgörs skattepliktig förmögenhet av kapitalvärdet av den skattskyldiges i 3 § 1 mom samma lag angivna tillgångar i den mån detta kapitalvärde överstiger kapitalvärdet av den skattskyldiges skulder. Lagen innehåller inte någon allmän definition av begreppet skuld och inte heller i förarbetena finns någon sådan definition. I 5 § lagen finns dock speciella föreskrifter avseende skulder. Av intresse i detta mål är särskilt föreskrifterna om villkorliga skulder i paragrafens tredje stycke. Enligt dessa berättigar en borgensförbindelse ej till avdrag innan betalningsskyldighet har inträtt. Andra villkorliga skulder är inte heller avdragsgilla.

Tillämpade på till exempel ett köpeavtal eller ett nyttjanderättsavtal torde nämnda föreskrifter om villkorliga skulder innebära bl a att, så länge ena partens prestationsskyldigheter enligt avtalet är beroende av att motparten fullgör sina skyldigheter enligt avtalet, någon avdragsgill skuld inte föreligger (jämför K G A Sandström: Om förmögenhetsskatt samt beskattning av inkomst av kapital, s 211 och även s 155 ff angående det skatterättsliga fordringsbegreppet). I en situation av angivet slag motsvaras den villkorliga skuld som kan sägas åvila den ena parten av hans likaledes villkorliga fordran på motparten. Men så snart den ena parten fullgjort sina förpliktelser enligt avtalet blir den andra partens förpliktelser enligt avtalet ovillkorliga. I detta läge blir föreskriften om att villkorliga fordringar ej är avdragsgilla icke längre tillämplig. På den avtalspart, vars förpliktelse blivit ovillkorlig genom att motparten fullgjort sin prestation enligt avtalet, vilar då en mot tillgångarna avdragbar skuld. Om exempelvis säljaren vid ett kontantköp eller ett kreditköp avlämnat godset till köparen, blir den oguldna köpeskillingen för denne en avdragsgill skuld. På motsvarande sätt blir den förpliktelse att leverera godset som åvilar säljaren, när köparen betalat köpeskillingen i förskott, en avdragsgill skuld.

Marianne G:s förpliktelse att låta statens vägverk uttaga grus från hennes fastighet har blivit ovillkorlig genom att vägverket erlagt engångsersättningen. Verket har därmed fullgjort sin skyldighet enligt nyttjanderättsavtalet. Förbudet i 5 § tredje stycket lagen om statlig förmögenhetsskatt mot avdrag för villkorliga fordringar saknar därmed tillämplighet i målet.

Vid bedömning av vad som skall anses utgöra skuld enligt 2 § lagen om statlig förmögenhetsskatt torde även lagens föreskrifter om tillgångar kunna tjäna som ledning. Regelmässigt och där ej annat anges bör det vara så att det som för en person bedöms som en skattepliktig fordran för den prestationsskyldige utgör en avdragsgill skuld. Här kan beaktas att "rätt till skogsavverkning å annans mark samt rätt till stenbrott och dylikt" utgör en skattepliktig tillgång enligt 3 § 1 mom c) lagen om statlig förmögenhetsskatt. I analogi härmed kan statens vägverks rätt till grustäkt uppfattas som en tillgång och Marianne G:s däremot svarande förpliktelse att tillhandahålla vägverket grus som en skuld enligt den i 2 § lagen om statlig förmögenhetsskatt brukade terminologin.

Beaktande kräver vidare föreskriften i 4 § lagen om statlig förmögenhetsskatt att fastighet skall upptagas till taxeringsvärdet vid beskattningsårets utgång. Den skulle nämligen kunna tänkas utgöra hinder mot att medge avdrag för Marianne G:s förpliktelse att utge grus som för skuld (jämför Carsten Welinder: Beskattning av inkomst och förmögenhet, del 2, sjunde upplagan, 1981, s 120 not 1). Föreskriften utsäger emellertid endast att en fastighet i sig skall som tillgång tas upp till taxeringsvärdet. Den har inte avseende på de förpliktelser som fastighetsägaren personligen åtagit sig i samband med sitt fastighetsinnehav. Sålunda åtnjuter varje fastighetsägare avdrag för lånat kapital som han nedlagt i fastigheten såsom för skuld. Förpliktelsen att låta vägverket uttaga grus åvilar Marianne G personligen och utgör en skuld av liknande art.

I rättspraxis finns ett begränsat antal avgöranden angående innebörden av begreppet skuld vid tillämpning av 2 § lagen om statlig förmögenhetsskatt. Dessa avgöranden är svårtolkade och delvis motstridiga. Som skuld har godtagits kapitalvärdet av förpliktelser att i framtiden utge vissa bestämda belopp (RÅ 1963 ref 13 och 1970 Fi 80—84). Avser förpliktelsen fullgörande av framtida prestationer som är beloppsmässigt svårbestämbara, har praxis intagit en restriktiv hållning (RÅ 1952 Fi 390 och 1968 Fi 2227). Förpliktelse att för erhållen brandsättning återuppföra byggnad på jordbruksfastighet har ej ansetts som skuld (RÅ 1957 Fi 1020 och 1973 Fi 1065). Skogsägares fordran på likvid för upplåten avverkningsrätt har ansetts utgöra skattepliktig tillgång för skogsägaren (RÅ 1958 Fi 1833 och 1974 A 1193). Frågan huruvida skogsägarens skyldighet att tillhandahålla de med avverkningsrätten avsedda träden utgjort en avdragsgill skuld har däremot, såvitt handlingarna utvisar, inte blivit belyst i dessa mål.

På grund av det anförda och då den principiella utgångspunkten för bestämmande av vad som är skuld enligt 2 § lagen om statlig förmögenhetsskatt bör vara allmänna civilrättsliga grundsatser finner regeringsrätten att Marianne G:s ovillkorliga förpliktelse att tillhandahålla statens vägverk grus vara en skuld som vid beräkning av hennes skattepliktiga förmögenhet skall avdragas från hennes tillgångar. Skuldens kapitalvärde kan på grunder som angivits i det föregående uppskattas till 200 000 kr. (RR föredr. 30.3; dom 3.6.1982.)

(Två ledamöter av RR ville vägra skuldavdrag och anförde:

Enligt det mellan Marianne G och statens vägverk den 10 maj 1974 ingångna nyttjanderättsavtalet har vägverket mot ett engångsbelopp av 400 000 kr erhållit rätt att "för all framtid" uttaga grus från en på ovannämnda fastighet belägen fyndighet. — Den förpliktelse att utge grus från fastigheten, som enligt avtalet åligger Marianne G, är inte av den art att den enligt 2 § första stycket lagen om statlig förmögenhetsskatt skall beaktas såsom skuld vid beräkning av skattepliktig förmögenhet.)

*Anm.: Se RÅ 1952 not 390; 1957 not 1020; 1958 not 1833; 1960 not 162; 1963 ref 13; 1968 not 2227; 1970 not 80—84; 1973 not 1065; RÅ 1974 A 1193. Se vidare K G A Sandström, Om förmögenhetsskatt samt beskattning av inkomst av kapital s 155 f, 211 f; Welinder, Beskattning av inkomst och förmögenhet, Del 2, 7 uppl 1981, s 120 not 1; jfr SOU 1979:32, s 335 f; prop 1979/80:40, s 88, 89; SkU 1979/80:17, s 54, 55.*

**Vid moderbolags taxering för koncernbidrag från dotterbolag i annan kommun har moderbolagets förlust som andelsägare i handelsbolag hänförs till särskild förvärvskälla.**

Besvär av allmänna ombudet för mellankommunala mål angående Svenska Dagbladet AB:s inkomsttaxering 1976.

Svenska Dagbladet Aktiebolag (i det följande benämnt moderbolaget) bedrev under det aktuella beskattningsåret tryckerirörelse i Stockholm dels i det egna bolaget och dels som andelsägare i Handelsbolaget Svenska Dagbladets Aktiebolag & Co. Moderbolaget mottog 4 900 000 kr i koncernbidrag från dotterbolaget Förlagsaktiebolaget Tifa, som bedrev tryckerirörelse i Malmö och Stockholm. Koncernbidraget bokfördes som intäkt i moderbolagets rörelse. Handelsbolagets rörelse visade förlust. Moderbolagets andel av förlusten utgjorde 1 164 880 kr. Moderbolaget lämnade handelsbolaget ett bidrag motsvarande sin andel av förlusten. Bolaget bokförde bidraget som en kostnad i den egna rörelsen. Bolaget redovisade i sin deklaration ingen taxerad inkomst.

RR yttrade: Av handlingarna i målet framgår att moderbolaget bedrev tryckerirörelse i Stockholm dels i det egna bolaget och dels som andelsägare i handelsbolaget. Moderbolaget mottog koncernbidrag från dotterbolaget, som bedrev tryckerirörelse i Malmö och Stockholm. Moderbolagets rörelse utvisade, medräknat koncernbidraget 4 900 000 kr, ett överskott om sammanlagt 5 199 504 kr. Moderbolagets andel av förlusten i handelsbolaget utgjorde 1 164 880 kr.

Frågan i målet gäller om förlusten i handelsbolaget vid moderbolagets taxering skall redovisas i den av moderbolaget bedrivna rörelsen eller i en särskild förvärvskälla.

Handelsbolag utgör enligt 53 § 2 mom KL och punkt 9 av anv till nämnda paragraf — i motsats till vad som gäller i fråga om aktiebolag — ej särskilt skattesubjekt. Handelsbolagets vinst eller förlust beskattas direkt hos andelsägarna och beskattningen sker oberoende av om vinsten eller förlusten överförs till andelsägarna eller kvarstår i handelsbolaget. Reglerna för beskattning av handelsbolag skiljer sig härigenom på ett grundläggande sätt från vad som gäller för aktiebolag.

Även om moderbolaget och handelsbolaget driver verksamhet av samma slag måste med hänsyn till skillnaderna i principerna för beskattning av handelsbolag och aktiebolag moderbolagets andel av förlusten i handelsbolaget anses hänförlig till en särskild förvärvskälla. Till följd härav äger moderbolaget enligt bestämmelserna i 46 § 1 mom KL endast avräkna underskottet i handelsbolagets rörelse från den del av moderbolagets inkomst av rörelse som skall beskattas i Stockholm.

Moderbolaget har från dotterbolaget i Malmö erhållit ett koncernbidrag om 4 900 000 kr. Då endast en relativt obetydlig del av dotterbolagets vinst be-

skattats i Stockholm här koncernbidraget medfört, att inkomst i icke oväsentlig mån redovisats i annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats, om koncernbidrag inte lämnats. Vid sådant förhållande skall enligt 57 § 3 mom KL såsom beskattningsort för skälig del av moderbolagets inkomst gälla den kommun, där dotterbolaget skulle ha utgjort skatt för inkomsten, om koncernbidrag inte lämnats.

- På grund härav och då dotterbolagets skattepliktiga inkomst av rörelse i Stockholm utgör, efter den fördelningsgrund bolaget tillämpat, 225 936 kr, skall  $(4\,900\,000 - 225\,936 = ) 4\,674\,064$  kr beskattas i Malmö.
- Vid avräkning av underskottet i handelsbolagets rörelse uppkommer inte någon för moderbolaget vid taxeringarna till statlig och kommunal inkomstskatt i Stockholm skattepliktig inkomst.

Med bifall till besvären och med ändring av kammarrättens dom bestämmer regeringsrätten moderbolagets taxering till kommunal inkomstskatt i Malmö kommun till 4 674 060 kr, taxerad och beskattningsbar inkomst. (RR föredr. 24.2; dom 22.3.1982.)

*Anm.: Se RÅ 1976 ref 60, RÅ 1978 1:80. Se vidare Geijer m fl. Skattehandbok Del I, 8 uppl 1977, s 674; Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, s 192—211, 361, 362; Skattenytt 1981, s 368 (Melz).*

#### **Ackumulerad inkomst vid försäljning av djur och inventarier — fördelningstid**

Besvär av TI angående A:s inkomsttaxering 1977 (ackumulerad inkomst).

A drev jordbruk åren 1956—1976. Han hade redovisat inkomsten härav enligt bokföringsmässiga grunder fr o m 1975 års taxering och dessförinnan enligt kontantmässiga grunder. Vid försäljning under 1976 av djur och inventarier i samband med jordbruksdriftens upphörande uppkom en vinst å 73 031 kr, varav 69 852 kr belöpte på djur och 3 179 kr på inventarier.

A hemställde hos LSR att vinsten å 73 031 kr såsom ackumulerad inkomst skulle fördelas på taxeringsåren 1968—1977.

TI tillstyrkte bifall till framställningen på så sätt att vinsten fördelades på tre år, eftersom A redovisat inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder först fr o m 1975 års taxering.

LSR yttrade: Då det inte kan anses som uppenbart att inkomsten hänförs till kortare tid än den tid A bedrivit jordbruket beslutar LSR bifalla framställningen och fördela den ackumulerade inkomsten på tio år.

TI yrkade hos KR att den ackumulerade inkomsten skulle fördelas på tre år och androg bl a:

A hade redovisat inkomsten av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder från och med 1975 års taxering. Enligt sista meningen i sjätte stycket punkt 1 av anv till 1 § lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst skulle, om det framstod som uppenbart att inkomsten hänförs till kortare tid än den skattskyldige bedrivit jordbruket, inkomsten anses

hänförlig till denna kortare tid. Den dolda reserven i lager motsvarades av vid inkomsttaxering utnyttjad möjlighet att redovisa värdet av utgående lager till lägre belopp än dess anskaffnings- eller återanskaffningsvärde. Vinsten vid försäljning av inventarier hade uppkommit genom att värdet av inventarierna nedskrivits i snabbare takt än dess faktiska värdeminskning. Dessa möjligheter till avdrag genom nedskrivning av värdet av lager och inventarier hade förelegat endast under de år, som bokföringsmässiga grunder tillämpats. Den ackumulerade inkomsten hade sålunda uppkommit genom att dessa nedskrivningar vid upphörandet av jordbruket hade framtagits till beskattning. Vidare hade ifrågakommande inkomster över huvud taget inte varit skattepliktiga i inkomstslaget jordbruksfastighet under den tid kontantprincipen tillämpats. Vid sådana förhållanden framstod det som uppenbart att den ackumulerade inkomsten hänförelse sig endast till den tid jordbruket redovisats enligt bokföringsmässiga grunder.

KR i Sthlm yttrade: Enligt anv till 1 § lagen om ackumulerad inkomst punkt 1 sjätte stycket skall ifrågakommande inkomst anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige bedrivit jordbruket. Framstår det som uppenbart att inkomsten hänförelse sig till kortare tid skall inkomsten dock anses hänförelse till denna kortare tid. Detta undantag från den förstnämnda schablonregeln skall enligt uttalande i lagens förarbeten (prop 114/1962 s 93) tillämpas om särskilda omständigheter föreligger.

I målet är upplyst att A redovisat inkomst av jordbruksfastigheten sedan 1956, att han t o m beskattningsåret 1973 redovisat jordbruket enligt kontantprincipen, att han fr o m den 1 jan 1974 övergått till bokföringsmässig redovisning enligt lagen 1972:742 om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i KL (1928:370) samt att han sålt jordbruksfastigheten den 30 mars 1976 och i samband därmed upphört med jordbruksdriften.

Den omständigheten att A övergått från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning av jordbruksinkomsten enligt de i ikraftträdandelagen (1972:742) meddelade bestämmelserna bör i och för sig ej vara avgörande för bedömningen av frågan om fördelningstidens längd. Ej heller eljest föreligger i målet sådana särskilda omständigheter som medför att det framstår som uppenbart att den ackumulerade inkomsten hänförelse sig till annan tid än det antal år som A bedrivit jordbruket. A har innehaft företaget sedan mitten av 1950-talet men skatteberäkning för ackumulerad inkomst kan ske för högst tio år.

KR fastställer den av LSR gjorda skatteberäkningen.

En ledamot av KR anförde bl a. Den i målet ifrågakommande ackumulerade inkomsten 73 031 kr avser ostridigt dels upplöst dold reserv vid 1976 års ingång i lager av djur 69 852 kr och dels intäkt utöver bokfört värde vid försäljning av inventarier 3 179 kr. Möjlighet till avdrag genom nedskrivning av värdet av lager och inventarier har förelegat för A endast under beskattningsåren 1974—1976, då han redovisat inkomsten av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Den ackumulerade inkomsten bör därför fördelas på tre år.

I besvär hos RR yrkade TI att den ackumulerade inkomsten i sin helhet skulle fördelas på tre år eller att av den ackumulerade inkomsten 69 852 kr skulle fördelas på tio år och 3 179 kr skulle fördelas på tre år. TI förordade

därvid, att RR bestämde skatteberäkningen enligt det sistnämnda alternativet.

RR: ej ändring. (RR föredr. 10.2; dom 10.3.1982.)

Anm.: Se RÅ 1959 ref 8 (Skattenytt 1959 s 321), 1975 not Aa 589; RÅ 81 1:9 samt SOU 1961:56, s 81, 105—107, 110; prop 114/1962 s 74, 92—93; BevU 1962:47, s 33.

### Fråga om uppskovsbelopp när ersättningsfastighet är byggnad på redan innehavd mark

Enligt 35 § 2 mom tredje stycket KL i lydelse, som var tillämplig i här refererade mål (SFS 1976:343), får uppskov med beskattning av realisationsvinst åtnjutas när skattskyldig, som är fysisk person, avyttrat schablontaxerad fastighet om realisationsvinsten uppgått till minst 15 000 kr och tillika överstiger 10 procent av vad den skattskyldige erhållit för fastigheten efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Enligt 2 § första stycket lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst i här tillämplig lydelse (SFS 1976:344) kan skattskyldig, som avyttrat en fastighet, få uppskov för den vinst som belöper på byggnaden, om den skattskyldige avser att utföra ny-, till- eller ombyggnad på mark som han äger eller förfogar över för att därigenom erhålla en byggnad jämförlig med den som funnits på den avyttrade fastigheten.

#### A. Besvär av TI angående makarna S:s inkomsttaxering 1978.

Makarna S, som ägde vardera hälften av villafastigheten Kyrkbyn 28:15, sålde fastigheten enligt köpekontrakt den 1 juli 1977. I ansökan hos LSR om uppskov med beskattning av uppkommen realisationsvinst med anledning av fastighetsförsäljningen anmäldes som ersättningsfastighet nybygge på fastigheten Kyrkbyn 28:23, vilken fastighet makarna sedan tidigare ägde hälften vardera.

Beträffande den försålda fastigheten upplystes att vederlaget efter avdrag för försäljningskostnader uppgick till 193 950 kr, att realisationsvinsten för hela fastigheten utgjorde 36 487 kr, varav hälften eller 18 243 kr belöpte på vardera maken, samt att det vid 1978 års taxering gällande taxeringsvärdet var 90 000 kr, varav markvärde 20 000 kr och byggnadsvärde 70 000 kr.

Vid bestämmandet av den vinst som belöpte på byggnaden använde parterna olika metoder. TI gjorde två särskilda realisationsvinstberäkningar, en för mark och en för byggnad, samt hänförde förbättringskostnaderna och de fasta 3 000 kr-avdragen i sin helhet till byggnaden. Härvid uppkom realisationsvinst med 2 263 kr. Då denna vinst inte uppgick till 15 000 kr eller 10 procent av försäljningspriset med avdrag för kostnader kunde uppskov enligt taxeringsintendentens uppfattning ej medges. Makarna å sin sida beräknade vinsten så att den på hela fastigheten belöpande realisationsvinsten 36 487 kr fördelades på mark och byggnad efter förhållandet mellan fastighetens aktuella taxerade mark- och byggnadsvärden. Med stöd av denna beräkning hänförde makarna  $(70/90 \times 36\,487) = 28\,378$  kr till byggnaden.

Det upplystes vidare att kostnaden för den nyuppförda byggnaden på fastigheten Kyrkbyn 28:23 utgjorde 223 000 kr.

LR yttrade: Den på vardera maken belöpande andelen av den skattepliktiga realisationsvinsten kan med ledning av föreliggande utredning beräknas till 18 243 kr. — Då den på vardera maken belöpande andelen av vinsten sålunda överstiger 15 000 kr och 10 procent av på varje make belöpande andel av försäljningspriset efter avdrag för försäljningskostnader, föreligger förutsätt-

ningar för uppskov med beskattning av den del av vinsten som belöper på den sålda byggnaden. — Parterna har redovisat skilda modeller för beräkning av hur stor del av vinsten som belöper på den sålda byggnaden. — Hinder föreligger inte att tillämpa den av makarna S åberopade beräkningsgrunden. — LR medger var och en av makarna S uppskov tills vidare med beskattning av 14 189 kr av vinsten 18 243 kr.

I besvär hos KR yrkade TI att LR:s beslut om uppskov skulle undanröjas och gjorde därvid gällande att endast 2 263 kr av realisationsvinsten belöpte på byggnaden.

KR i Sundsvall yttrade: Skäl för annan bedömning än LR gjort föreligger inte. KR lämnar besvären utan bifall.

I besvär hos RR fullföljde TI sin talan.

RR yttrade, efter att ha redogjort för vissa här ovan angivna omständigheter i målet: Till bedömande uppkommer först frågan huruvida överlåtelsen av Kyrkbyn 28:15 uppfyller de i 35 § 2 mom andra och tredje styckena KL angivna förutsättningarna för tillämpning av lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Enligt nämnda lagrum får uppskov med beskattning av realisationsvinst åtnjutas när skattskyldig, som är fysisk person, avyttrat schablontaxerad fastighet om realisationsvinsten uppgått till minst 15 000 kr och tillika överstiger 10 procent av vad den skattskyldige erhållit för fastigheten efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Med hänsyn till storleken av den på vardera maken belöpande delen av realisationsvinsten och vederlaget beträffande den försålda fastigheten får i fråga om båda makarna anses föreligga de förutsättningar avseende fast belopp 15 000 kr och procentuellt belopp som gäller för att uppskovslagen skall vara tillämplig.

Vid denna bedömning uppkommer frågan om storleken av det belopp med vilket uppskov skall medges.

I uppskovslagen i dess betydelse vid 1978 års taxering (SFS 1976:344) föreskrivs bl a följande. Uppskov med beskattning av realisationsvinst kan, då skattskyldig avyttrar bebyggd fastighet, erhållas för den vinst som belöper på byggnaden, om den skattskyldige avser att utföra nybyggnad på mark som han äger eller förfogar över för att därigenom erhålla en byggnad jämförlig med den som funnits på den avyttrade fastigheten (2 § första stycket). I den mån vederlag, till vilket realisationsvinsten hänför sig, efter avdrag för försäljningskostnader, motsvarar eller understiger det för ersättningsfastigheten utgivna vederlaget, anstår frågan om beskattning av realisationsvinsten till dess ersättningsfastigheten avyttras (4 § tredje stycket).

För en beräkning av den realisationsvinst som belöper på byggnaden på försåld fastighet kan flera metoder användas. Dessa ger olika resultat beroende på omständigheterna i det enskilda fallet såsom förhållandet mellan fastighetens taxerade mark- och byggnadsvärden, hur nedlagda förbättringskostnader

fördelar sig på mark och byggnad etc. Uppskovslagens lagtext ger inte något besked om vilken metod som bör användas för beräkningen. Någon ledning ges inte heller i lagens motiv.

Lika med underinstanserna finner RR att en fördelning av den på hela fastigheten belöande realisationsvinsten med hänsyn till förhållandet mellan de taxerade mark- och byggnadsvärdena bör godtas. Makarna S får på grund härav anses ha rätt till uppskov med beskattning av realisationsvinst enligt vad dessa instanser har medgivit.

RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 9.2; dom 25.2. 1982.)

B. Besvär av O. angående inkomsttaxering 1977.

O sålde den 12 november 1976 sin villafastighet Kräftburen 2. I ansökan hos LSR om uppskov med beskattning av uppkommen realisationsvinst med anledning av fastighetsförsäljningen anmälde O som ersättningsfastighet nybyggnad på fastigheten Kräftburen 1, som han ägde sedan tidigare.

Beträffande den försälda fastigheten upplystes att vederlaget efter avdrag för försäljningskostnader uppgick till 315 250 kr, att realisationsvinsten utgjorde 59 177 kr samt att det vid 1977 års taxering gällande taxeringsvärdet var 125 000 kr, varav markvärde 60 000 kr och byggnadsvärde 65 000 kr.

Vid bestämmande av den vinst som belöpte på byggnaden använde parterna skilda metoder. Sälunda beräknade TI vinsten till  $(65\ 000/125\ 000 \times 59\ 177) = 30\ 772$  kr. O beräknade vinsten till 52 763 kr enligt följande: O hade år 1968 förvärvat den fastighet, stadsägan 17971, från vilken Kräftburen 2 avskilt. Stadsägan hade 1971 taxerats till 85 000 kr. Härav föll 38 000 kr på marken och 47 000 kr på byggnad. Detta innebar att ca 45 procent av det totala taxeringsvärdet avsåg mark. Köpeskillingen för stadsägan 17971 var vid förvärvet år 1968 135 000 kr. Mot bakgrund härav kunde markvärdet vid förvärvet beräknas till 60 750 kr. Inklusivt uppräkningsstalet för 1977 hade markvärdet stigit till 108 135 kr. Detta motsvarade ett pris om 48 kr 25 öre per kvm. De 708 kvm som Kräftburen 2 omfattade betingade således 34 163 kr. Realisationsvinsten på marken borde alltså anses utgöra  $34\ 163/315\ 250 \times 59\ 117$ . Resterande del av realisationsvinsten, 52 763 kr, föll alltså på byggnaden.

LR yttrade: O förvärvade 1968 stadsägan 17971. Av tillgängliga handlingar framgår att markarealen uppgick till 2241,8 kvm vid förvärvstillfället. År 1974 såldes från stadsägan ett markområde omfattande omkring 700 kvm och bildades av resterande del i samband med avstyckning 1976 tomterna Kräftburen 1 och Kräftburen 2. Den bebyggda tomten Kräftburen 2, till vilken i målet ifrågasatt realisationsvinst är hänförlig, såldes 1976 och påbörjade O uppförandet av en byggnad på fastigheten Kräftburen 1. Produktionskostnaden för sistnämnda byggnad överstiger såvitt framgår av handlingarna i målet vederlaget för den sålda fastigheten Kräftburen 2. — Parterna är ense om att fastigheten Kräftburen 1 skall betraktas som ersättningsfastighet för den sålda fastigheten, Kräftburen 2 och därjämte även ense om att uppskov med beskattning av realisationsvinsten skall begränsas till att endast avse den del av vinsten som belöper på byggnaden. LR delar parternas uppfattning och föreligger även i övrigt förutsättningar för uppskov. — Parterna har olika uppfattningar om hur den del av realisationsvinsten som belöper på

byggnaden skall beräknas. Båda är ense om att fördelningen skall ske med utgångspunkt från åsatta taxeringsvärden. O hävdar för sin del att de värden som 1971 åsatts stadsägan 17971 efter viss omräkning skall läggas till grund för beräkningen medan TI för sin del gör gällande att fördelningen bör ske med beaktande av de värden som åsatts fastigheten Kräftburen 2 vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. — I avsaknad av tillförlitligare beräkningsgrund får fördelningen av realisationsvinsten ske med hjälp av åsatta taxeringsvärden. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering åsattes fastigheten Kräftburen 2 ett taxeringsvärde av 125 000 kr, varav markvärde 60 000 kr och byggnadsvärde 65 000 kr. Det åsatta värdet avses motsvara 75 procent av fastighetens marknadsvärde vid 1975 års ingång och har inte gjorts gällande att totalvärdet eller de däri ingående delvärdena felaktigt bestämts. Enligt LR:s bedömning måste en värdering som gjorts endast omkring två år före försäljningen av fastigheten bättre återspegla markens respektive byggnadens värde vid försäljningstillfället än de värden som åsatts stadsägan 17971 år 1971 innan fastigheten Kräftburen 2 bildats. O:s ansökan skall därför bifallas på sätt TI tillstyrkt och skall uppskov med beskattning av realisationsvinsten medges med ett belopp av 30 772 kr.

O klagade hos KR och anförde: I målet var fråga om att fastställa värdet av byggnad respektive mark på ett så säkert sätt som möjligt. Parterna var ej ense om att taxeringsvärden i och för sig borde ligga till grund för beräkningen. O hade emellertid funnit sig ha visst stöd för sin uppfattning om den reella fördelningen av värdet mark — byggnad genom att åberopa taxeringsvärden på det sätt han gjort. Vid genomgång av markprisnivån inom det område där Kräftburen 2 var belägen hade O erfarit att tomtpriserna vid försäljningen åren 1974—1978 varierat mellan lägst 30 000 kr år 1974 avseende en avstyckning från stadsägan 19971 och högst 145 000 kr avseende en tomt i ett annat kvarter.

TI bestred ändringsyrkandet och anförde bl a följande. Kräftburen 2 var belägen i ett attraktivt område i kommunen. Det torde därför ha varit helt omöjligt att vid ett köp på öppna marknaden ha kunnat förvärva ett markområde där med byggnadsrätt till det av O angivna priset 34 163 kr. — Man använde sig i olika avseenden, både skatterättsligt och civilrättsligt, av åsatta taxeringsvärden och det framstod som naturligt att i ett fall som detta utgå från det värde som låg närmast i tiden.

KR i Gbg yttrade, såvitt nu är i fråga: Som LR funnit bör fördelningen av realisationsvinsten på mark och byggnad ske med hjälp av de värden som åsatts fastigheten Kräftburen 2 vid 1975 års allmänna fastighetstaxering, som vunnit laga kraft. Uppskov med beskattning av realisationsvinsten skall därför medges med den på byggnaden belöpande delen eller 30 772 kr. Vad O anfört i KR ger ej anledning till ändring av denna bedömning. — KR bifaller ej besvären.

O gick vidare till RR som ej gjorde ändring i KR:s dom. (RR föredr. 9.2; dom 25.2. 1982.)

*Anm.: Se RÅ 1976 ref 86 (Skattenytt 1977 s 310). Se även prop 1975/76:180, s 139—140, 146, 148; prop 1978/79:54, s 26, 28—29; Roos, Reavinst Fastigheter, s 108, 119.*

### **Skattskyldighet för stiftelse — främjande av vård och uppfostran av barn genom stöd åt idrott**

Besvär av X Bollklubb angående förhandsbesked.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked i taxeringsfråga anförde en fotbollsförening, i fortsättningen benämnd X Bollklubb, bl a följande: Föreningen är en ideell förening inom idrottsrörelsen. Föreningens A-lag i fotboll spelar för division IV. Föreningen har en stor ungdomsverksamhet. Föreningen avser nu att bilda en fond (stiftelse) som skall kallas X Bollklubbs Ungdomsfond. Fonden skall vara en stiftelse med egen styrelse och stadgar. Ändamålet för fonden skall vara att premiera, stimulera och uppmuntra medlemmar i X Bollklubbs olika ungdomslag t o m junioråldern (högst 18 år). Fondens årliga avkastning skall utdelas som premier till enskilda medlemmar eller ungdomslag enligt ovan. Medel till fonden skall insamlas genom gåvor och bidrag från såväl medlemmar som allmänheten. Speciella sportsliga insatser som ledarskap och gott kamratskap skall vara avgörande för premier från fonden. Fonden skall vidare stå under tillsyn enligt 1929 års lag om stiftelser. — Det är av väsentlig betydelse för föreningen att veta om den tillämnade stiftelsen är sådan som avses i 53 § 1 mom e) KL. Enligt vår mening är den tilltänkta stiftelsen begränsat skattskyldig såsom anges i ovannämnda §. Stiftelsens ändamål är att främja ”vård och uppfostran av barn” och bör därför anses som begränsat skattskyldig. Fondens uppgift kommer att bli att främja såväl social som fysisk fostran. Då emellertid osäkerhet föreligger om hur skattskyldighet kommer att bedömas för stiftelsen, anhåller föreningen att verket meddelar förhandsbesked huruvida den ovannämnda stiftelsen är att anse som begränsat skattskyldig enligt 53 § 1 mom e) KL.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked: Enligt det i ärendet ingivna utkastet till stadgar för den tilltänkta stiftelsen X Bollklubbs Ungdomsfond skall stiftelsen ha till ändamål att främja vård och uppfostran av barn genom att premiera, stimulera och uppmuntra medlemmar i X Bollklubbs olika ungdomslag t o m junioråldern (högst 18 år). Därvid skall, enligt vad ansökningen och det nämnda stadgeutkastet närmare innehåller, stiftelsen av fondens årliga avkastning dela ut individuella eller kollektiva belöningar till enskilda medlemmar eller ungdomslag

i form av premier, för vilka såväl speciella sportsliga insatser som ledarskap och gott kamratskap skall vara avgörande. Med hänsyn till den angivna verksamheten kan stiftelsen, oavsett vad som stadgats om dess ändamål, inte anses komma att främja vård och uppfostran av barn på det sätt som avses i 53 § 1 mom första stycket e) KL. På grund härav förklarar nämnden att den tilltänkta stiftelsen under de i ärendet angivna förutsättningarna blir skattskyldig för all inkomst.

I besvär hos RR hemställde föreningen att den tillämnade stiftelsen skulle förklaras vara begränsat skattskyldig.

RR lämnade besvären utan bifall och yttrade: Stiftelsen X Bollklubbs ungdomsfond avses skola ha till ändamål att främja vård och uppfostran av barn genom att premiera, stimulera och uppmuntra medlemmar i klubbens olika ungdomslag t o m junioråldern, 18 år. Fondens medel skall utdelas som premier till enskilda medlemmar eller till ungdomslag tillhörande klubben som belöning för sportsliga insatser, ledarskap och gott kamratskap. Stiftelsen har sålunda att understödja idrottsverksamhet. Verksamhet av detta slag är som regel inte att anse som sådan verksamhet för vård och uppfostran av barn som är skattefri enligt 53 § 1 mom första stycket e) KL (jfr prop 1942:134 s 48). Vad i målet förekommit föranleder inte annan bedömning såvitt gäller den tilltänkta stiftelsens verksamhet. (RR föredr 30.3; dom 3.5.1982.)

*Anm: RR synes — i likhet med nämnden — ha ansett att stiftelsens ändamål mera avsåg att understödja idrottsverksamheten som sådan än ungdomarnas vård och uppfostran. Se vidare SOU 1939:47, s 49, 54—55; prop 1942:134, s 48—49; Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s 257—264.*

#### **Skattetillägg — inkomst som i stället deklarerats av maken.**

Besvär av G angående skattetillägg vid inkomsttaxering 1977.

G sålde under beskattningsåret en bostadsrättslägenhet, varvid skattepliktig realisationsvinst uppkom. Han redovisade inte försäljningen i sin deklaration. G:s hustru däremot lämnade uppgifter om försäljningen i bilaga till sin deklaration.

TN taxerade G:s hustru för vinst vid försäljningen av bostadsrätten.

TI anförde besvär och yrkade — förutom höjning av mannens och sänkning av hustruns taxeringar — att G skulle påföras skattetillägg med 50 procent av den skatt som skulle utgå på 7 529 kr, vilket belopp utgjorde skattepliktig vinst vid försäljningen.

I erinringar bestred G inte att han varit ägare till bostadsrättslägenheten. Han uppgav att orsaken till att försäljningen redovisats i hustruns deklaration var att det var hon som skött förhandlingarna med köparen och som undertecknat köpehandling, eftersom G varit bortrest vid försäljningstill-

fället. Att försäljningen redovisats i hustruns deklARATION hade enligt G inte medfört någon ekonomisk vinning för honom på grund av att realisationsvinsten beskattas som B-inkomst.

LSR biföll besvären.

G överklagade med yrkande att skattetillägg inte skulle påföras honom.

KR i Sundsvall lämnade besvären utan bifall och yttrade: G har i sin deklARATION inte lämnat någon uppgift om försäljningen av bostadsrätten. Genom sin underlåtenhet i detta avseende får han anses ha lämnat sådan oriktig uppgift som skall föranleda skattetillägg. Vad G anfört angående den redovisning som lämnats i hustruns deklARATION medför inte annan bedömning. Skäl att medge eftergift av skattetillägg föreligger inte.

En ledamot av KR var av skiljaktig mening och anförde: För att skattetillägg skall kunna påföras med stöd av 116 a) TL krävs att skatteuttaget blivit för lågt om den oriktiga uppgiften följts. När det gäller makar skall beräkningen av skattetillägget grundas på förändringen sammanlagt av makarnas skatt. I förevarande fall har G:s hustru redovisat försäljningen av bostadsrättslägenheten mot rätteligen G själv. Den därigenom lämnade oriktiga uppgiften har med hänsyn till makarnas inkomstförhållanden och till att fråga är om B-inkomst inte medfört att skatteuttaget sammanlagt för makarna blivit för lågt. Vid dessa förhållanden föreligger inte förutsättningar för påförande av skattetillägg. Jag bifaller därför G:s besvär och undanröjer beslut avseende påfört skattetillägg.

I besvär hos RR yrkade G i första hand att skattetillägget skulle undanröjas, då förutsättningar för påförande av sådant tillägg inte förelåg, eftersom makarnas totala skatt inte blivit för låg. I andra hand yrkade han att skattetillägget skulle efterges.

RR yttrade: Genom sin underlåtenhet att i självdeklARATIONEN redovisa vinsten vid försäljningen av bostadsrätten har G lämnat oriktig uppgift. Om avvikelse från den oriktiga uppgiften inte skett skulle skatt ha påförts G med för lågt belopp. Förutsättningar enligt 116 a § TL för att påföra G skattetillägg föreligger därför.

I RSV:s föreskrifter om skattetillägg och förseningsavgift vid 1977 års taxering (RSV Dt 1977:4) anförts beträffande befrielsegrunder för skattetillägg bland annat följande: "Skattetillägg bör ej påföras när t ex make deklarerar andre maken tillkommande inkomster om det inte är uppenbart att det skett i syfte att erhålla skattelindring". I målet har inte gjorts gällande att hustruns redovisning av försäljningen uppenbarligen skett i syfte att erhålla skattelindring. Med hänsyn till det anförda bör skattetillägget efterges.

Med ändring av KR:s dom och LSR:s beslut i vad det avser skattetillägg undanröjer RR det G påförda skattetillägget. (RR föredr 31.3; dom 5.5.1982.)

Anm: Se RÅ 1975 ref 75 (Skattenytt 1976, 3:7). Se även prop 1981:10, s 265—267; RSV Dt 1977:4.