

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Stipendier från fackförbund till medlemmarna för deltagande i utbildningskurser (medlemmen A utan uppdrag, J med uppdrag)**

#### **I. Besvär av A angående förhandsbesked.**

I ansökan hos RSV om förhandsbesked anförde A i huvudsak följande. Hon var medlem i Svenska Fabriksarbetareförbundet. Hon innehade inte några förtroendeuppdrag eller i övrigt några uppdrag för förbundet. Hon hade för avsikt att delta i facklig grundkurs alternativt kurs i anpassningsfrågor. Efter ansökan kom hon att erhålla stipendium från sitt förbund för utbildningen. A hemställde om förhandsbesked i följande frågor:

1. Utgör det av A under ovan redovisade förutsättningar erhållna stipendiet skattepliktig inkomst?

2. A är föreslagen till förtroendeuppdrag inom sin avdelning av Svenska Fabriksarbetareförbundet. Uppdraget kommer att medföra en mindre ekonomisk ersättning för inom avdelningen utfört arbete. Ett deltagande i ovan nämnda kurser är varken nödvändigt eller till nytta för det aktuella förtroendeuppdraget. A är emellertid allmänt intresserad av samhällliga frågor och arbetsmiljöfrågor. Hon är av uppfattningen att den fackliga verksamheten är av väsentlig betydelse för samhället och samhällets utveckling och anser att de av Svenska Fabriksarbetareförbundet anordnade kurserna erbjuder de bästa möjligheterna att inhämta kunskaper om fackföreningarnas roll i samhället. — Ändras stipendiets skatterättsliga karaktär om A accepterar nämnda erbjudande om förtroendeuppdrag? Är med andra ord stipendiet skattepliktigt eller skattefritt, om A innehar förtroendeuppdraget då hon uppbär stipendiet?

Av en till ansökningen fogad bilaga framgick bl a följande. Den fackliga grundkursen syftade till att ge deltagarna en god allmänfacklig grundutbildning och att få dem fackligt och politiskt aktiva. Kursen behandlade fackföreningskunskap, lagar och avtal, arbetsmiljö, medbestämmande och facket i samhället. Kursen i anpassningsfrågor syftade till att skapa opinion kring problemen med anpassningsverksamhet och arbetshandikapp. Kursen behandlade anpassningsgruppernas verksamhet, definition av handikapp, information, opinion och förslag till åtgärder.

Av handlingarna framgick vidare att varje kurs omfattade en vecka och att fabriksarbetareförbundet utöver stipendierna betalade undervisnings- och inackorderingskostnader samt resa till och från kursorten.

#### **RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade:**

Stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller annars avsedda för mottagarens utbildning räknas enligt 19 § KL inte till skattepliktig inkomst. De belopp som det är fråga om nu får anses vara avsedda för sökandens utbildning. För att ett belopp skall kunna betecknas som stipendium i kommunalskattelagens mening måste det emellertid bl a också stå klart att utgivandet

inte har samband med någon prestation som mottagaren utför och som kan antas komma utgivaren till godo. — Sökanden är medlem i Svenska Fabriksarbetareförbundet som betalar ut stipendiet. Eftersom kurserna är direkt inriktade på den fackliga verksamheten, kan förbundet antas få nytta av och således ha ett eget intresse av att sökanden deltar i kurserna. Stipendiet kan därför inte anses utgöra ett sådant inte skattepliktigt stipendium som avses i 19 § KL. På grund av det sagda förklarar nämnden att, om sökanden får ett sådant stipendium som anges i ansökningen, detta utgör skattepliktig inkomst av tjänst för henne oavsett om hon accepterar ett erbjudet förtroendeuppdrag eller ej.

I besvär yrkade A att RR skulle förklara att stipendiet, icke utgjorde skattepliktig inkomst vare sig hon accepterade erbjudet förtroendeuppdrag eller ej.

RR yttrade: Det stipendium som förhandsbeskedet avser skall utgå vid deltagande i antingen en facklig grundkurs eller en kurs i anpassningsfrågor. Grundkursen vänder sig till medlemmar som inte har någon eller endast ringa facklig erfarenhet och syftar till att ge deltagarna allmän facklig grundutbildning samt att få dem allmänt fackligt och politiskt aktiva. Kursen i anpassningsfrågor vänder sig till medlemmar som arbetar med anpassningsfrågor och syftar till att skapa opinion kring problemen med anpassningsverksamhet och arbetshandikapp. Det sagda ger vid handen att kurserna är inriktade på i huvudsak att skapa kunskap och intresse för facklig verksamhet.

Svenska Fabriksarbetareförbundet får antas genom stipendiegivningen söka tillgodose ett eget intresse av att kursdeltagarna aktiveras i den fackliga verksamheten. I den mån stipendiet tillkommer medlem som inte på grund av förtroendeuppdrag eller eljest har särskilda arbetsuppgifter hos förbundet eller avdelning därav saknas dock anledning att i beskattningshänseende anse stipendiat utgöra gottgörelse för arbete för förbundets räkning. Stipendiet får i sådant fall anses vara i allt väsentligt avsett för mottagarens utbildning i fackliga frågor.

Om A, när hon uppstår stipendium från förbundet, inte har något förtroendeuppdrag eller i övrigt några särskilda uppdrag för förbundet, skall därför stipendiet anses för henne utgöra sådant studiestipendium som enligt 19 § KL inte räknas till skattepliktig inkomst. Inte heller finns det annan grund för att beskatta stipendiet.

Det förhållandet att A vid samma tidpunkt är föreslagen till förtroendeuppdrag inom sin avdelning av förbundet eller vid senare tidpunkt erhåller sådant uppdrag föranleder ej annan bedömning.

RR ändrar det överklagade förhandsbeskedet i enlighet med det anförda. (RR föredr. 16.6; dom 24.6. 1982.)

En ledamot av RR (Mueller) var at skiljaktig mening och anförde: Jag gör ej ändring i RSV:s förhandsbesked och hänvisar till vad jag anförde i rättsfallen RÅ 1981 1:31.

## II. Besvär av J angående inkomsttaxering 1979.

J hade anställning som plåtslagare vid ett industriföretag, men blev på grund av ryggsbesvär sjukskriven från dec 1977. Han avvecklade därför sina fackliga förtroendeuppdrag som ordfö-

rande i verkstadsklubben 1977—1979 och representant i avdelningsstyrelsen 1979—1981. Under sjukskrivningstiden sökte han förbättra sin utbildning, som bestod av 7-årig folkskola. Först genomgick han förbundets treveckors påbyggnadskurs med ämnena svenska, matematik, statistik, socialpolitik, samhällsekonomi, arbetsmarknads- och lokaliseringspolitik, LO:s politiska ideologier steg 2, samhällskunskap, ekonomi och u-land. Från förbund och avdelning utgick bidrag med 3 000 kr. Därefter genomgick han 1979 en tremånaders allmänbildande kurs på Brunnsviks folkhögskola. Sedan hösten 1979 studerade han vid den kommunala vuxenutbildningen.

TN påförde honom bidraget, 3 000 kr, som intäkt av tjänst.

J anförde besvär hos LR med yrkande att bidraget skulle hänföras till inte skattepliktig ersättning.

TI hemställde att besvären skulle ogillas. Han anförde: Till icke skattepliktig inkomst räknas enligt 19 § KL stipendier till studerande vid undervisningsanstalt eller eljest avsedda för mottagarens utbildning. Skattefriheten gäller under förutsättning att stipendiet har uteslutande benefik karaktär och således inte utgör ersättning för någon prestation mottagaren utför och som kan antas komma givaren tillgodo. De stipendier som nu är i fråga utgår från en intresseorganisation till medlemmar i organisationen. För att erhålla stipendierna krävs att mottagaren under viss tid genomgår viss utbildning som anordnas av organisationen. Deltagandet i utbildningen får därför jämföras med utförande av en arbetsprestation. Utbildning av medlemmarna får antas vara till framtida nytta för organisationen även om det inte föreligger någon direkt förpliktelse om kommande motprestation från mottagaren. De utgående beloppen är vidare av sådan storlek att de kan antas innefatta viss ersättning för förlorad arbetsförtjänst. Kursdeltagarna synes inte heller ha haft någon kostnad för uppehälle under kurserna. På grund av det anförda kan ifrågavarande stipendier inte anses utgöra sådana ej skattepliktiga stipendier som avses i 19 § KL utan i stället intäkt av tjänst för J.

LR lämnade besvären utan bifall med följande motivering: J har under beskattningsåret haft fackliga förtroendeuppdrag. Han har från sitt fackförbund och avdelning mottagit såsom stipendier betecknade ersättningar om sammanlagt 3 000 kr. Ersättningarna har utgått för deltagande i fackliga kurser. Med hänsyn till utbildningens syfte får förbundet och avdelningen anses ha ett sådant väsentligt intresse av att J deltar i studierna att egentlig gävoavsikt inte synes föreligga. Det mottagna beloppet är därför att anse som inkomst av tjänst. TN har således haft fog för sin åtgärd att beskatta J för ersättningarna.

J överklagade hos KR i Gbg, som emellertid fastställde LR:s dom.

J gick vidare till RR, som yttrade: Av handlingarna i förevarande mål och i ett mål rörande J:s inkomsttaxering 1980 framgår bl a följande. J hade tidigare anställning vid ett industriföretag som plåtslagare. Han har dock varit sjukskriven sedan december 1977 på grund av ryggbesvär och har därför avvecklat sina fackliga förtroendeuppdrag (ordförande i verkstadsklubben 1977—1977, representant i avdelningsstyrelsen 1979—1981). Eftersom hans skolutbildning bestod av endast sjuårig folkskola har han under tiden för sjukskrivningen sökt förbättra sin utbildning. Under år 1978 blev han antagen

till Svenska Metallindustriarbetareförbundets treveckors påbyggnadskurs med ämnena svenska, matematik, statistik, socialpolitik, samhällsekonomi, arbetsmarknads- och lokaliseringspolitik, LO:s politiska ideologier steg 2, samhällskunskap, ekonomi och u-land. Han uppbar därvid från förbundet och sin avdelning bidrag med sammanlagt 3 000 kr. Under år 1979 genomgick han en tremånaders allmänbildande kurs på Brunnsviks folkhögskola med allmänna ämnen som svenska, sociallagstiftning, matematik och olika samhällsfunktioner och åtnjöt därvid bidrag från förbundet med 9 750 kr. Sedan hösten 1979 studerar J vid den kommunala vuxenutbildningen.

Den utbildning som J erhållit under ifrågavarande tid måste bedömas i huvudsak vara en allmän komplettering av den — med dagens ögon sett — bristfälliga skolutbildning som han erhöll som ung. Det förhållandet att J genom sina förtroendeuppdrag haft en särskild anknytning till de bidragsgivande organisationerna bör därför inte hindra att bidragen anses utgöra sådana stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning och som enligt 19 § KL inte räknas som skattepliktig inkomst. Inte heller finns det annan grund för att inkomstbeskatta beloppet. (RR föredr. 11.8; dom 18.8. 1982.)

*Anm.: Se RÅ 81 1:31 samt SkU 1981/82:56.*

### **Full realisationsvinstbeskattning på grund av intern aktieöverlåtelse genom förmedling av handelsbolag**

Besvär av A, B, C och D angående förhandsbesked.

I 35 § 3 mom nionde stycket första meningen KL stadgas följande. ”Avyttrar skattskyldig aktie i ett aktiebolag, vari aktierna till huvudsaklig del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer (fåmansbolag), till ett annat fåmansbolag, vari aktie — direkt eller genom förmedling av annan — ägs eller inom två år efter avyttringen vid något tillfälle kommer att ägas av den skattskyldige eller honom närstående person, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien.”

Av fjärde meningen i samma stycke framgår att första meningen äger motsvarande tillämpning ifråga om bl a handelsbolag.

A, B, C och D ägde vardera en fjärdedel av Handelsbolaget H och av aktierna i R R AB. Handelsbolaget H ägde i sin tur samtliga aktier i R J AB. Dessa personer ansökte hos RSV om förhandsbesked beträffande frågan om bestämmelserna i ovan angivna lagrum var tillämpliga för den händelse handelsbolaget sålde aktierna i R J AB till R R AB.

I ansökningen anfördes bl a följande. Enligt lagtexten gäller bestämmelsen skattskyldig, som avyttrar aktie (eller andel). Handelsbolaget kan ju inte vara skattskyldig. Visserligen behandlar lagtexten även indirekt ägande ”genom förmedling av juridisk person”, men här lär väl åsyftas det fall då den skattskyldige ägs av en eller ett fåtal fysiska personer. Vidare omfattas det fall då ägandet i det köpande bolaget ägs ”genom förmedling av annan”.

Intetdera av citaten tycks dock medföra att någon annan än den som avyttrat aktierna skall beskattas enligt den aktuella regeln. — Det kan ju inte heller hävdas att lagtexten innebär att den skattskyldige är lika med den fysiska personen i toppen av en indirekt ägarkedja. Det skulle i så

fall innebära en omflyttning av beskattningen till den fysiska personen även i de fall då exempelvis ett moderbolag i en fåmansägd koncern säljer aktier i ett dotterbolag till ett annat dotterbolag.

TI yttrade: Bestämmelserna i 35 § 3 mom nionde st. KL utgår från begreppet skattskyldig, d v s den som enligt kommunalskattelagen är skattskyldig för, i det här fallet, inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Bestämmelserna om till vilken förvärvskälla ett handelsbolags inkomster skall hänföras finns i punkt 9 av anv till 32 § KL. Dessa innebär att i den mån handelsbolaget säljer aktier som är anläggningstillgångar skall denna försäljning beskattas hos delägarna som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser innehåller dels ett huvudstadgande som definierar tillämpningsområdet samt dels ett antal tilläggsstadganden av vilka flertalet är avsedda att förhindra kringgåenden genom diverse formella dispositioner. I huvudstadgandet sägs i princip att det skall vara fråga om försäljning av aktier i ett fåmansbolag till ett annat fåmansbolag där båda bolagen ägs, direkt eller indirekt genom annan juridisk person, av samma skattskyldig. I ett särskilt stadgande har utsagts att de föreskrivna reglerna äger tillämpning i fråga om handelsbolag eller ekonomisk förening eller andel i sådant bolag eller förening. Med den utformning som lagtexten fått framgår enligt min mening klart att bestämmelserna är tillämpliga såväl i det fallet ett handelsbolag säljer aktier som att den försäljning som är föremål för bedömning avser andelar i handelsbolag. Detta framgår även av förarbetena, prop 1973:207 sid 17 resp 32. På sid 17 första stycket återges företagsskatteberedningens uppfattning att ifrågasvarande transaktioner kan avse även handels- och kommanditbolag samt ekonomisk förening jämte andel i sådant bolag eller förening, vilket departementschefen på sid 32 instämmer i. På sid 17 andra stycket säger företagsskatteberedningen vad gäller dispensanledningar att dispens kan vara motiverat exempelvis då ett handelsbolag utgör moderföretag i en koncern, vilket av olika skäl kan befinnas olämpligt. — Sammanfattningsvis bör förhandsbeskedet besvaras på så sätt att bestämmelserna i 35 § 3 mom nionde stycket är tillämpliga på ifrågasvarande aktieförsäljning.

RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade, efter att ha lämnat redogörelse för den planerade aktieförsäljningen, följande: Civilrättsligt utgör ett handelsbolag och dess delägare sinsemellan skilda rättssubjekt. Med hänsyn till den ställning handelsbolag intar inom skatterätten får emellertid ett sådant samband mellan Handelsbolaget H och dess delägare anses föreligga i detta sammanhang att ägarna av aktierna i det köpande bolaget får anses vara identiska med säljaren av aktierna i R J AB. I enlighet härmed blir bestämmelserna i 35 § 3 mom nionde stycket KL tillämpliga på Handelsbolaget H:s tilltänkta aktieförsäljning.

Två ledamöter av nämnden var av skiljaktig mening och anförde: Enligt vår mening ger inte lagtexten i 35 § 3 mom nionde stycket KL stöd för majoritetens uppfattning att dessa bestämmelser är tillämpliga på Handelsbolaget H:s planerade aktieförsäljning. Med hänsyn härtill och då fråga är om tillämpning av en s k stoppregel anser vi att nämnden bort förklara att nämnda bestämmelser inte skall tillämpas vid handelsbolagets försäljning under förutsättning att handelsbolaget inte självt inom två år efter avyttringen vid något tillfälle kommer att äga någon aktie i R R AB.

I besvär hos RR fullföljde klagandena sin talan och anförde: RSV har ansett att handelsbolag intar sådan ställning inom skatterätten att bolaget och dess ägare får anses vara identiska. Detta torde dessvärre vara ett önsketänkande, vars konsekvenser i så fall varken lagstiftaren eller RR i övrigt velat iaktta. Man behöver bara erinra om vad som drabbar den handelsbolagsdelägare som exempelvis förvärvar tillgång från bolaget till underpris för att man skall

inse att RSV har fel. — I RÅ 1978 1:45 fann både RSV och RR att överföring av tillgångar från handelsbolag till dess ägare var ett med köp jämförligt fång. Men inte nog med detta. RR erinrade om att delägarna skulle beskattas enligt 35 § 1 a mom KL, ifall de förvärvade ifrågavarande tillgångar från bolaget till underpris. Likartad fråga förekom i RÅ 79 1:12. Om skattemässig identitet skulle föreligga mellan ett handelsbolag och dess delägare, vore beskattningskonsekvenser av den art som framgår av ovan nämnda förhandsbeskedsärenden naturligtvis inte möjliga.

TI yttrade: I besvären riktar sökandena invändningar mot förhandsbeskedet och nämndens beslutsmotivering. I besvären har man dock bortsett från att nämnden markerat ”i detta sammanhang”. Bortser man från detta förefaller nämndens motivering alltför vid. De av sökandena åberopade rättsfallen talar för detta. Enligt min mening har dock nämndens beslut visst stöd i RR:s domar i mål där rättsfrågorna varit mera likartade med den i förhandsbeskedet. I RSV FB Dt 1978:2, 1978:12 samt 1978:24 har RR tagit ställning till beskattningen vid försäljning av andelar i handels- eller kommanditbolag, eller sådant bolags försäljning av fastighet, i sådana fall där inte handels- eller kommanditbolag men väl vissa av delägarna bedrev byggnadsrörelse. RR har i dessa fall sett längre än till att det formellt var handels- eller kommanditbolagen som civilrättsligt sålde fastigheterna. Eftersom skattskyldigheten ålåg andelsägarna har de skatterättsliga regler som gällde för dem varit avgörande för beskattningsfrågans utgång, trots att det annars regelmässigt endast är förhållandena avseende den civilrättsligt juridiska personen som tillåts påverka bedömningen. I RSV FB Dt 1978:12 kommer skillnaderna i beskattningshänseende mellan handels- och kommanditbolag samt aktiebolag klarast till uttryck. — Med stöd av ovanstående anser jag nämndens beslut väl förenligt med den rättspraxis som finns avseende handels- och kommanditbolag.

RR gjorde ej ändring i RSV:s förhandsbesked. (RR föredr. 22.6; dom 2.7. 1982.)

*Anm.: Se RÅ 1976 ref 60; 1977 ref 94 och not; Aa 221; RÅ 78 Aa 144. Se även Ds Fi 1973, s 17; prop 1973:207, s 32; Svensk Skattetidning 1982, s 26 f (Mattsson).*

#### **Uppbörds mål: Transportör av tidningar med egen bil — arbetstagare eller självständig företagare?**

Besvär av allmänna ombudet i uppbördsfrågor (AO) i mål angående arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt.

Göteborgs-Postens Nya AB anlidade bland andra K för tidningstransporter under 1977. K hade att med egen bil till anvisade platser och på bestämda tider transportera tidningar för vidare distribution till abonnenterna. K hade under 1977 debetsedel å preliminär A-skatt. Förutom bolaget hade K i vart fall ytter-

ligare en uppdragsgivare. Frågan i målet gäller om bolaget var skyldigt att innehålla preliminärskatt vid utbetalning av ersättningar till K.

RR yttrade bl a:

K utförde under år 1977 transportarbete för Göteborgs-Postens Nya Aktiebolag. Arbetet bestod i att han med egen bil transporterade tidningar, som på bestämda tider avlämnades på anvisade platser för vidare distribution till abonnenterna. Utdelningen till dessa ingick inte i K:s arbetsuppgifter. K fakturerade bolaget för transportererna och ersättning för dessa betalades ut månadsvis. Ersättningen utgick efter körsträcka och inkluderade både arbete och kostnader för bilen.

K hade under 1977 att erlægga preliminär A-skatt. Han var registrerad för mervärdeskatt. Han hade varken inregistrerad firma eller trafik tillstånd. Under 1977 hade han enligt sin självdeklaration uppdrag också för Nordstans Tryckeri AB. Han redovisade ersättningarna från bolagen som inkomst av tjänst. Han gjorde det i deklARATIONEN värdepappersavdrag för tre bilar. K taxerades för ersättningarna i enlighet med deklARATIONEN.

Bolaget har i målet anfört bl a följande. K började utföra transporter för Göteborgs-Posten i mindre omfattning redan 1966 men verksamheten utvidgades och han har också kört ut Bohuslänningen och veckotidningar. Han har, såvitt bolaget känt till, använt två för transportändamål avsedda bilar, varav en lastbil. Under 1977 hade han transportuppdrag också för ett tredje företag och han skall ha anlitat medhjälpare i verksamheten.

AO har uppgivit att K finansierat inköp av en personbil, som använts för transportererna, genom lån från bolaget. Vidare har ombudet med hänvisning till utdrag ur bilregistret bestritt att K under år 1977 ägt en lastbil. Ombudet har dessutom framhållit att det av K:s självdeklaration inte framgår vare sig att han skulle haft inkomster från ett tredje företag eller att han avlönat någon medhjälpare. Ombudet, som påpekat att hållande av egen bil i tjänsten är ett fullt normalt inslag i åtskilliga anställningsförhållanden, har gjort gällande att det enda som skilde K:s verksamhet från en normal anställning strängt taget var hans möjlighet att överlåta transportererna åt annan. Enligt ombudet kan rimligen inte enbart denna faktor innebära att K skall anses som rörelseidkare.

Bolaget har anfört att enligt dess mening en samlad bedömning av föreliggande omständigheter ger vid handen att K var att anse som rörelseidkare. De omständigheter som enligt bolaget talar härför är i huvudsak samma omständigheter som bolaget åberopat i KR och som återgivits i KR:s dom.

RR finner att den omständigheten, att något anställningsavtal inte funnits och att det inte heller varit parternas avsikt att ett anställningsförhållande skulle föreligga, inte har avgörande betydelse när det gäller att avgöra om bolaget skall anses ha varit arbetsgivare gentemot K i uppdragslagens mening.

Denna avsikt har inte föranlett K att anhålla om debetsedel på preliminär B-skatt.

Vissa andra av bolaget åberopade omständigheter ger visserligen visst stöd för uppfattningen att K bör anses som rörelseidkare. Mot detta talar emellertid att K, enligt uppgift som lämnats obestridd, finansierat inköp av en bil, som använts vid transporterna, med lån från bolaget och att han inte haft trafiktillstånd. Till stöd för uppfattningen att han inte skall anses ha varit rörelseidkare talar också med särskild tyngd det förhållandet att han under beskattningsåret enligt utfärdad preliminärskattsedel haft att erlagga A-skatt liksom att han i självdeklaration redovisat ersättningarna från bolaget som inkomst av tjänst.

Vid en samlad bedömning av de omständigheter som sålunda föreligger i målet finner RR att övervägande skäl talar för att K skall anses ha varit arbetstagare hos bolaget i uppborrdslagets mening. Den ersättning K uppburit från bolaget är därför att anse som inkomst av tjänst (lön), varför det har ålegat bolaget att verkställa skatteavdrag vid utbetalning av ersättningen. Bolaget, som inte har begärt besked från vederbörande myndighet angående sin skyldighet att göra skatteavdrag, kan inte anses ha haft skälig anledning för sin underlåtenhet i detta avseende. (RR föredr. 4.5; dom 22.6. 1982; en ledamot av RR ansåg liksom KR att bolaget inte varit skyldigt verkställa skatteavdrag.)

*Anm.: Se RÅ 1972 not 812 och 1976 ref 159 (Skattenytt 1973 s 279 och 1977 s 464). Se även SOU 1945:27 s 255 f; BeU:65 s 31; prop 1953:100 s 470.*

### **Arbete med egen skogsmaskin — inkomst av tjänst eller av rörelse?**

#### **Maskinens försäljning**

Besvär av L angående förhandsbesked.

Hos RSV anhöll Brage L om förhandsbesked rörande den skattemässiga bedömningen av en tilltänkt försäljning av skogsmaskin. Han anförde därvid: Sedan 1968 har jag varit anställd åt Svenska Cellulosa AB (SCA). 1974 inköpte jag en skogsmaskin, en s k processor, vilken används i tjänsten. Under hela anställningstiden har jag inte utfört uppdrag åt någon annan. Förutom avtalsenlig lön har SCA utbetalt särskild maskinersättning till mig. Såväl lönen som maskinersättningen har av mig redovisats på rörelseblanketter. Emellertid har jag inte erlagt egenavgifter då SCA såväl beträffande lönedelen som maskinersättningen av riks försäkringsverket betraktats som arbetsgivare. På skogsmaskinen har jag tillgodoförts värdeminskningsskatt. Det skattemässiga restvärdet är nu noll. Jag avser att under 1981 avyttra processorn. Fråga har därvid uppkommit om skatteeffekterna av den planerade avyttringen. Med anledning härav får jag anhålla om förhandsbesked på nedan nämnda frågor. I. Skall försäljningen av processorn redovisas såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet? II. Om svaret på fråga I är nekande synes vid försäljningen uppkommen vinst böra redovisas som inkomst av rörelse. Är det i sådant fall fråga om A- eller B-inkomst?

I ärendet upplystes vidare bl a följande. Processorn inköptes för 579 000 kr. Den avskrevs enligt plan under åren 1974—1977 och därefter räkenskapsenligt. Redovisningen av verksamheten skedde kontantmässigt utom så till vida att avdrag yrkades för värdeminskning av processorn. Maskinersättningen beräknades, enligt avtal mellan SCA och sökanden, i form av ackord. Under

år 1980 utgick lön med ca 66 000 kr och maskinersättning med ca 480 000 kr. SCA innehöll preliminär skatt och erlade socialförsäkrings- och arbetsgivaravgifter för sökanden. Vidare bestämde SCA såväl arbetsuppgifter som tid och plats för deras utförande. Vinsten vid försäljningen beräknades till minst 40 000 kr.

RSV:s nämnd för rättsärenden fann vid en samlad bedömning att sökandens verksamhet är upplagd så att han skall vara intresserad av verksamhetens ekonomiska resultat och att verksamheten utmärks av en sådan självständighet som gör att den bör anses såsom rörelse. Nämnden förklarar därför att intäkten vid en försäljning av processorn skall beskattas enligt bestämmelserna för inkomst av rörelse samt att intäkten är att hänföra till A-inkomst. (En ledamot ansåg L vara att anse som arbetstagare och ersättningen för arbetet utgöra inkomst av tjänst. Försäljningen av maskinen borde därför redovisas enligt reglerna för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.)

Hos RR yrkade L att eventuell vinst vid försäljning av ifrågavarande processor skulle redovisas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

RR yttrade: L har utfört skogsarbete åt Svenska Cellulosa Aktiebolaget sedan 1974 med hjälp av en av honom ägd skogsmaskin, en s k processor. Ersättning för arbetet har för 1980 utgått i form av dels fast lön om cirka 66 000 kr, dels maskinersättning om cirka 480 000 kr. Sistnämnda ersättning har beräknats på grundval av omfattningen av det arbete L utfört. Som inkomst av verksamheten har han i sin självdeklaration upptagit det efter bokföringsmässiga grunder framräknade överskottet. Detta har redovisats i förvärvskällan tjänst.

L:s verksamhet är baserad på ett dyrbart inventarium. Kostnader sammanhängande med skogsmaskinen ingår i verksamhetens omslutning med avsevärt större belopp än vad som utgör ersättningen för L:s eget arbete. Med hänsyn härtill och med beaktande av vad som anges i överklagade beslutet får L:s verksamhet anses icke utförd i anställning utan vara rörelse.

En försäljning av skogsmaskinen blir således en affärshändelse i den av L drivna rörelsen baserad på skogsmaskinen. Regeringsrätten lämnar L:s besvär utan bifall. (RR föredr. 9.11; dom 25.11.1982.)

*Anm.: Se RÅ 1972 not 812 och 1976 ref 159. Se även SOU 1961:57, s 68—73, 107—110; SOU 1975:1, s 691—725; Ds Fi 1976:4, s 18—22, 26—31.*

#### **Fråga om fastighets saluvärde kan beräknas med ledning av taxeringsvärdet 1) vid realisationsvinst genom fastighetsbyte och 2) vid delägars utköp från fåmansbolag**

I Besvär av N angående inkomstbeskattning 1976.

N ägde tillsammans med en syster fastigheterna Viggen 1:3 och Viggen 1:4 i T kommun. Fastigheterna hade förvärvats genom gåva 1952. Genom fastighetsreglering den 17 dec 1974 överfördes en del av Viggen 1:3 till Viggen 1:4. Enligt bytesavtal den 24 och den 25 mars 1975 erhöll N hela Viggen 1:4, i

omfattning efter fastighetsreglering, plus 115 000 kr. N:s syster erhöi hela Viggen 1:3, i omfattning efter regleringen.

RR yttrade: Av utredningen i målet framgår följande. År 1952 förvärvade N tillsammans med en syster jordbruksfastigheterna Viggen 1:3 och Viggen 1:4 i T kommun. Genom fastighetsreglering den 17 dec 1974 överfördes vissa skogsskiften från Viggen 1:3 till Viggen 1:4. Fastighetsregleringen medförde ingen ändring av äganderätten till fastigheterna. Enligt bytesavtal den 24 och den 25 mars 1975 överlät N till systemn hälften av Viggen 1:3 och erhöi i utbyte hälften av Viggen 1:4 jämte ett kontant belopp av 115 000 kr. Fastigheterna var år 1974 åsatta ett gemensamt taxeringsvärde av 340 600 kr. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering åsattes Viggen 1:3 ett taxeringsvärde av 280 000 kr och Viggen 1:4 ett taxeringsvärde av 218 000 kr.

Enligt punkt 1 av anv till 36 § KL skall vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet som intäkt upptas vad som erhöiits för den avyttrade fastigheten. Vid byte av fastigheter utgörs vederlaget av värdet av den tillbytta fastigheten. Detta värde beräknas enligt gällande rättspraxis (RÅ 1911 ref 72 och RN 1968 2:4) efter allmänna saluvärdet vid bytestillfället.

Fastighetstaxeringen skall enligt 4 § tredje stycket KL i lagrummets lydelse vid 1975 års allmänna fastighetstaxering ske på grundval av fastighets beskaffenhet vid taxeringsårets ingång. Enligt 9 § andra stycket KL i lagrummets lydelse enligt lagen 1973:1099 skall taxeringsvärde åsättas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde. Nämnnda värde skall bestämmas med hänsyn till det allmänna prisläget vid ingången av året före taxeringsåret. Taxeringsvärdet uppräknat med en tredjedel motsvarar således fastighetens allmänna saluvärde vid ingången av året före taxeringsåret.

I likhet med KR finner RR att vederlaget för den bortbytta hälftendelen av Viggen 1:3 skall beräknas med ledning av det taxeringsvärde, som åsattes Viggen 1:4 vid 1975 års allmänna fastighetstaxering, uppräknat med en tredjedel, och med tillägg av den vid bytet erlagda mellangiften, 115 000 kr.

Vederlaget skall i enlighet härmed — och då i målet ej gjorts gällande att allmänna saluvärdet för Viggen 1:4 vid bytestillfället varit högre — beräknas till  $(133:100 \times 218\,000:2 + 115\,000 = )259\,970$  kr. Efter avdrag för ingångsvärdet av den bortbytta andelen av Viggen 1:3, 85 568 kr, förbättringskostnader, 9 850 kr, fasta tillägg, 31 500 kr, samt inköps- och försäljningskostnader, 2 000 kr, och med beaktande av åtnjutna värdeminskningssavdrag, 1 846 kr, utgör realisationsvinsten 132 898 kr, varav 75 procent eller 99 673 kr är skattepliktig. (RR föredr. 26.10: dom 22.11. 1982).

## II Besvär av Margit L angående inkomsttaxering 1976.

Margit L tillskiftades den 27 nov 1975 samtliga aktier i G Förlags AB, som samma dag trädde i likvidation. Den 11 dec 1975 förvärvade hon från bolaget fastigheterna Ytterby 4:158 m fl för 199 500 kr, motsvarande 133 procent av gällande taxeringsvärde.

TN vidtog ej några beskattningsåtgärder i anledning av nämnda transaktioner.

I besvär hos LR yrkade TI att Margit L skulle beskattas för förtäckt utdelning med 130 500 kr. TI anförde: Enligt PM som bifogats 1976 års allmänna självdeklaration tillskiftades Margit L 1975 vid arvskifte efter sin far Åke G samtliga aktier i G Förlags AB. Margit L köpte i dec 1975 fastigheterna Ytterby 4:158, 4:333, 4:334, 4:350, 4:161 (tomter för fritidsändamål) och 4:162 (fritidsfastighet) i Österåkers församling Vaxholms kommun för 199 500 kr från det egna bolaget. Bolaget hade köpt dessa fastigheter 1967 från dåvarande aktieägaren Åke G, varvid köpeskillingen bestämts till 300 000 kr. Genom dom av KR den 9 maj 1972 hade det allmänna saluvärdet för ifrågasvarande fastigheter ansetts uppgå till 200 000 kr. KR:s dom överklagades av Åke G till RR som emellertid ej medgav prövningstillstånd. Det av KR fastställda saluvärdet 200 000 kr borde uppräknas med hänsyn till prisutvecklingen för fastigheter sedan 1967 för att få fram ett saluvärde för fastigheterna inkomståret 1975. Värdet å fastigheterna inkomståret 1975 borde i vart fall anses ha uppgått till 330 000 kr, varvid beloppet 200 000 kr uppräknats med ledning av det omräkningstal (1,65), som gällde vid realisationsvinstberäkning för fastigheter som anskaffats 1967 och sålts 1975 ( $200\,000 \times 1,65 = 330\,000$  kr). Då Margit L köpt fastigheterna från det egna bolaget för 199 500 kr borde  $(330\,000 - 199\,500 =)$  130 500 kr betraktas som förtäckt utdelning och upptas till beskattning som inkomst av kapital.

Margit L motsatte sig bifall till besvären.

LR yttrade såvitt nu är i fråga: L har förvärvat i målet förevarande fastigheter från det egna bolaget för 199 500 kr. Vid beräkning av det marknadsmässiga värdet av fastigheterna utgår rätten från det vid 1975 års allmänna fastighetstaxering åsatta taxeringsvärdet, som för fastigheterna tillhoppa uppgår till 150 000 kr. Enligt bestämmelserna i 9 § KL skall taxeringsvärdet åsättas till det belopp, som motsvarar sjuttiofem procent av fastighetens marknadsvärde. Nämnda värde skall bestämmas med hänsyn till det allmänna prisläget vid ingången av året före taxeringsåret. Med utgångspunkt från fastighetstaxeringsnämndens beräkning skulle fastigheterna vid 1974 års ingång haft ett marknadsvärde av 200 000 kr. Med hänsyn till penningvärdesförändring mellan den 1 jan 1974 och försäljningsdagen den 11 dec 1975 bör en uppräkning av värdet ske till 240 000 kr. Rätten finner därför den förtäckta utdelningen böra beräknas till 40 500 kr.

Margit L överklagade med yrkande att hon inte skulle beskattas för förtäckt utdelning.

KR i Sthlm yttrade: Utredningen i målet föranleder inte till antagande att marknadsvärdet av ifrågasvarande fastigheter vid tidpunkten för L:s förvärv av dem understigit 240 000 kr. KR lämnar besvären utan bifall.

Margit L gick vidare till RR. Hon anförde bl a: KR hade i sin dom anfört att utredningen i målet inte föranledde till antagande att marknadsvärdet av ifrågasvarande fastighet vid tidpunkten för förvärvet understeg 240 000 kr. Margit L hävdade emellertid att utgångspunkt för beräkning av värdet skulle istället vara det för det aktuella året gällande taxeringsvärdet.

TI hemställde om avslag på besvären och anförde att han inte delade Margit L:s uppfattning att värderingen av en fastighet enbart skulle grundas på gällande taxeringsvärde. Att bedöma värdet

med ledning av taxeringsvärdet torde bará utgöra en av flera möjliga metoder. I de fall då exempelvis ett värderingsintyg förelåg eller fastighetens värde kunde framräknas genom att anskaffningskostnaden kunde visas torde skäl föreligga att ta hänsyn även till dessa omständigheter. Taxeringsvärdet skulle enligt 9 § KL motsvara 75 procent av fastighetens marknadsvärde. Med hänsyn till den tid som förflöt mellan de allmänna fastighetstaxeringarna och med hänsyn till att taxeringsvärdet skulle bestämmas med hänsyn till det allmänna prisläget vid ingången av året före taxeringsåret torde ett marknadsvärde beräknat på fastighetens taxeringsvärde mera sällan motsvara fastighetens allmänna saluvärde vid en given tidpunkt. RR hade i ett flertal mål beräknat en fastighets marknadsvärde med utgångspunkt i taxeringsvärden som åsatts efter överlåtelsen. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering hade man utgått från prisnivån på fastigheter i mitten av år 1973. Det var helt orealistiskt att utgå från att prisnivån därefter stabiliserats. Tvärtom hade prisnivån under här aktuella år snabbt stigit och medfört att taxeringsvärdena blivit lägre än 75 procent av faktiska marknadsvärden. Statistiska centralbyråns årliga redovisning av köpeskillingsstatistik utvisade att relationen mellan taxeringsvärden och fastighetspriser beträffande fritidsfastigheter för år 1975 hade ett riksgenomsnitt på 56 procent. Jfr prop 1977/78:68 s 8. Att taxeringsvärdet inte alltid uppfattades som ett rättvisande marknadsvärde framgick även av att dåvarande aktieägaren Åke G överlät fastigheterna till sitt bolag till ett uppskattat marknadsvärde av 300 000 kr trots att taxeringsvärdet på fastigheterna uppgått enbart till 62 000 kr. Då torde även uppmärksammas att 9 § KL i den dåvarande lydelsen stadgade att taxeringsvärdet skulle åsättas på så sätt att det utgjordes av fastighetens allmänna saluvärde.

RR yttrade: För en köpeskillning av 199 500 kr förvärvade Margit L den 11 dec 1975 fastigheterna Ytterby 4:158 m fl från G Förlags Aktiebolag vari hon vid förvärvet ägde samtliga aktier. Köpeskillningen motsvarar 133 procent av det vid 1975 års allmänna fastighetstaxering åsatta taxeringsvärdet, 150 000 kr. Enligt 9 § andra stycket KL i lagrummets lydelse enligt lagen 1973:1099 skall taxeringsvärde åsättas till det belopp, som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde, och bestämmas med hänsyn till det allmänna prisläget vid ingången av året före taxeringsåret.

Således har Margit L förvärvat fastigheterna för ett belopp som enligt 9 § andra stycket KL utgjort fastigheternas marknadsvärde per den 1 jan 1974.

TI har inte genom värdering av fastigheterna eller på annat sätt visat att fastigheternas värde vid tidpunkten för Margit L:s förvärv varit högre än köpeskillningen. Grund för att beskatta Margit L för förtäckt utdelning föreligger därför inte.

Med ändring av KR:s dom fastställer RR TN:s beskattningsåtgärder. (RR föredr. 26.10; dom 22.11. 1982.)

*Anm.: Se RÅ 80 1:62, RÅ 81 Aa 175 samt prop 1973:162, s 314; prop 1974:188, s 50; och KGA Sandström, Beskattning vid aktieutdelning, s 457.*

#### **Fråga om periodiskt under 12 år utfallande del av köpeskillning för fastighet är att likställa med livränta — A- eller B-inkomst?**

Besvär av W angående förhandsbesked i taxeringsfråga. Av ansökningsfrågan framgick bl a följande. Hon hade den 18 juni 1981 sålt ett markområde omfattande tre fastigheter för en köpeskillning av 225 000 kr. I avtalet före-

skrevs bl a att köparen skulle erlægga 100 000 kr kontant, varav 20 000 kr i handpenning och 80 000 kr på tillträdesdagen den 1 juli 1981. Återstoden eller 125 000 kr förband sig köparen att erlægga i form av livränta om 22 765 kr under 12 års tid. Livräntan var beräknad som en diskontering efter 14,7 procent per år av ett kapitalbelopp om 125 000 kr. Skulle diskontot höjas eller sänkas under den tid livräntan utbetalades, skulle återstående livräntor intill dess nästa förändring skedde beräknas med beaktande av det nya diskontot. Härvid skulle diskonteringssatsen ändras med samma procenttal som diskontot. Vid diskontering skulle endast beaktas det diskonto som gällde den 1 juli varje år. Det då gällande diskontot skulle gälla för tiden fram till nästa livränteutbetalning och förändringar under året skulle ej beaktas. Som säkerhet för livränteförbindelsen ställde köparen bankgaranti. Om Märta W, som var född 1917, avled skulle livräntan tillfalla hennes make eller om han ej levde hennes arvingar.

RR yttrade: De belopp, som enligt ingivet köpekontrakt skall erläggas genom årliga betalningar under 12 år, får anses utgöra sådan annorledes än på grund av försäkring utgående livränta, som enligt 31 § andra stycket KL likställes med inkomst av tjänst. Sådan livränta hänföres enligt 9 § 3 mom andra stycket lagen om statlig inkomstskatt till A-inkomst.

På grund härav förklarar RR att det årligen utbetalade livräntebeloppet skall utgöra A-inkomst.

I likhet med RSV finner RR att vid förmögenhetsberäkningen av livräntans kapitalvärde hänsyn inte får tas till framtida skatteskulder. (RR föredr. 12.10; dom 2.11.1982.)

*Anm.: Se RÅ 1966 ref 28; RÅ 80 Aa 6; RÅ 81 1:41; RÅ 81 1:67. Se även prop 1965:84, s 17; prop 1970:70, s 90; SOU 1972:87, s 41, 186, 208; prop 1973:181, s 38, 39; Geijer m fl, Skattehandbok, Del I, 8 uppl 1977, s 601, 602.*



# Ditt företag. Ditt ansvar. Dina pengar.

Som egenföretagare i Sverige idag ställs du upphörligen inför olika problem och frågeställningar. Det kan gälla företagets ekonomi, juridik, skatter och försäkringar.

Även om du är förutseende och anlitar ekonomisk och juridisk expertis är det mer än viktigt att du, åtminstone ytligt, är insatt i och medveten om vilka följder olika åtgärder innebär.

Det här gäller inte bara den företagare som just etablerar en ny verksamhet utan i lika hög grad den som anpassar ett inarbetat företag till nya förhållanden.

"Ditt företag" heter en översikt och handledning med råd och anvisningar som sammanställts av Föreningsbanken. På ett lättillgängligt sätt ger "Ditt företag" svar på egenföretagarens vanligaste frågeställningar och problem. Som

t ex vilken företagsform man ska välja, företaget och skatterna, vad händer vid ett eventuellt generationsskifte?

## Beställ "Ditt företag" redan idag!

Kupongen skickas till Föreningsbankens Kupongservice, Box 63, 132 01 Saltsjö-Boo

Ja, tack! Sänd mig boken "Ditt företag" och debitera mig 25:— inklusive moms.

Namn \_\_\_\_\_

Adress \_\_\_\_\_

Postnr, postadress \_\_\_\_\_

Föreningsbanken 