

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Fråga om skatteplikt för litterärt pris (Nordiska radiopjäspriset) RÅ84 1:63** Besvär av TI angående B:s inkomsttaxering 1978.

I sin deklaration upplyste Erik B att han utöver inkomster från bl a Sveriges Radio Aktiebolag också uppburit Nordiska radiopjäspriset, 10 000 kr, för år 1977.

TN, som inte tog upp beloppet till beskattning, fastställde taxeringarna enligt deklarationen.

TI anförde besvär hos LR och yrkade att B skulle beskattas för priset under inkomst av tjänst. Han anförde bl a: Vissa priser och belöningar som utdelas för litterära och konstnärliga insatser har bedömts som ej skattepliktiga inkomster, t ex Nobelpriset. Förutsättningar som påverkat den bedömningen har bl a varit att belöningen ej varit periodisk, att avdragsrätt ej tillkommit givaren, att belöningen varit av engångsnatur, att belöningen utdelats utan tävlan därom, att mottagaren av belöningen fullgjort sin prestation under sådana förutsättningar att densamma icke till någon del kan anses direkt inriktad på belöningens vinnande samt att utgivaren av belöningen icke heller utdelat denna såsom skälig ersättning för honom gjorda tjänster. — Det Nordiska radiopjäspriset vänder sig till enbart de radiodramatiker som skrivit en pjäs för Sveriges Radio under senaste tvåårsperioden. Tävlingen är således öppen för en mycket liten krets. — Det torde dessutom vara känt för pjäsförfattaren när pjäsen överläts till Sveriges Radio, att pjäsen deltar i tävlingen om Nordiska radiopjäspriset. I statuterna för priset finns nämligen skrivet att den prisbelönta pjäsen får sändas i de övriga nordiska ländernas radio. — Priset kan inte sägas uppfylla samtliga de förutsättningar som tidigare nämnts, för att priset skall anses vara ej skattepliktigt. Priset får snarare ses som en extra belöning från uppdragsgivaren för ett skickligt utfört arbete.

B motsatte sig bifall till besvären och anförde bl a: Nordiska radiopjäspriset är varken honorar eller tävlingspris. Det utdelas vartannat år som uppmantran till den radiodramatiker som enligt en tillfälligt tillsatt jury åstadkommit den bästa radiopjäsen under tvåårsperioden. Ingen form av tävlingsförfarande förekommer. Engångsstipendium torde vara den korrekta benämningen.

LR yttrade: Det av B vunna tävlingspriset utgör skattepliktig inkomst. LR finner i likhet med TI, att det vunna priset är inkomst av tjänst. LR bifaller besvären.

Hos KR yrkade B att bli taxerad i enlighet med TN:s beslut.

TI avstyrkte bifall till besvären.

KR i Sundsvall yttrade: Av handlingarna framgår att B bedriver verksamhet som författare och dramatiker utan att anställningsförhållande hos viss arbetsgivare föreligger. För den i målet aktuella pjäsen har B erhållit avtalsenlig ersättning från bl a Sveriges Radio. Vid detta förhållande och då pjäsen inte

skrivits i och för deltagande i någon tävling, utgör ifrågavarande prissumma inte skattepliktig inkomst för honom. —

TI överklagade KR:s dom hos RR, som yttrade: Det Nordiska radiopjäspri- set utdelas vartannat år till författaren av en nyskriven pjäs som första gången sänts i radio under något av de senaste två åren. Syftet är enligt statuterna att hos författare, lyssnare och kritiker stimulera intresset för hörspelen som dra- matisk genre. Prisivinnaren utses av en jury som består av tre medlemmar och som för varje tillfälle sammansatts av en företrädare för författare, en för kri- tiker och en för Sveriges Radio. Ett motsvarande pris utdelas samtidigt i Fin- land, Norge och Danmark och den vinnande pjäsen i ett land kommer nor- malt att sändas också i de andra länderna mot ersättning enligt där gällande bestämmelser. Enligt vad som i målet upplysts från Sveriges Radio står i regel valet i Sverige varje gång mellan omkring 90 olika pjäser.

B erhöll priset 1977 för en pjäs som sänts av radioteatern 1976. Något anställnings- eller uppdragsförhållande mellan honom och Sveriges Radio fö- relåg inte under någotdera året. Att han erbjudit Sveriges Radio pjäsen får ses mot bakgrund av att han såsom fritt verksam författare på området var hänvi- sad till detta monopolföretag för att över huvud taget få sina verk framförda inför svensk publik. Med hänsyn härtill och med beaktande av juryns sam- mansättning och de förhållanden varunder vinnaren utsetts kan det ej anses att priset utgjort någon från Sveriges Radio utgående ersättning som skall be- skattas i likhet med de avtalsenliga honorar B uppbar för varje sändning av pjäsen. Inte heller var omständigheterna sådana att priset varit att betrakta så- som en skattepliktig tävlingsvinst. Vad som upplysts om syftet med priset och övriga villkor för detta visar i stället att det belopp B erhållit varit att jämställa med sådana engångsbetalade belöningar för vilka skattefrihet sedan länge an- setts föreligga. — RR bifaller inte besvären. (Dom 27.7.1984)

*Anm.: Se RÅ 1952 ref 50; 1953 not 1047 och 1988; 1955 not 1346; 1956 not 1134; 1962 ref 24; 1964 ref 12; 1968 not 978 samt 80 1:39. Se även Geijer m fl, Skattehandbok del I, 8 uppl, s 70, 80; och Svensk Skattetidning 1956 s 193— 196. (Mutén)*

**Fråga om skadestånd som arbetsdomstolen dömt ut med stöd av lagen (1979:1118) om jämställdhet mellan kvinnor och män i arbetslivet därför att kvinna på grund av sitt kön inte fått den anställning hon sökt kunnat hänföras till någon förvärvskälla enligt kommunalskattelagen. RÅ84 1:35**

Besvär av Gun N angående förhandsbesked i taxeringsfråga.

Gun N, som innehade tjänst i Sollentuna kommun, hade genom dom av ar- betsdomstolen den 16 dec 1981 tillerkänts ett skadestånd av Upplands Väsby kommun om 15 000 kr. Skadeståndet hade utdömts på grund av att kommu- nen vid tillsättning av en tjänst som kommunsekreterare tillsatt en manlig sö- kande trots att Gun N haft bättre sakliga förutsättningar för tjänst än denne.

Kommunen hade därigenom ansetts göra sig skyldig till brott mot 2 och 3 §§ jämställdhetslagen (1979:1118).

Gun N hemställde om förhandsbesked av innebörd att skadeståndet, som hade utbetalats i jan 1982, inte skulle utgöra skattepliktig inkomst för henne.

Gun N hemställde även att skadeståndet, om det skulle befinnas vara skattepliktigt för henne, skulle få fördelas på tre år fastän beloppet utgjorde mindre än en femtedel av hennes beskattningsbara inkomst.

TI motsatte sig bifall till ansökan och anförde bl a att ersättningen i mycket ringa mån är relaterad till Gun N:s personliga lidande och men. Den praxis som utbildats på beskattningsområdet genom pleniavgörandet RÅ80 1:10 måste även anses omfatta skadestånd enligt jämställdhetslagen. — TI hemställde vidare att Gun N:s ansökan avseende tillämpning av lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst skulle avvisas, eftersom undantag från spärregeln i 2 § andra stycket lagligen inte kunde medges.

RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade: Ersättningen om 15 000 kr utgör sådant skadestånd som avses i 8 § andra stycket jämställdhetslagen. Gun N har tillerkänts skadeståndet på grund av att hon inte erhållit en sökt tjänst, som hon varit mer meriterad för än den, med vilken tjänsten tillsatts. Ersättningen får därför — även om vid skadeståndets bestämmande andra än rent ekonomiska omständigheter varit avgörande — anses hänförlig till denna tjänst. Nämnden förklarar att beloppet om 15 000 kr utgör skattepliktig intäkt av tjänst för Gun N. — Nämnden förklarar vidare att skadeståndet inte utgör sådan inkomst som är hänförlig till flera beskattningsår, varför lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst inte är tillämplig vid inkomstskatteberäkningen. — Vad nämnden ovan förklarat skall lända till efterrättelse vid Gun N:s taxering år 1983 under de förutsättningar, som anges i 8 § lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor. — I den mån ansökan inte blivit besvarad genom vad nämnden ovan förklarat, finner nämnden förhandsbesked inte böra meddelas och avvisar därför ansökan härutinnan. (Tre ledamöter av nämnden ansåg att skadeståndet inte var skattepliktigt för Gun N.)

I besvär hos RR fullföljde Gun N sin talan.

TI hemställde om avslag på besvaren och anförde bl a: Vid ärendets avgörande i rättsnämnden har tre ledamöter ifrågasatt, om det uppburna skadeståndet kan hänföras till skattepliktig intäkt i tjänst för Gun N, eftersom något anställningsförhållande inte förelegat mellan henne och Upplands Väsby kommun. — Mot detta vill jag invända, att inkomstslaget tjänst utgör en enda förvärvskälla och till inkomst av tjänst hänförs i praxis åtskilliga intäkter av tillfällig natur, varav kan nämnas hittelön (RÅ 1964:198), pris för bästa förslag till lektion mot tobaksrökning (RÅ 1965:195) och studiebidrag som son fått från bolag där hans avlidne fader varit anställd (RÅ 1968:1808). — Utöver vad jag anför vill jag på nytt framhålla, att skadeståndet utbetalats på grund av arbetsrättslig lagstiftning. Det får anses uppenbart att en del av skadeståndet är avsedd att täcka ekonomisk skada. Det måste vidare anses otillfredsställande, om en arbetssökande, som redan har anställning hos den diskriminerande arbetsgivaren, skulle behandlas på annat sätt än en "externsökande".

Vid föredragning av målet den 21 februari 1984 på en av RR:s avdelningar förordnades att målet skulle avgöras av RR i dess helhet.

RR upptog härefter målet till avgörande i plenum, varvid RR:s flesta ledamöter förenade sig om följande dom: Arbetsdomstolen har i dom den 16 dec 1981 förpliktat Upplands Väsby kommun att till Gun N utge skadestånd med 15 000 kr jämte ränta. Skadeståndet har utdömts på grund av brott mot 2 och 3 §§ lagen om jämställdhet mellan kvinnor och män i arbetslivet. Könsdiskrimineringen bestod däri att kommunen vid tillsättning av en tjänst anställt en manlig sökande trots att Gun N haft bättre sakliga förutsättningar för tjänsten än denne. Skadeståndet, som utdömts enligt 8 § andra stycket samma lag, utgör i sin helhet ett s k allmänt (ideellt) skadestånd. I målet är upplyst att Gun N inte innehaft eller innehade någon anställning eller något uppdrag hos Upplands Väsby kommun.

Skadeståndet utgör skattepliktig inkomst om det kan hänföras till någon av de förvärvskällor som anges i kommunalskattelagen. Härvid kommer endast i fråga inkomst av tjänst och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Beträffande inkomst av tjänst föreskrivs i 31 § KL (1928:370) såvitt nu är av intresse följande: ”Till tjänst hänföres dels allmän eller enskild tjänst eller stadigvarande uppdrag ävensom varje annan fast eller tillfällig arbetsanställning och dels tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur.”

Det skadestånd som Gun N blivit tilldömd kan inte anses ha utgått i anledning av någon tjänst, anställning eller stadigvarande uppdrag eller i anledning av någon inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur från Gun N:s sida av det slag som avses i det återgivna lagrummet. Gun N:s enda åtgärd i detta sammanhang är att hon sökt en tjänst. Denna åtgärd kan inte anses såsom en sådan inkomstgivande verksamhet som nyss sagts.

Gun N:s ansökan om en tjänst kan inte heller utgöra grund för skatteplikt enligt bestämmelserna om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

På anförda skäl finner RR att beloppet 15 000 kr inte utgör skattepliktig inkomst för Gun N.

RR ändrar RSV:s förhandsbesked i enlighet med det anförda. (Dom 15.6.1984)

Fyra ledamöter av RR var skiljaktiga och anförde: Sedan Upplands Väsby kommun tillsatt en tjänst som kommunsekreterare med en hos kommunen anställd manlig sökande, vilken haft sämre sakliga förutsättningar för tjänsten än Gun N som innehade tjänst i annan kommun och var medsökande till den utannonserade tjänsten, har arbetsdomstolen förpliktat Upplands Väsby kommun att på grund av brott mot 2 och 3 §§ jämställdhetslagen utge skadestånd till Gun N med 15 000 kr. Den till Gun N utbetalade ersättningen utgör sådant allmänt skadestånd som avses i 8 § andra stycket nämnda lag.

Förbudet mot könsdiskriminering i 2 och 3 §§ jämställdhetslagen gäller inte endast arbetstagare utan även arbetssökande. Nämnda bestämmelse gäller således till skillnad från annan arbetsrättslig lagstiftning även när något anställningsförhållande ännu inte kommit till stånd.

Även om vid skadeståndets bestämmande andra än rent ekonomiska omständigheter varit avgörande får den ifrågavarande ersättningen anses jämförlig med sådan inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur som enligt bestämmelserna i 31 § kommunalskattelagen är att hänföra till inkomst av tjänst. Någon grund för att undanta ersättningen från beskattning föreligger inte. Ersättningen skall därför hänföras till skattepliktig intäkt av tjänst för Gun N.

På av RSV anförda skäl är lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst inte tillämplig vid inkomstskatteberäkningen.

På grund av det anförda lämnar vi besvaren utan bifall.

Sju andra ledamöter kom till samma slut som majoriteten, men anförde andra motiveringar.

*Anm.: Se RÅ80 1:10. Se vidare prop 1955:59, s 43, 57; prop 1978/79:175, s 65—71, 138—142; Lunning, Anställningsskydd, 5 uppl, s 425; Skattenytt 1979, s 169; och 1980, s 239 (Danielsson och Thorsson); Welinder, Beskattning av inkomst och förmögenhet, Del 2, 7 uppl, s 58, 70; Geijer m fl, Skattehandbok, Del I, 8 uppl, s 367.*

**Fråga om schablonberäkning av anskaffningskostnad kan medges för aktier som inte är noterade på börs men föremål för "liknande notering". RÅ 84 1:55.**

I. Besvär av TI angående förhandsbesked i taxeringsfråga för A.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked i taxeringsfråga anförde A att han avsåg att sprida aktierna i ett bolag för notering på den s k OTC-listan. A hemställde om förhandsbesked huruvida han, vid beräkning av realisationsvinst vid försäljning av OTC-noterade aktier som innehafvs två år eller längre, ägde beräkna anskaffningskostnaden för aktierna enligt schablon.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade, sedan yttrande inhämtats från bankinspektionen, följande förhandsbesked: Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av aktie får enligt den s k schablonregeln i punkt 2 b tredje stycket av anv till 36 § KL anskaffningskostnad för aktie som innehafvs i två år eller mera (äldre aktie) och som är noterad på börs eller föremål för liknande notering bestämmas till ett belopp som motsvarar 25 procent (50 procent för aktie som avyttrats före den 25 oktober 1983) av vad den skattskyldige erhåller för aktien efter avdrag för kostnad för avyttringen. — Aktierna i bolaget är inte noterade på börs. Det som förekommit i ärendet får emellertid anses utvisa att aktier som är föremål för OTC-notering skall anses vara föremål för sådan liknande notering som avses i ovan nämnda bestämmelse. A får därför — efter det att bankinspektionen antecknat dels fondkommissionär, som är market-maker, och dels bolaget för handel inom market maker-systemet samt bolagets aktier blivit föremål för OTC-notering — beräkna anskaffningskostnaden för äldre aktier i bolaget enligt schablonregeln. Nämnden besvarar ansökningen i enlighet härmed.

I besvär hemställde TI om sådan ändring i förhandsbeskedet att OTC-noterade aktier inte skulle anses vara föremål för "liknande notering" som avses i det aktuella lagrummet.

RR: ej ändring (Dom 20.6.1984)

## II. Besvär av B angående förhandsbesked i taxeringsfråga.

I ansökan hos riksskatteverket om förhandsbesked i taxeringsfråga anförde B att han övervägde att sälja ett antal aktier i Graningeverkens AB, upptagna på den s k C-listan. Aktierna hade han ärvt i början av 1970-talen och arvlåtarens anskaffningskostnad var inte känd. B hemställde om förhandsbesked huruvida han vid realisationsvinstberäkning fick ta upp anskaffningskostnaden enligt schablon.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked: Aktierna i Graningeverkens AB noterades enligt ansökningen på den s k C-listan. En kort beskrivning av handeln med aktierna på denna lista återfinns i betänkandet Tillväxtkapital (SOU 1981:95 s 142 f). Härav framgår följande. Utanför fondbörsen — vid sidan av överlåtelse av aktier och andelar man och man emellan — finns en begränsad handel med icke börsnoterade papper. Denna handel ombesörjer fondkommissionärer, bl a offentliggörs med jämna mellanrum den lista som något felaktigt benämns C-listan. Den utgör ett samlingsnamn för ett tiotal papper. Handeln med C-listans aktier är sporadisk. — Schablonregeln i punkt 2 b tredje stycket av anv till 36 § KL har tillkommit på initiativ av departementschefen i prop 1975/76:180. Av departementschefens uttalande i denna del (s 157), vilket uttalande även återges i ansökningen, kan enligt nämndens mening utläsas att lagstiftaren med ”föremål för liknande notering” i angiven anvisningspunkt i första hand synes ha avsett aktier som noterades på dåvarande Svenska fondhandlareföreningens kurslista eller som var föremål för liknande notering i utlandet. Det bör vidare uppmärksammas att den s k C-listan, som enligt uppgift fanns redan långt före tidpunkten för propositionen, inte är omnämnd i sammanhanget. — Aktierna i Graningeverkens AB är inte noterade på börs. Med hänsyn till det ovan angivna och det som förekommit i ärendet kan aktierna inte heller anses vara föremål för liknande notering i den mening som avses i punkt 2 b tredje stycket av anvisningarna till 36 § KL. Nämnden besvarar därför den ställda frågan nekande.

A gick vidare till RR.

RR: ej ändring (Dom 20.6.1984)

Anm.: Se prop 1975/76:180 s 157—158.

## **Fråga om ränta på lån som upptagits för förvärv av aktier kan få avdragas vid beräkning av realisationsvinst vid aktiernas försäljning. RÅ84 1:44**

### **Besvär av E angående förhandsbesked i taxeringsfråga.**

I ansökan om förhandsbesked anförde E: Jag är delägare i ett handelsbolag, nedan kallat bolaget. Bolagets verksamhet består i att för egen räkning köpa och sälja aktier i börsnoterade bolag. Värdet av bolagets aktieportfölj uppgår för närvarande till ca 150 000 kr och är helt finansierad med eget kapital. Min andel i bolagets realisationsvinster redovisas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Bolaget har för avsikt att utöka verksamheten genom att låna kapital. Fråga har uppkommit i vilket inkomstslag ränteutgifterna är avdragsgilla. Med hänsyn till den s k avdragsbegränsningen är det av synnerlig vikt för mig att få klarhet i beskattningsfrågan. — Flerta-

let bedömare synes mena att ränteavdraget skall ske i inkomstslaget kapital. Av 36 § KL framgår att ränta på upplånade medel, som använts i tillfällig förvärvsverksamhet, är avdragsgill i nämnda inkomstslag. Vad som menas med använts i tillfällig förvärvsverksamhet framgår inte.

— De som hävdar att ränteutgiften skall avdragas under inkomst av kapital synes mena att eftersom intäkten under innehavstiden, d v s i allmänhet utdelningen, redovisas under kapital också ränteutgiften skall hänföras dit. Med detta synsätt skulle aktien hänföras till tillfällig förvärvsverksamhet först i försäljningsögonblicket. Följaktligen skulle ränta aldrig bli avdragsgill mot realisationsvinst eftersom tidsfaktorn är lika med noll. Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet består i allt väsentligt av realisationsvinster vid försäljning av diverse egendom. Det torde vara mera sällan som upplånat kapital förekommer i samband med andra intäkter i tillfällig förvärvsverksamhet. Jag tänker då bl a på vinst i utländskt lotteri. Bestämmelsen i 36 § KL om ränteavdrag i tillfällig förvärvsverksamhet skulle i så fall bli tämligen verkningslös. — Inom varje inkomstslag medges avdrag för ränta på kapital som nedlagts i respektive förvärvskälla. Enligt 39 § KL är ränta som inte avdrages i annan förvärvskälla avdragsgill under kapital. Inkomst av kapital är därför enligt min mening bl a att betrakta som ett uppsamlingsställe för ränta som inte skall dras av enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 33 och 36 §§ KL. Innan jag tillämpar bestämmelserna i 39 § KL måste jag med andra ord ha uteslutit redovisning under varje annat inkomstslag. Kan jag då det? — Om en aktiepost säljs med vinst är det värdeökningen under innehavstiden som beskattas. Denna beskattning är numera i princip evig vilket inte var fallet vid ovanstående lagreglers tillkomst. Förutsättningen för att det skall bli någon realisationsvinst är att det förflyter längre eller kortare tid under vilken aktieposten stiger i värde. Under denna tid binder aktieposten kapital. Enligt min mening bör kapitalet under innehavstiden anses använt i tillfällig förvärvsverksamhet. Om jag har ränteutgift hänförlig till ifrågakvarande kapital bör denna därför vara avdragsgill i tillfällig förvärvsverksamhet. Det alternativ som tidigare diskuterades i skattelitteraturen var beskattning under inkomst av rörelse. Om rörelse vid verksamhetens start ansetts föreligga tror jag ingen någonsin haft en tanke på att "ränta på lånat kapital som har använts i rörelsen" — för i princip samma ändamål — skulle brytas loss och redovisas under inkomst av kapital. — Mot bakgrund av nuvarande praxis och med hänsyn till ändamålet för bolagets verksamhet råder enligt min mening ingen tvekan om inkomstslaget; tillfällig förvärvsverksamhet. — För att få klarhet i min beskattningssituation anholder jag om svar på följande frågor: 1. Är ränta på kapital som användas för inköp av aktier avdragsgill i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet för a) avyttringsåret? b) för tidigare beskattningsår? Det förutsätts att aktierna innehas kortare tid d v s högst omkring ett år och att den kommande realisationsvinsten är ett primärt motiv för köpet. 2. Bli svaret på fråga 1 a och b annorlunda om aktierna i stället ägs under längre tid och realisationsvinsten inte är av samma primära intresse för köpet? 3. För den händelse bolaget under innehavstiden erhåller utdelning på aktierna ställs frågan huruvida detta påverkar svaren på ovanstående frågor.

I besvär hos RR anförde E att 36 § KL med anvisningar ger klart besked att räntan på lån för förvärv av aktier är avdragsgill under inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, om realisationsvinst föreligger. Om realisationsvinsten är mindre än ränteutgiften borde enligt E den överskjutande delen av räntan vara avdragsgill i förvärvskällan kapital. E yrkade att hans frågor skulle besvaras i enlighet härmed.

RR yttrade: Bestämmelserna i punkt 1 anv till 36 § innehåller bl a att den skattskyldige vid beräkning av realisationsvinst får göra avdrag för förvaltningskostnader och räntor som har utbetalats under beskattningsåret, om dessa inte bör hänföras till annan förvärvskälla. Denna föreskrift har i sak

haft samma innehåll sedan tillkomsten av kommunalskattelagen. I prop 1927:102 avseende nämnda lag (s 402) vände sig departementschefen mot ett förslag av inkomstskattesakkunniga, vilket skulle medföra bl a att utdelning på aktier skulle hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, om aktierna avyttrats under beskattningsåret, men i annat fall till intäkt av kapital. Departementschefen anslöt sig i stället till ett uttalande av kommunalskattekommittén, enligt vilket inkomst som härflutit från det realiserade föremålet under den tid det varit i den skattskyldiges hand skulle redovisas och beskattas under den förvärvskälla dit den naturligen var att räkna. Motsvarande gällde enligt departementschefen i fråga om utgifter för den avyttrade egendomen. I den mån det var fråga om löpande utgifter borde de, yttrade han vidare, avdragas från den förvärvskälla, till vilken avkastningen var att hänföra.

Bestämmelserna om ränteavdrag vid realisationsvinstberäkning får med hänsyn till det anförda anses innebära att i fråga om aktier avdraget skall göras i den förvärvskälla dit avkastningen av aktier skall hänföras. Utdelning på aktier i svenska bolag är enligt 38 § 1 mom KL — bortsett från rörelsefallen — hänförlig till intäkt av kapital. Ränta på lån som upptas i syfte att förvärva aktier bör därför också hänföras till förvärvskällan kapital. Denna ståndpunkt har stöd i praxis (RÅ 1954 ref 9). Principen får anses gälla även om förvärvet av aktierna sker uteslutande i syfte att göra realisationsvinst och oberoende av om utdelning på aktierna uppburits.

På grund av det anförda lämnar RR besvären utan bifall. (Dom 5.9.1984)

*Anm.: Se RÅ 1954 ref 9. Se även prop 1927:102, s 402; KGA Sandström, Om beskattning av inkomst av tjänst, s 727; Welinder, Beskattning av inkomst och förmögenhet, Del 2, 7 uppl 1981, s 42.*

#### **Fördelning av rörelseinkomst mellan makar. RÅ84 1:54**

Besvär av makarna N angående inkomsttaxering 1977.

Makarna N uppgav i sina självdeklarationer att de drev en gemensamt ägd rörelse tillsammans (grävning och betupptagning). Makarna fördelade inkomsten av rörelsen, avseende räkenskapsåret den 1 okt 1975 — den 31 aug 1976, mellan sig.

TN ansåg att mannen ensam bedrivit verksamheten och att hustruns arbetsinsatser i rörelsen inte hade sådan omfattning att makarna fick fördela inkomsten mellan sig. Dock beskattades hustrun för sjukersättning om 11 836 kr.

Makarna anförde besvär hos LR med yrkande att inkomsten skulle delas upp mellan dem.

TI avstyrkte bifall till makarnas talan och yrkade i egna besvär att mannen, eftersom hustruns arbetsinsats inte kunde anses ha uppgått till 400 timmar under beskattningsåret, skulle beskattas för hela nettointäkten.

LR ogillade på anförda skäl makarnas besvär och anförde bl a: — I målet är upplyst att mannen kört i rörelsen befintliga maskiner samt i övrigt utfört allt arbete ute på arbetsområdet. Hustrun har svarat för bank- och postärenden, fakturering samt telefonpassning. Arbetsuppgifterna har utförts i hemmet. Bokföringen har handhåfts av bokföringsbyrå. Med hänsyn till arbetsuppgifternas karaktär och omfattning framgår att mannen bedrivit och svarat för verksamheten som sådan. I målet har inte visats eller gjorts sannolikt att hustruns arbetsinsats varit av sådan omfattning att uppdelning av inkomsten av rörelsen får ske mellan makarna. Mannen skall därför beskattas för hela verksamheten, således även för den av hustrun uppburna ersättningen från försäkringskassan. — Däremot biföll LR TI:s besvär.

Makarna överklagade hos KR och yrkade i första hand att av nettointäkten i rörelsen hustrun skulle beskattas för (1 100 tim × 40 kr =) 44 000 kr och i andra hand att hustrun skulle beskattas för (600 tim × 40 kr + sjukersättning, 11 836 kr =) 35 836 kr. De anförde bl a. Rörelsen omfattade framför allt grävning och betupptagning. Företaget drevs av makarna själva med deltidanställd personal under säsongerna. I Bondåkra hade de dels bostad med kontor till rörelsen, dels maskinhall med verkstad. Det kontorsarbete som följde med rörelsen måste således utföras i Bondåkra. Hustruns arbetsuppgifter i rörelsen bestod i huvudsak av allt förekommande kontorsarbete inklusive grundbokföring, lokalvård i maskinhall och kontor, hämtning och hemkörning av personal vid arbete på betfälten och vid grävning samt hämtning av reservdelar. Makarna hade inte fört någon tidslista men en uppskattning av de olika arbetsuppgifterna visade att hustruns årsarbetstid betydligt överstigit 400 timmar. Hushållet bestod endast av makarna N. Hustrun, som inte hade annat arbete, hade gjort inkomstanmälan till försäkringskassan och betalat preliminär skatt.

TI motsatte sig bifall till yrkandena. För det fall KR fann det motiverat tillstyrkte han dock att ett belopp om 11 635 kr beskattades hos hustrun som skälig ränta på det kapital hon satt in i bolaget.

KR i Gbg yttrade: KR delar LR:s bedömning att hustruns uppgifter i rörelsen inte varit av sådant omfång att hon skall beskattas för sin arbetsinsats. Eftersom rörelsen drives i form av handelsbolag och hustrun är delägare möter det emellertid inte något hinder att av rörelsens nettointäkt tillgodoräkna henne skälig ränta på det kapital som hon har satt in i handelsbolaget. Denna ränta kan i enlighet med vad TI anført beräknas till 11 635 kr. Beloppet utgör inkomst av rörelse. — Det sagda innebär att den på mannen belöpande andelen av rörelsens nettointäkt skall sättas ned i motsvarande mån.

Makarna N gick vidare till RR.

RR yttrade:

Enligt anv till 52 § KL gäller följande. När verksamhet i rörelse bedrivits av den ena av makarna men den andra maken (medhjälpande make) arbetat i verksamheten minst 400 timmar under beskattningsåret eller, om beskattningsåret är kortare eller längre än 12 månader, minst ett med hänsyn härtill jämkat timantal, får makarna fördela inkomsten sig emellan så att en del av hela inkomsten av förvärvskällan hänföres till den medhjälpande maken. Denna del får inte tas upp till högre belopp än som kan anses motsvara marknadsmässigt vederlag för den medhjälpande

makens arbete jämte egen sjukpenning m m. Om den maken ägt del i förvärvskällan eller i det i denna nedlagda kapitalet möter inte hinder att hänföra ytterligare viss del av inkomsten till denne make. Vid bedömande av om medhjälpare make arbetat föreskrivet antal arbetstimmar skall anses att han under tid, då han uppburit sjukpenning enligt lagen om allmän försäkring, arbetat i samma omfattning som närmast före den tid, då sådan ersättning uppburits.

Den aktuella lagstiftningen tillkom i samband med avskaffandet av den s k faktiska sambeskattningen. Av förarbetena framgår att en utgångspunkt för lagstiftningen var att den make som utfört arbetet också skall beskattas för värdet av sin arbetsinsats. Förutsättningen att medhjälpare make skall ha utfört arbete i verksamheten visst antal timmar har uppställts av hänsyn till svårigheterna att kontrollera omfattningen och värdet av arbetsinsatser av ringa omfattning. I propositionen 1975/76:77 anförde departementschefen bl a att en helhetsbedömning måste ske vid taxeringen och att det därvid bör tillmätas vikt om inkomstansökan till försäkringskassa har skett och om skatt betalats på föreskrivet sätt. Enligt departementschefens uppfattning är situationen i många fall sådan att det är troligt att den medhjälpare maken utfört arbete i uppgiven omfattning.

Av utredningen framgår att mannen N bedrivit rörelse med hustrun som medhjälpare. I målet får hustrun anses ha gjort sannolikt att hon under beskattningsåret arbetat i rörelsen åtminstone i den omfattning som enligt nämnda anvisningar fordras för att makarna skall få fördela rörelseinkomsten mellan sig. Hon skall därför beskattas för denna arbetsinsats, däri inräknad den tid då hon uppburit sjukpenning. Mot bakgrund av det anförda och med beaktande av hennes ägarandel i rörelsen finner RR att av rörelsens nettointäkt 30 000 kr skall skäligen hänföras till hustrun. Återstoden skall påföras mannen. (Dom 24.9.1984)

*Anm.: Tyvärr framgår inte rörelsens totala nettointäkt av redogörelsen. Se RÅ83 1:69 samt DsFi 1975:10, s 103—104; prop 1975/76:77, s 65—67; prop 1976/77:41, s 35—36 och Skattenytt 1976, s 239—242. (G. Björne).*

#### **Fråga om lokal skattemyndighets behörighet att anföra besvär i mål angående utdömande av vite. RÅ84 1:51**

Besvär av lokal skattemyndighet (LSM) angående vite enligt 83 § uppborrdslagen.

LSM i Uppsala fögderi anmanade E vid vite av 5 000 kr att avlämna preliminär självdeklaration.

E hörsammade inte anmaningen, varför LSM gjorde anmälan om utdömande av vitet hos LR.

LR fann ej skäl att utdöma vitet.

I besvär hos KR yrkade LSM att det förelagda vitet skulle utdömas.

KR i Sthlm upptog inte besvären till prövning när LSM ansågs sakna behörighet att föra talan mot LR:s dom.

LSM anförde besvär hos RR.

I avgivet yttrande över besvären anförde RSV att LSM inte kunde anses ha besväringsrätt i mål angående utdömande av vite enligt uppborrdslagen.

RR yttrade: Enligt 72 a § uppbördslagen (1953:272) skall allmänt ombud föra det allmännas talan i mål enligt samma lag. Allmänt ombud har således besvärsmått i mål om utdömande av vite som förelagts med stöd av lagen. Härav måste anses följa att samma behörighet inte tillkommer LSM. — RR lämnar besvären utan bifall. (Dom 16.7.1984)

*Anm.: Se Ragnemalm, Förvaltningsbesluts överklagbarhet, s 477; Strömberg, Allmän förvaltningsrätt, s 190; Westerberg, Allmän förvaltningsrätt, s 116.*

**Tidsvinst för resor till arbetet med egen bil har på grund av skiftarbete hänfört sig till endast 120 dagar av året. Fråga om tidsvinsten varit ”regelmässig? RÅ 84 1:62**

Besvär av Ulla S angående inkomsttaxering 1978.

I sin deklaration 1978 yrkade Ulla S avdrag för kostnad för resor med egen bil under 230 dagar mellan sin bostad i Nacka och sin arbetsplats i Stockholm med 4 186 kr.

TN medgav endast avdrag med 840 kr för kostnad avseende hela året för resor med allmänt kommunikationsmedel.

I besvär yrkade Ulla S att hon skulle bli taxerad enligt sin deklaration. Hon uppgav att hon under hela året arbetat i skift och att arbetstiderna växlat efter ett fast schema (skiftena 1—4, var fjärde lördag och var åttonde söndag).

TI tillstyrkte att Ulla S skulle medges avdrag för kostnad för bilresor under 120 dagar (skiftena 2 och 4, lördagar och söndagar).

LR yttrade: Enligt handlingarna i målet har Ulla S för resor till arbetet samtliga arbetsdagar haft tillgång till allmänna kommunikationsmedel. Under vissa arbetsförhållanden har en tidsvinst av 90 minuter per dag vid resa med bil ej uppkommit, medan vid andra tillfällen — främst lördagar och söndagar — till följd av glesa förbindelser med allmänna kommunikationsmedel föreskriven tidsvinst uppkommit. Förutsättning för avdrag för kostnader för bilresor är att tidsvinsten 90 minuter vid bilresa *regelmässigt* erhålles. Då rätten ej finner visat att Ulla S regelmässigt uppnått föreskriven tidsvinst, finner rätten RSV:s anvisningar för avdrag för kostnader för resor till arbetet med bil ej ge stöd för Ulla S:s avdragsyrkande. Besvären kan därför ej till någon del bifallas. — Besvären lämnas utan bifall.

Hos KR yrkade Ulla S avdrag för kostnad för bilresor med 2 184 kr avseende resor under 120 dagar (skiftena 2 och 4, lördagar och söndagar).

TI avstyrkte bifall till besvären.

I likhet med LR lämnade KR i Sthlm besvären utan bifall. KR anförde bl a — Ulla S har under hela beskattningsåret haft sin bostad i Älta och sin arbetsplats i centrala Stockholm. — Arbetstiden har under måndag—fredag varit uppdelad i skiftena 1—4 enligt ett rullande schema. Vidare har hon arbetat var fjärde lördag och var åttonde söndag. Hon har uppgett det totala antalet arbetsdagar till 230, varav 120 dagar avsett skiftena 2 och 4 samt lördagar och söndagar. Av utredningen framgår att hon vid arbete under skiftena 2 och 4 och på söndagar har gjort en daglig tidsvinst på minst 90 minuter genom att använda bil i stället för allmänt kommunikationsmedel samt

att hon inte har haft möjlighet att använda allmänt kommunikationsmedel vid arbete på lördagar. Såvitt framgår av handlingarna har hon under övriga arbetsdagar inte gjort någon sådan tidsvinst. — Det i riksskatteverkets föreskrifter uppställda kravet på regelmässig tidsvinst måste anses innebära att tidsvinsten skall ha uppnåtts så gott som alla arbetsdagar under en sammanhängande period. I ett fall som det förevarande, där arbetet visserligen har bedrivits i olika skift men samma skiftschema har tillämpats hela året, måste bedömningen avse förhållandena under hela beskattningsåret. Av vad som nyss har sagts om Ulla S:s resor till och från arbetet följer att hon inte har gjort den föreskrivna tidsvinsten under mer än cirka hälften av årets arbetsdagar. Kravet på regelmässig tidsvinst är således inte uppfyllt och Ulla S kan inte på den nu angivna grunden få avdrag för kostnader för bilresor. — Ulla S får emellertid anses berättigad till avdrag — förutom för kostnader för resor med allmänt kommunikationsmedel med medgivna 840 kr — även för kostnader för sina bilresor på lördagarna, eftersom hon då inte har kunnat använda allmänt kommunikationsmedel. Sistnämnda kostnader kan skäligen uppskattas till 300 kr. (En ledamot av KR ville bifalla besvären).

Ulla S gick vidare till RR, som efter att ha hört RSV, yttrade: Ulla S har under hela beskattningsåret haft sin bostad Älta Strandväg 37 A i Nacka och sin arbetsplats hos posten vid Bryggargatan i centrala Stockholm. Arbetstiderna har växlat efter ett fast schema. Måndag—fredag har arbetsskiftet varit förlagda till följande tider: vecka 1. kl 06.10—12.05, vecka 2. kl 12.05—21.25, vecka 3. kl 05.45—13.35, vecka 4. kl 13.35—21.25.

Vidare har Ulla S arbetat var fjärde lördag och var åttonde söndag.

Under beskattningsåret har Ulla S rest med egen bil mellan bostaden och arbetsplatsen sammanlagt 230 dagar. Av dessa har 120 dagar avsett veckor då hon arbetat enligt skift 2 och 4, lördagar samt söndagar. Utredningen visar att Ulla S under skiftena 2 och 4 samt söndagar vid resa till och från arbetet regelmässigt gjort en tidsvinst på minst 90 minuter per dag genom att använda bil i stället för allmänt kommunikationsmedel. Lördagar har allmänt kommunikationsmedel inte kunnat utnyttjas. Under angivna förhållanden får Ulla S anses berättigad till avdrag för resor till och från arbetsplatsen i enlighet med vad hon har yrkat i målet med 2 814 kr. (Dom 4.10.1984)

*Anm: Se RÅ80 1:32 och 1:35. Se även RSV Dt 1977:9; prop 1969:29 s 34.*

### **Avlösning av ersättningskraft med engångsbelopp = avyttring av fast egendom. RÅ84 1:60**

Besvär av Bålforsens Kraft Aktiebolag angående förhandsbesked.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked i taxeringsfråga anförde bolaget i huvudsak följande: Vattenfallsstyrelsen fick genom en dom år 1952 tillstånd att bygga ut Lasele kraftstation i Ångermanälven och därvid tillgodogöra sig jämväl annan tillhörig vattenkraft. Utbyggnaden föranledde ett avtal år 1960 mellan vattenfallsstyrelsen och bolaget. Enligt avtalet, som fastställdes av vattendomstolen 1961, skall i kraftstationen tillgodogöras all den vattenkraft som tillagts bolagets fastighet Tarsele Södra 2:19. I ersättning för tillgodogjord vattenkraft skall bolaget mot uttagningskostnad erhålla ersättningskraft baserad på en andel av 9,73 procent i kraftstationens produktion. Uttagningskostnaden skall enligt avtalet i princip motsvara 9,73 procent av kostnaden för de delar av kraftstationen i vilkas produktion bolaget har del. Den rätt till kraftleverans som enligt avtalet tillkommer bolaget har av vattendomstolen fastställts såsom ersättningskraft enligt

9 kap vattenlagen. — Bolaget, som avsåg att försöka få till stånd en avlösning av rätten till ersättningskraft mot ett engångsbelopp, hemställde om förhandsbesked om och i så fall på vilket sätt ett sådant engångsbelopp skall beskattas.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked: Ärendet gäller den skatterättsliga behandlingen av ett vederlag för en avlösning av en rätt till ersättningskraft. Denna rätt grundar sig på ett av Mellanbygdens vattendomstol år 1961 fastställt avtal, som året dessförinnan ingåtts mellan vattenfallsstyrelsen och Bålforsens Kraft AB. Avtalet hade ingåtts med anledning av att vattenfallsstyrelsen år 1952 i en dom erhållit tillstånd att bygga ut Lasele kraftstation i Ångermanälven och därvid enligt dåvarande 2 kap 5 § vattenlagen (1918:523) tillgodogöra sig även annan tillhörig vattenkraft. I fastställsedomen år 1961 sägs bl a att kraftleveransen i fråga skall utgöra ersättningskraft enligt dåvarande 9 kap vattenlagen och att rätten till kraftleveransen skall vara förenad med fastigheten Tarsele Södra 2:19. — Civilrättsligt torde rätten till ersättningskraft som en ”åtföljd” till Tarsele Södra 2:19 ingå i dennas rättsliga innehåll (jfr Westerlind, Kommentar till jordabalken, 1971, s 126). Vid fastighetstaxeringen skall rätten ha lagts till markvärdet av Tarsele Södra 2:19 enligt en bestämmelse i 15 kap 10 § andra stycket fastighetstaxeringslagen (1979:1152). — Med hänsyn till det sagda finner nämnden att en avyttring av den i ärendet aktuella rätten till ersättningskraft skall behandlas som en avyttring av en del av fastigheten Tarsele Södra 2:19. En avlösning av rätten bör ses som en avyttring till statens vattenfallsverk. — Nämnden förklarar att ett engångsbelopp vid en avlösning av den ifrågavarande rätten till ersättningskraft skall behandlas som ett vederlag vid en avyttring av fastighet.

I besvär hos RR hemställde bolaget om förklaring att ett engångsbelopp vid en avlösning av den ifrågavarande rätten till ersättningskraft inte skulle utgöra för bolaget skattepliktig intäkt.

#### **RR ändrade inte RSV:s förhandsbesked. (Dom 22.10.1984)**

En ledamot av RR tillade för sin del:

Avtalet år 1960 mellan vattenfallsstyrelsen och Bålforsens Kraft AB innebar att den till fastigheten Tarsele Södra 2:19 hörande rätten till vattenkraft utbyttes mot en rätt till ersättningskraft, som likaledes skulle vara förenad med fastigheten. Vid detta utbyte uppkommande realisationsvinst var i princip skattepliktig. Som RSV uttalat i förhandsbeskedet skall en avlösning av rätten till ersättningskraft mot ett engångsbelopp i skattehänseende behandlas som en avyttring av fastighet. Vid beräkning av realisationsvinst beaktas bl a omkostnaderna för ersättningskraften. Härigenom kommer beskattningen att begränsas till det mervärde som ersättningskraften kan ha vid avlösningen.

#### **Fråga om skattskyldighet för stiftelse varom förordnats i testamente — stiftelsen dödsbodelägare? RÅ84 1:53**

Besvär av Selma J:s stiftelse för behövande ålderstigna m fl angående inkomst- och förmögenhetstaxering 1977.

Enligt ett av Selma J den 15 dec 1949 upprättat testamente skulle sedan vissa legat utgått den behållna kvarlåtenskapen i första hand användas för utbetalning av månatliga belopp till Selma J:s medhjälpare Signe L, född 1896, och en syster till Selma J, så länge de levde. Efter deras frånfälle skulle vad som återstod av boets tillgångar tillfalla en genom testamentet bildad stiftelse, benämnd Selma J:s Stiftelse för behövande ålderstigna. Stiftelsens ändamål skulle vara att främja vård av behövande ålderstigna sjuka eller lytta, i främsta rummet sådana som arbetat bakom disk antingen som butiksbiträde eller som innehavare av egen affär. Sedan boutredningen slutförts skulle boets behållning överlämnas till Östergötlands Bank i Norrköping, som skulle förvalta kapitalet och verkställa de månatliga utbetalningarna. När betalningsmottagaren avlidit skulle kvarvarande kapital överlämnas till kyrkorådet i Hedvigs församling i Norrköping som självt eller genom delegerade skulle utgöra styrelse för stiftelsen.

Selma J avled den 13 april 1969 utan att efterlämna arvingar. Allmänna arvsfonden godkände testamentet.

I sin deklaration 1977 redovisade dödsboet efter Selma J inkomst av kapital med 35 396 kr och skattepliktig förmögenhet med 531 400 kr. Dödsboet yrkade avdrag för periodiskt understöd till Signe L med 8 400 kr.

TN ansåg att dödsboet skulle taxeras som handelsbolag enligt 53 § 3 mom fjärde stycket KL och begärde uppgifter om dödsbodeläggarna.

Dödsboet sände in bouppteckning och testamente till TN samt anförde att ende delägare i dödsboet var stiftelsen och att stiftelsen borde vara skattebefriad på grund av sitt ändamål.

TN taxerade dödsboet i enlighet med avlämnad deklaration.

I besvär hos LR yrkade dödsboet att stiftelsen skulle vara skattesubjekt samt att, enligt bestämmelserna i 53 § 1 mom e) KL, stiftelsen på grund av sitt ändamål inte skulle beskattas.

TI tillstyrkte att stiftelsen taxerades i stället för dödsboet och anförde att stiftelsen var skattskyldig för all inkomst. Hon yrkade att den dödsboet åsatta taxeringen skulle överflyttas på stiftelsen med tillämpning av bestämmelserna i 105 § TL. I andra hand yrkade hon att stiftelsen skulle eftertaxeras med motsvarande belopp.

LR undanröjde jämlikt 53 § 3 mom fjärde stycket KL dödsboets taxering och anförde beträffande stiftelsens taxering: Ifrågavarande inkomst och förmögenhet skall redovisas hos stiftelsen. Stiftelsen kan ej med anledning av bestämmelserna i 53 § eller annorledes undgå beskattning utan är oinskränkt skattskyldig för sina inkomster. — Det saknas dock förutsättningar att enligt 105 § TL överflytta taxeringen på stiftelsen. — I enlighet med TI:s yrkande får såväl formella som materiella förutsättningar för eftertaxering anses föreliggande. — LR åsätter stiftelsen eftertaxering till statlig och kommunal inkomstskatt 1977 med 26 990 kr samt till statlig förmögenhetsskatt med en skattepliktig förmögenhet av 531 489 kr och en beskattningsbar förmögenhet av 531 400 kr.

Stiftelsen överklagade och anförde i huvudsak följande. Stiftelsen var inte skattskyldig. På grund av bestämmelser i testamentet kunde den inte bedriva någon verksamhet så länge någon av

legatarierna levde. Annat kunde emellertid inte antas än att stiftelsen skulle komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarade mot avkastningen av stiftelsens tillgångar så snart verksamheten kunde upptas. Stiftelsen saknade skatteförmåga eftersom den inte ägde tillrädda förmögenheten förrän siste legatarien avlidit. Stadgar antogs år 1981 och stiftelsen bedrev numera verksamhet.

KR i Jkg yttrade: Selma J:s stiftelse för behövande ålderstigna är en sådan stiftelse som avses i 53 § 1 mom e) KL, 7 § f) lagen om statlig inkomstskatt och 6 § 1 mom b) lagen om statlig förmögenhetsskatt. — Enligt punkt 8 av anv till 53 § KL är stiftelse, som under en längre tid inte bedrivit verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar, oavsett sitt ändamål skattskyldig för all inkomst. Av utredningen framgår att stiftelsen till följd av testamenteriskt förordnande ännu år 1976 inte kunnat upptaga någon verksamhet. Med hänsyn härtill och till storleken av ränteinkomsterna kan stiftelsen inte undgå att taxeras för ifrågavarande kapitalinkomster och förmögenhet. — KR lämnar besvaren utan bifall.

Stiftelsen gick vidare till RR. Stiftelsen anförde därvid att under tiden från det allmänna arvsfonden godkänt testamentet till dess att alla avkastningsrätter upphört hade det inte funnits någon ägare till egendomen, eftersom denna förvaltades endast av banken. Stiftelsen hade bildats först när den mottog tillgångarna för egen förvaltning.

RR upptog i sin dom först den i referatets inledning lämnade redogörelsen för Selma J:s testamente och yttrade därefter: Selma J avled den 13 april 1969 utan att efterlämna annan legal arvinge än allmänna arvsfonden. Enligt bo-uppteckningen uppgick behållningen till 331 634 kr, vartill kom en pensionsstiftelse med behållna tillgångar om 34 465 kr för beredande av pension åt Signe L. Pensionen som utgick med 700 kr i månaden skulle enligt ett tilläggs-testamente utbetalas av kvarlåtenskapen sedan pensionsstiftelsens medel förbrukats för sitt ändamål. Testamentet godkändes av allmänna arvsfonden.

Mot denna bakgrund är det uppenbart, att avkastningen av boets behållning skulle komma att förslå till framtida utbetalningar av pension åt Signe L och att dödsboförvaltningen skedde huvudsakligen för Selma J:s Stiftelse för behövande ålderstigna såsom universell testamentstagare. Sedan testamentet vunnit laga kraft var stiftelsen därför att anse som ende dödsbodelägare, oakttat stiftelsen inte skulle träda i verksamhet förrän Signe L avlidit.

Enligt 53 § 3 mom KL skulle dödsboets inkomst det aktuella taxeringsåret 1977 hänföras till dödsbodelägaren. Stiftelsen är inskränkt skattskyldig enligt 53 § 1 mom e) samma lag. Emellertid var det på grund av förordnande i testamentet av framtida händelser beroende när stiftelsen skulle börja bedriva verksamhet för sitt ändamål och stiftelsen hade ännu sju år efter dödsfallet inte upptagit någon verksamhet. På grund härav är stiftelsen enligt p 8 av anv till sistnämnda lagrum och 6 § 1 mom b) lagen om statlig förmögenhetsskatt skattskyldig för all inkomst och för förmögenhet.

Av handlingarna framgår att TN efter hörande av dödsboet avsett att påföra stiftelsen taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt men att dödsboet av misstag blivit taxerat härför. Dödsboet har på denna grund befriats från taxering. Med tillämpning av 105 § TL överflyttar RR taxeringen på stiftelsen.

Under 1976 har till Signe L från dödsboet utbetalats pension med 8 400 kr. Enligt 5 § jämförd med 2 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt skall från förmögenheten avräknas kapitalvärdet av förpliktelsen att på livstid utge nämnda pension. Kapitalvärdet uppgår till 42 000 kr.

Med ändring av KR:s dom åsätter RR stiftelsen taxering 1977 till statlig och kommunal inkomstskatt med 26 990 kr samt till statlig förmögenhetsskatt med en skattepliktig förmögenhet av 489 489 kr, och en beskattningsbar förmögenhet av 489 400 kr. (Dom 1.10.1984)

*Anm. Se RÅ 1965 ref 11 samt Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s 28—31, 317—318 och Walin, Kommentar till ärvdabalken II, s 14.*

**Fråga om kammarrätt, som ej upptagit besvär anförda i särskild ordning enligt 100 § TL över viss taxering därmed prövat taxeringen enligt 103 § andra stycket TL. RÅ84 1:49**

Bolaget K:s Revision & Ekonomikonsult AB:s inkomsttaxeringar för 1976 fastställdes av LSR i V län genom beslut den 5 april 1979, som vann laga kraft. I skrivelse, som inkom till LSR den 26 mars 1981, anförde bolaget besvär i särskild ordning över 1976 års taxeringar.

LR yttrade: Dåvarande LSR har genom beslut den 5 april 1979 på yrkande av TI prövat bolagets inkomsttaxeringar för 1976 och därvid höjt bolagets taxering till såväl statlig som kommunal inkomstskatt. Bolagets besvär i särskild ordning över 1976 års taxeringar kan på grund härav inte prövas av LR. Besvärsskrivelsen skall därför översändas till KR i Gbg. LR avskriver målet. Besvärsskrivelsen översänds till KR i Gbg.

KR i Gbg yttrade: Bolaget har hos LR anført besvär över 1976 års inkomsttaxering och därvid åberopat rätt till besvär i särskild ordning. — LR har med stöd av 103 § TL överlämnat målet till KR — TI har yttrat sig.

KR beslutar som följer. — Bolaget har tidigare hos KR anført besvär över LSR:s beslut och därvid åberopat rätt till besvär i särskild ordning. KR beslöt den 30 okt 1980 (mål nr 3954—3955-1979) att inte ta upp de besvåren till prövning, eftersom bolaget inte åberopat sådana skäl som fordras för att besvåren skall kunna prövas. Härigenom har KR dock prövat taxeringen. Till följd härav skall de nu föreliggande besvåren jämlikt 103 § TL prövas av RR. — KR avvisar därför besvåren och överlämnar målet till RR.

RR yttrade: Revision & Ekonomikonsult AB:s inkomsttaxering 1976 har prövats av LSR i V län genom beslut den 5 april 1979. Över beslutet har bolaget, som ej överklagat beslutet inom besvärstiden, under åberopande av 100 § TL anført besvär i särskild ordning hos KR i Gbg. Denna har i beslut den 30 okt 1980 ej tagit upp besvåren till prövning. Efter besvär av bolaget har RR i dom den 23 mars 1981 lämnat bolagets talan utan bifall.

Därefter har bolaget hos LR i V län, i skrivelse som inkom dit den 26 mars 1981, ånyo anført besvär i särskild ordning över inkomsttaxeringen 1976, nu rörande en annan fråga än den som avsågs i de tidigare i särskild ordning an-

förda besvären. LR har i beslut den 15 maj 1981, efter att ha erinrat om LSR:s ovan nämnda beslut den 5 april 1979, översänt besvären till KR i Gbg. Denna har genom beslut den 20 aug 1982, efter att ha erinrat om att KR genom sitt ovannämnda beslut den 30 okt 1980 prövat bolagets taxering 1976, överlämnat målet till RR.

Då bolagets inkomsttaxering 1976 prövats av LSR men däremot icke av KR, som avvisat bolagets talan avseende sådan prövning, ankommer det enligt 103 § andra stycket andra punkten TL på KR att pröva målet.

Med ändring av KR:s beslut den 20 aug 1982 visar RR målet åter till KR i Gbg för behandling av bolagets i särskild ordning anförda besvär. (Beslut 9.10.1984)

*Anm: Jämför RÅ80 Ba 39; RÅ82 I:39.*

#### **Fråga om formella förutsättningar för skönsmässig eftertaxering på grund av lägre bruttovinst än normalt i branschen. RÅ84 1:79**

Besvär av R angående eftertaxering för 1980.

R drev under 1979 tillsammans med sin hustru ett gatukök. I avlämnad deklaration redovisade R till beskattning 11 482 kr under inkomst av tjänst (allmän folkpension) och 68 387 kr under inkomst av rörelse avseende inkomst från gatuköket.

TN fastställde taxeringarna i enlighet med deklarationen.

Hos LR yrkade TI att R skulle eftertaxeras för 1980 och anförde: R har under år 1979 drivit gatukök. Nettointäkten har i avgiven självdeklaration angetts till 88 597 kr, varav 20 000 kr hänförs till hans hustru och resterande 68 597 kr till honom själv. Enligt i deklarationen lämnade uppgifter om omsättning och varuförbrukning har bruttovinsten uppgått till cirka 45 procent av omsättningen. — Rörelsen har varit föremål för taxeringsrevision. Enligt den häröver upprättade revisionspromemorian har vid andra revisioner avseende jämförbara gatukök framkommit att bruttovinsten uppgått till lägst 54 procent, dvs närmare 10 procent högre än vad R redovisat. — R har uppgivit, att han med ett par undantag tillämpat försäljningspriser som rekommenderas eller är normala i branschen. — Med beaktande härav och hänsyn tagen till normalt svinn har taxeringsrevisorn med utgångspunkt från på befintliga inköpsallegat — följesedlar och fakturakopior — upptagna enskilda produkter upprättat en försäljningskalkyl som exkl mervärdesskatt slutar på en total omsättning av 764 119 kr, innebärande en genomsnittlig påläggsprocent på 117,24 och en bruttovinstprocent som överensstämmer med den enligt promemorian för branschen normala, nämligen (53,97) 54. Enligt kalkylen skulle R följaktligen ha redovisat bruttovinsten med ett 764 119 ./ 642 539) 121 580 kr för lågt belopp. R har inkommit med erinringar mot beräkningarna i promemorian och därvid i huvudsak anför, att hans priser legat i underkant jämfört med konkurrenternas samt att han av olika orsaker — bl a tillgrepp av anställda — haft ett betydande svinn. Sammanfattningsvis bestrider han därför riktigheten av de i promemorian gjorda beräkningarna och påståendet att han skulle ha undanhållit några inkomster från beskattning. Påpekas bör att det R anför om prissättningen motsäger vad han tidigare uppgett i förenämnda svar på förfrågan. — För egen del vill TI framhålla, att det vid inkomstkontroll av försäljning av dagligvaror i detaljhandelsledet av naturliga skäl är praktiskt taget omöjligt att dirket kunna påvisa utelämnande av enskilda inkomstbelopp. I stället är man vid kontrollen hänvisad till sådana beräkningar som intagits i promemorian. Av allt att döma är beräkningarna väl underbyggda och noggrant utförda, men även vid detta förhållande kan det naturligtvis föreligga betydande skillnader

mot den bruttointkomst som R i verkligheten haft att förfoga över. Skillnaden mellan bokförd och beräknad omsättning är dock så betydande, att den inte rimligen låter sig förklaras enbart av att svinnet varit avsevärt högre än vad taxeringsrevisorn räknat med, utan man får också förutsätta att den har sin grund i oredovisade inkomster. — TI gör därvid den bedömningen att dessa i vart fall inte bör ha understigit 75 000 kr och anser i följd härav också att taxeringsrevisorn genom sina beräkningar påvisat att R lämnat sådan oriktig uppgift om sina inkomstförhållanden att förutsättning för eftertaxering föreligger. — TI yrkar sålunda att R eftertaxeras för inkomst av rörelse med 75 000 kr. — Vidare yrkas att han påförs skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på eftertaxeringen.

LR biföll TI:s yrkanden.

R yrkade hos KR att LR:s dom skulle undanröjas och att han skulle taxeras enligt deklARATIONEN.

KR i Gbg yttrade: KR gör följande bedömning av de förklaringar som R har lämnat. — Vad R har anfört ger inte anledning att anta att han har haft ett svinn som i någon betydande omfattning har överstigit den uppskattning som har gjorts i revisionspromemorian. — Av revisionspromemorian framgår att kostnaderna för inköp av vissa varor såsom mjölk och smör, som inte har specificerats i promemorian, också ingår i beräkningen av de totala varukostnaderna med belopp som har verifierats genom kvitton. R har inte gjort troligt att han har haft kostnader i rörelsen för varuinköp utöver vad som redan har beaktats. — R:s uppgifter om att han har använt en osedvanligt hög rabatterning för att skapa en ökad kundkrets har inte vederlagts. Uppgifterna är inte osannolika och får tas för goda. Den invändningen kan dock inte förklara hela den avvikelser som har påvisats i revisionspromemorian. KR finner därför att det finns tillräckligt fog för att utgå ifrån att den verkliga inkomsten före schablonavdrag för egenavgifter överstigit den deklarerade med i vart fall 60 000 kr. R har härigenom lämnat en oriktig uppgift. Förutsättningar föreligger således för eftertaxering. — R har inte tillgodoförts något schablonavdrag för egenavgifter vid den ordinarie inkomsttaxeringen 1980, enligt vilken hans inkomst av rörelse uppgick till 68 387 kr, varav 8 320 kr var ersättning från den allmänna försäkringskassan. Han är därför nu berättigad till schablonavdrag, beräknat på ett underlag av  $(68\,387 - 8\,320 + 60\,000 =)$  120 067 kr. Avdraget blir 22 010 kr. Eftertaxeringen skall således sättas ned till  $(60\,000 - 22\,010 =)$  37 990 kr. — Det föreligger förutsättningar för att påföra R skattetillägg. Någon grund för eftergift av skattetillägget har inte framkommit. — KR beslutar att R skall påföras av skattetillägg med 40 procent av den inkomstskatt som påförs honom till följd av eftertaxeringen.

R fullföljde sin talan hos RR, som yttrade: Av handlingarna i målet framgår, att den av R deklarerade bruttovinsten med ca 10 procent understigit den normala — ca 54 procent — för jämförbara rörelser i samma bransch. Av utredningen har emellertid inte framkommit några omständigheter som styrker att R lämnat oriktigt meddelande till ledning för taxeringen och som följd därav blivit för lågt taxerad. Förutsättningar för eftertaxering är därför inte för handen. Vid sådant förhållande saknas också grund för att påföra R skattetillägg. Med ändring av KR:s dom undanröjer RR den R för år 1980 åsatta eftertaxeringen och i det anslutning härtill påförda skattetillägget. (Dom 8.10.1984)

En ledamot av RR var av skiljaktig mening och anförde: Eftertaxeringen utgör en särskild taxeringsåtgärd och kan utnyttjas endast om den skatteskyldige genom oriktigt eller bristfälligt fullgörande av sin uppgiftsplikt undgått taxering som rätteligen skulle ha åsatts honom. I regel fordras

ett direkt påvisbart fel för att eftertaxeringsinstitutet skall kunna tillämpas. Det åligger det allmännas företrädare att förete bevisning om att förutsättningar för eftertaxering föreligger.

I förevarande fall har redovisade rörelseintäkter och bokförda varuinköp avstämms mot befintligt kontrollmaterial. Avstämningarna har inte föranlett någon anmärkning. Vid rörelser av det slag, som det här är fråga om, föreligger det i allmänhet inte någon möjlighet för det allmännas företrädare att visa att bokföringen är behäftad med felaktigheter av sådan art att tilltron till den rubbas. Ett krav på att visa på direkta fel skulle följaktligen innebära att eftertaxeringsinstitutet i regel inte skulle kunna komma till användning beträffande dessa rörelser även om detta skulle leda till materiellt sett stötande resultat.

Av handlingarna i målet framgår, att den av R redovisade bruttovinsten väsentligt understigit den med hänsyn till varuinköp m m normala för jämförliga rörelser i samma bransch. R har gjort invändningar mot bruttovinstberäkningen och vidare framhållit dels att han haft större svinn än som beaktats och dels att han lämnat osedvanligt höga rabatter. Anledning föreligger att ta hänsyn till såväl osedvanligt svinn som stora rabatter och även andra omständigheter. Detta kan emellertid inte anses förklara hela divergensen mellan den i revisionspromemorian framräknade nettointäkten av rörelsen och den nettointäkt som redovisats i deklarationen. Med hänsyn härtill anser jag i likhet med kammarrätten att det i målet visats att R lämnat en oriktig uppgift. Det som förekommit i målet föranleder inte till antagande att nettointäkten understiger det av kammarrätten angivna beloppet. Jag lämnar därför besvaren utan bifall.

*Anm: Se RÅ 1966 not 655 och 1406; 1973 not Fi 1141 samt RÅ80 1:71. Se även prop 1955:160, s 101; Hermanson m fl, Taxeringshandbok, s 62, 361, 362; Skattenytt 1968, s 313 och 1970, s 219. Walberg och Lilliesköld).*

#### **TI:s ändring av talan i eftertaxeringsmål efter femårsfristens utgång. RÅ84 1:61**

Besvär av TI angående eftertaxering för 1973 av G F Fabrikers Försäljnings AB.

TI yrkade i en den 29 dec 1978 inkommen ansökan, med stöd av bestämmelser i 19 § och 20 § lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning, att bolaget skulle eftertaxeras för 1973 för 269 500 kr.

I ett den 28 febr 1979 inkommet yttrande yrkade TI, med ändring av sitt yrkande i ansökningen, att bolaget skulle eftertaxeras för 115 500 kr.

I en den 1 nov 1979 inkommen komplettering till ansökningen anförde TI att hennes yrkande om eftertaxering med 269 500 kr kvarstod.

LR yttrade: Av uppgifter från riksbanken framgår, att bolagets inestående medel på investeringskonto uppgår till 112 700 kr, fördelat på två konton om 64 400 kr respektive 48 300 kr, avseende investeringsfonder för konjunkturutjämning skapade 1960 respektive 1961. — TI har återkallat sin talan att avse yrkande om eftertaxering för 115 500 kr. Det sålunda bestämda yrkandet avser såväl den 1960 som 1961 skapade investeringsfonden. — TI:s sedermera gjorda ändring av sin talan att ånyo avse 269 500 kr har ägt rum efter utgången av den tid, inom vilken framställning om eftertaxering skall ha skett. Med hänsyn härtill kan TI:s framställning endast bli föremål för prövning såvitt avser 115 500 kr.

LR fortsatte: — Enligt 20 § 1 mom andra stycket (1955:256) lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning skall investeringsfond återföras till beskattning för det beskattningsår, var-

under avveckling slutförts av den förvärvskälla vari avsättningen till investeringsfond skett. — Av handlingarna i målet framgår att bolagets verksamhet avvecklades slutligt under beskattningsåret 1972. Däremot kan inte av bolagets deklARATION vid 1973 års taxering utläsas att bolaget i sina räkenskaper gjort avsättningar till investeringsfond för konjunkturutmätning. På grund härav och då den skatt, som till följd av underlåtenheten att upplysa om fonderna inte påförts, ej är ringa, föreligger förutsättningar för rättelse genom eftertaxering. LR påför bolaget eftertaxering avseende både 1960 års och 1961 års investeringsfonder vid taxeringen till såväl statlig som kommunal inkomstskatt med 115 500 kr taxerad och tillika beskattningsbar inkomst. (Två ledamöter av LR ansåg att eftersom TI återtagit sin delvisa återkallelse av talan innan LR avgjort målet, hinner inte förelegat för LR att eftertaxera bolaget för 269 500 kr.

Hos KR yrkade TI att bolaget skulle eftertaxeras för 269 500 kr i stället för 115 500 kr och anförde bl a följande. I ansökan om eftertaxering, som ingavs den 29 dec 1978, bestämdes beloppsramen till 269 500 kr. Innan målet avgjordes i LR bestämdes talan slutligt till att avse det ursprungliga yrkandet. Parterna i ett mål kunde ändra sin talan inom den ursprungliga processramen ända till rätten beslutat i målet.

KR i Jkg yttrade: Ansökan om eftertaxering skall enligt 115 § (1956:623) ha kommit in till länsrätten inom fem år efter det år då taxeringen rätteligen bort verkställas i första instans d v s i förevarande fall senast den 31 dec 1978. — Sedan TI inom den sålunda föreskrivna tiden ansökt att bolaget skulle eftertaxeras för 269 500 kr har TI i olika skrivelser till LR först ändrat sitt yrkande till att avse eftertaxering med 115 500 kr och därefter förklarat att det ursprungliga yrkandet om eftertaxering med 269 500 kr kvarstår. Eftersom den sistnämnda förklaringen inkommit till LR först den 1 nov 1979 och således efter utgången av den i 115 § TL för ansökan om eftertaxering föreskrivna tiden, har LR förfarit riktigt när den funnit sig förhindrad att pröva eftertaxeringstalan i vidare mån än avseende beloppet 115 500 kr. — KR lämnar därför besvaren utan bifall. (En ledamot av KR ville bifalla TI:s talan.)

TI gick vidare till RR, där bolaget medgav bifall till TI:s talan.

RR ändrade inte KR:s dom. (Dom 22.10.1984)

En ledamot av RR var av skiljaktig mening och anförde: TI har i rätt tid hos LR ansökt om eftertaxering av bolaget för 269 500 kronor. Efter femårsfristens utgång har TI hos LR först nedsatt yrkandet till 115 500 kronor och därefter återtagit nedsättningen och vidblivit det ursprungliga yrkandet. Frågan i målet gäller om LR varit förhindrad att pröva eftertaxeringstalan i vidare mån än avseende beloppet 115 500 kronor.

TI:s återtagande av nedsättningen i den ursprungligen yrkade eftertaxeringen är att betrakta som en ändring av talan under processens gång i LR. Frågan om domstolen vid avgörandet av målet får beakta taleändringen regleras inte i förvaltningsprocesslagen i vidare mån än att i 29 § sägs att rättens avgörande inte får gå utöver vad som yrkas i målet. Bestämmelserna i rättegångsbalken (RB) om ändring av talan ger uttryck för allmänna grundsatsar som är tillämpliga också i förvaltningsprocessen (se Wennergren, Förvaltningsprocess, 1977 s 214). Enligt 13 kap 3 § RB gäller som huvudregel att väckt talan inte får ändras. Käranden får dock enligt samma paragraf bl a framställa nytt yrkande, om det stöder sig på väsentligen samma grund. Väcks sådant yrkande sedan målet företagits till huvudförhandling och kan yrkandet inte utan olägenhet prövas i målet, får det avvisas.

Den ändring av talan som TI gjort genom att återta sin nedsättning av det ursprungliga yrkan-

det är att anse som ett nytt yrkande på samma grund (jfr Ekelöf, Svensk Juristtidning 1954 s 313 f). Någon processuell olägenhet av att pröva det nya yrkandet i LR fanns inte. Det nya yrkandet borde därför ha lagts till grund för LR:s avgörande.

Utredningen i målet visar att bolaget rätteligen bort eftertaxeras i enlighet med TI:s i RR förda talan och bolaget har förklarat sig intet ha att invända häremot.

Med ändring av KR:s och LR:s domar höjer jag den bolaget påförda eftertaxeringen för 1974 till statlig och kommunal inkomstskatt till 269 500 kronor taxerad och beskattningsbar inkomst.

### **Fåmansbolags avdrag för avsättning till pensionsstiftelse för tryggande av pensionsutfästelse till anställd delägare. RÅ84 1:89**

#### **Besvär av TI angående Aktiebolaget Ts inkomsttaxering 1977.**

Arbetsgivares rätt till avdrag för kostnader avsedda att trygga pensionsåtagande regleras i punkt 2 e anv till 29 § KL. Stadgandet innebär bl a följande: Arbetsgivares rätt till avdrag för kostnader avsedda att trygga pensionsåtagande skall motsvara högst vad som behövs för att trygga åtagande enligt allmän pensionsplan. Om allmän pensionsplan träder i kraft stegvis men arbetsgivaren lämnat utfästelse om en snabbare tillämpning av planen, har arbetsgivaren rätt till avdrag för kostnader föranledda av denna utfästelse. Allmän pensionsplan har samma innebörd som i 4 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m m. Med allmän pensionsplan avses emellertid i denna lag, i fall där pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan icke föreligger även bl a pensionsåtagande för pensionsförmåner som rymmes inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan i fråga om arbetstagare med motsvarande uppgifter eller hans efterlevande under förutsättning att annat åtagande än sådant som innebär tryggande genom pensionsförsäkring eller avsättning till pensionsstiftelse tryggats genom kreditförsäkring.

B äger tillsammans med sin hustru samtliga aktier i Aktiebolaget T. Han anställdes i bolaget 1962. Under 1973 bildade bolaget en särskild pensionsstiftelse med makarna som destinatärer. Den 15 dec 1976 utfäste sig bolaget att till makarna utge på visst sätt beräknade pensioner. Åtagandena var inte knutna till allmän pensionsplan. Vid ingången av 1976 uppgick pensionsstiftelsens tillgångar till 185 138 kr. I sin deklaration 1977 yrkade bolaget avdrag för avsättning till stiftelsen med 575 779 kr för tryggande av pensionsåtagandena.

TN medgav yrkat avdrag.

Hos LR yrkade TI att avdrag för avsättning endast skulle medges med 179 499 kr. Som grund åberopades att av bolaget yrkat avdrag inte rymdes inom vad som var tillåtet enligt punkt 2 e, andra stycket a) av anv till 29 § KL till den del det översteg av taxeringsintendenten medgivet belopp. TI anförde bl a:

Bolaget har haft den s k ITP-planen (avtal om plan för industrins och handels tilläggspension för tjänstemän) som förebild för pensionsutfästelserna men har kommit fram till orealistiskt höga värden för pensionsskulden. Bolagets beräkning av pensionsreserven för B har gjorts med utgångspunkt i den lön som han tog ut för 1976, 180 000 kr, vilket var den högsta lön han dittills tagit ut från bolaget. När en viss pensionsplan skall användas för beräkning av pensionsskuld, bör en huvuddelägare i ett familjeföretag följa någon form av normal lönestege. B:s lön hade för tiden före 1976 varit väsentligt lägre än 180 000 kr.

Bolaget bestred bifall till TI:s talan och yrkade att det skulle taxeras i enlighet med deklarationen. Bolaget anförde bl a:

B:s lönevariationer hade i första hand berott på hänsyn till företagets resultat under olika år och dess behov av medel för konsolidering m m. Årslönen 180 000 kr i 1976 års penningvärde hade i princip varit marknadsmässigt representativ för B i hans anställning som företagsledare.

I LR återopade bolaget ett intyg från SPP Pensionstjänst AB enligt vilket kapitalvärdet av B:s pensionsförmåner den 31 dec 1976 vid en årslön av 180 000 kr uppgick till 808 355 kr, varifrån dock skulle avräknas värdet av fribrev från tidigare anställning, 54 587 kr. TI återopade ett intyg från samma bolag enligt vilket pensionsskulden nämnda dag uppgick till 341 500 kr, beräknad efter den vid varje tidpunkt gällande ITP-planen och B:s faktiska löneutveckling.

LR ogillade av anförda skäl TI:s talan.

Hos KR yrkade TI att bolagets avsättning till pensionsstiftelse skulle begränsas till 219 274 kr och att taxeringarna på grund härav skulle höjas med (575 779—219 274 =) 356 505 kr. TI medgav därvid att pensionsskulden beträffande B skönmässigt beräknades till 450 000 kr.

Även KR i Stockholm lämnade TI:s talan utan bifall.

I besvär hos RR fullföljde TI sin talan.

RR yttrade: I målet är fråga om tillämpning av de bestämmelser i KL som begränsar en arbetsgivares rätt till avdrag för kostnader avsedda att trygga ett pensionsåtagande för en anställd. Bestämmelserna finns i anv till 29 § punkten 2 e och har återgetts i LR:s dom. Av förarbetena framgår att begränsningarna av avdragsrätten har införts i avsikt att endast sådana pensionsutfästelser som har till syfte att tillgodose ett verkligt pensioneringsbehov skall få tryggas med obeskattade medel. Huvudprincipen är enligt bestämmelserna att avdrag medges för kostnader för att trygga pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan. Om ett pensionsåtagande inte lämnats enligt allmän pensionsplan medges avdrag för att trygga åtagandet, om de utfästa förmånerna ryms inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan i fråga om arbetstagare med motsvarande uppgifter. I lagstiftningen och dess förarbeten anges inte närmare efter vilka grunder en sådan jämförelse skall göras.

Avgörande för vilken avdragsrätt som skall medges bolaget i nu förevarande hänseende vid 1977 års taxering är bedömningen av de pensionsförmåner som bolaget den 15 dec 1976 utfäst till den i bolaget sedan 1962 som företagsledare anställde B, som tillsammans med sin hustru äger samtliga aktier i bolaget. Pensionsåtagandet har inte lämnats enligt allmän pensionsplan.

I målet är upplyst att B enligt vad som är vanligt när det gäller en anställd som tillika är fåmansdelägare har uttagit varierande inkomster ur företaget olika år. Hans löneuttag åren 1967—1976 har sålunda varierat mellan 60 000 kr och 180 000 kr. Hans årslön 1976, när bolaget gjorde sin pensionsutfästelse till honom, var 180 000 kr.

Med hänsyn till vad som förekommit i målet saknas anledning att ifrågasätta bolagets uppgifter att B:s lönevariationer i första hand berott på hänsyn till företagets resultat olika år och dess behov av medel för konsolidering m m samt att årslönen 180 000 kr i 1976 års penningvärde i princip varit marknads- mässigt representativ för B i hans ställning som företagsledare i bolaget och med de uppgifter som därvid ankom på honom.

Bolagets pensionsutfästelse till B avser förmåner som bestämts med utgångspunkt från årslönen 180 000 kr och med tillämpning i övrigt av bestämmelserna i ITP-planen i dess i sept 1976 beslutade lydelse. De pensionsförmåner som tillförsäkras B genom utfästelsen kan med hänsyn härtill och till vad som anförts i det föregående inte anses gå utöver vad som enligt ITP-planen utgår till en till denna plan ansluten arbetstagare med uppgifter som motsvarar B:s och med samma ålder, intjänandetid och tjänstetid. Bolaget är därför berättigat till avdrag för kostnaderna för att trygga den till B gjorda pensionsutfästelsen. Dessa motsvarar det kapitaliserade värdet den 31 dec 1976 av pensionsutfästelsen minskat med kapitalvärdet samma dag av ett fribrev för B från en tidigare anställning. Enligt ett i målet ingivet intyg från SPP Pensions-tjänst Aktiebolag utgör det till avdrag berättigande beloppet  $(808\,355 - 57\,587) = 750\,768$  kronor. Vid sådant förhållande har bolaget vid 1977 års taxering rätt till avdrag med yrkat och av TN medgivet belopp för avsättningen till pensionssiftelse — RR lämnar besvären utan bifall. (Dom 19.12 1984, en ledamot av RR ville nedsätta avdraget till 219 274 kr).

# Snogeholms Slott



– ETT CENTRUM FÖR SKATTE- OCH BOLAGSRÄTTLIG UT-  
BILDNING under ledning av professor Göran Grosskopf och ett  
KONFERENSHOTELL i unik slottsmiljö.

Vårens seminarieprogram innehåller:

- 10—12 mars FAMILJEFÖRETAGENS GENERATIONSSKIFTE  
1986
- 14—16 april OBESTÄNDRÄTT  
1986
- 12—14 maj FÄMANSFÖRETAGENS INKOMST- OCH  
1986 FÖRMÖGENHETSBEKÄTTNING
- 20—21 maj INTERNATIONELL FÖRETAGSBESKÄTTNING  
1986
- 28—29 maj FASTIGHETSBEKÄTTNING med speciell inriktning på  
1986 OMBYGGNAD OCH REPARATION AV FASTIGHET

KONFERENSHOTELLET ger efter en genomgripande renovering en exklusiv miljö för era konferenser, ledningsmöten, företagsträffar, representation och utbildning och med 10 kompletta IBM persondatorer kan vi erbjuda unika utbildningsmöjligheter.

Jag önskar ta del av seminarieprogrammet

Jag önskar information om konferensanläggningen

V.g. skicka kupongen till Snogeholms slott AB, 275 00 S.JÖBO eller ring Malmökontoret 040-722 65 alt. Snogeholms slott 0416-162 00.

Namn/Firma .....

.....

.....

.....

..... Tel. ....