

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Fråga om avdragsgilla kostnader för förmögenhetsförvaltning för arbetsgivare — resp. arbetstagarorganisation. RÅ84 1:93 I och II

I. Besvär av TI angående Skogs- och Lantarbetsgivareförbundets inkomsttaxering 1979.

Förbundet yrkade i 1979 års deklARATION under inkomst av kapital avdrag för förvaltningskostnader med 87 884 kr, motsvarande 10 % av bruttointäkten av kapital.

TN medgav under inkomst av kapital avdrag för förvaltningskostnader med 25 000 kr.

Förbundet yrkade i besvär att få avdrag för kostnader för förvaltning av kapital i enlighet med deklARATIONEN.

TI yrkade i egna besvär att avdraget för kostnader för förvaltning av kapital skulle sättas ned till 16 200 kr enligt följande.

Kostnader för förvaltning av värdepapper deponerade hos bank	9 187 kr
Kostnad för erhållande av bankräntor, skäliga	1 600 kr
Kostnad för erhållande av räntor på andra fordringar, fem procent av 108 062 kr	5 403 kr
	<hr/>
	16 190 kr
eller avrundat	16 200 kr

LR lämnade såväl förbundets som TI:s besvär utan bifall.

KR i Sthlm, dit förbundet överklagade, yttrade: Av utredningen framgår att förbundet har haft förvaltningskostnader utöver depåavgiften 9 187 kr. Övriga kostnader låter sig dock inte beräknas med någon större grad av säkerhet. I ett sådant läge finner KR att förvaltningskostnaderna bör bestämmas med tillhjälp av schablon. Denna bör skäligen utgöra fem procent av kapitalintäkterna. I enlighet härmed skall avdrag medges med (5 % av 878 839 =) 43 942 kr.

Hos RR yrkade TI att avdraget för förvaltningskostnader skulle sättas ned till av LR medgivna 25 000 kr.

RR yttrade: Frågan i målet gäller hur de enligt 39 § KL avdragsgilla kostnaderna för förmögenhetsförvaltning skall bestämmas vid beräkning av inkomst av kapital när skattskyldighet föreligger endast för vissa inkomstslag och de faktiska förvaltningskostnaderna inte kan styrkas annat än såvitt avser en del av förmögenheten.

Flera beräkningsmetoder kan komma i fråga för att uppskatta kostnaderna

till ett belopp som med hänsyn till omständigheterna kan anses skäligt. Vid valet mellan dem måste — mot bakgrunden av kravet i 1 § TL på i möjligaste mån likformiga och rättvisa taxeringar — riktpunkten vara att det beräknade avdraget skall ligga de faktiska kostnaderna så nära som möjligt, eftersom huvudregeln är att avdraget skall motsvara dessa kostnader om de visas. Emellertid är det ofrånkomligt att också beakta intresset av att den metod som skall tillämpas är en för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna praktisk metod, d v s den får inte kräva oproportionerliga arbetsinsatser av någondera sidan. Även beaktandet av detta praktiska intresse har stöd i det nämnda lagrummet.

I fråga om juridiska personer, i vilkas verksamhet kapitalförvaltning ingår, medges i nu avsedda fall enligt gällande rättspraxis avdrag schablonmässigt med viss procent av bruttointäkten av kapital eller med viss promille av den behållna förmögenheten.

En grund för uppskattningen av förvaltningskostnaderna har således storleken av avkastningen utgjort. Denna är ofta ett uttryck för omfattningen av de arbetsinsatser som erfordrats för kapitalförvaltningen och därmed för de kostnader som förvaltningen föranlett. En uppskattning av förvaltningskostnaderna endast på grundval av avkastningen av de totala kapitaltillgångarna ger emellertid inte ett rättvist resultat när förmögenheten är oenhetligt sammansatt. För att åstadkomma en vid taxeringen godtagbar uppskattning av förvaltningskostnaderna måste då en uppdelning göras med beaktande av storleken och sammansättningen av kapitaltillgångarna. Därvid kan tillgångarna lämpligen uppdelas i två olika grupper med hänsyn till storleken av förvaltningsinsatserna. Till den ena gruppen, som kräver relativt stora arbetsinsatser för att kapitalet skall bevaras och ge en godtagbar avkastning, kan hänföras aktier, andelar och obligationer, som är föremål för omsättning på den allmänna marknaden, samt reverslån, som fordrar bevakning av amorteringar, räntebetalningar, säkerheter o d. Till den andra gruppen, som kräver förhållandevis obetydliga arbetsinsatser sedan placeringen en gång valts, kan hänföras medel i bank eller annan kreditinrättning, aktier, andelar och obligationer, som normalt inte omsätts eller som innehas som ett led i den bedrivna verksamheten, samt andra fordringar än ovan nämnts.

RR fortsatte:

Utöver kostnaderna för de normalt förekommande förvaltningsuppgifterna måste också speciella, med kapitalförvaltningen sammanhängande kostnader, exempelvis rättegångskostnader och liknande kostnader, beaktas.

Av utredningen framgår att förbundets kapitaltillgångar givit följande avkastning:

Postgiro och bankfordringar	191 105 kr
Ö-skatteänta	1 246 kr
Aktier och obligationer i öppet förvar hos bank	578 426 kr
Övriga fordringar	108 062 kr
	<u>878 839 kr</u>

Förbundets avkastning av postgiro och bankfordringar samt räntefordran på överskjutande skatt uppgår således till sammanlagt (191 105 + 1 246 =) 192 351 kr. Med hänsyn till karaktären av ifrågavarande tillgång saknas an-

ledning anta att förbundets kostnader för förvaltningen därav överstigit en promille av avkastningen, 192 351 kr, eller 192 kr.

Förbundet har debiterats en avgift på 9 187 kr för deponering i öppet förvar hos bank av aktier och obligationer till ett kursvärde om sammanlagt 12 390 103 kr. Aktie- och obligationsinnehavet har till helt övervägande del bestått av börsnoterade värdepapper. Övriga fordringar med ett sammanlagt förmögensvärde om 1 759 622 kr har förvaltats av förbundet. I målet har inte förebragts utredning som visar att förbundet haft onormalt stora kostnader för förvaltningen av sistnämnda fordringar. Med hänsyn härtill kan kostnaderna för förvaltningen av de i bank deponerade aktierna och obligationerna samt av de av förbundet förvaltade fordringarna skäligen uppskattas till två procent av avkastningen ( $578\,426 + 108\,062 =$ ) 686 488 kr eller 13 730 kr.

I målet har vidare uppgivits att vissa förberedande åtgärder vidtagits under beskattningsåret för att tillskapa en rådgivande kommitté med uppgifter att biträda förbundet vid kapitalplaceringen. Tidsåtgången för organisationsarbetet har angivits till 20 timmar. Kostnaderna för detta arbete, som kan uppskattas till 4 000 kr, får anses hänförliga till kapitalförvaltningen och är således avdragsgilla vid beräkningen av förbundets inkomst av kapital.

I avsaknad av närmare utredning om kostnaderna för förvaltningen av förbundets kapitaltillgångar kan dessa således uppskattas till ( $192 + 13\,730 + 4\,000 =$ ) 17 922 kr. Det av TN och LR medgivna samt av TI i RR tillstyrkta avdraget om 25 000 kr är därför inte för högt beräknat.

På grund av vad sålunda anförts bifaller RR TI:s besvär och fastställer taxeringarna i enlighet med LR:s dom. (Dom 6.11.1984; en ledamot av RR ville medge avdrag med  $9\,187 + 18\,721/d v s = 1\%$  behållen förmögenhet/).

## II. Besvär av TI angående Statsanställdas förbunds inkomsttaxering 1979.

Förbundet yrkade i 1979 års deklaration under inkomst av kapital avdrag för förvaltningskostnader med 780 531 kr, motsvarande 4,5 promille av en behållen förmögenhet på 173 451 383 kr, exklusive värdet av de egna fastigheterna.

TN medgav under inkomst av kapital avdrag för förvaltningskostnader med såsom skäligen andessa 200 000 kr. Skälighetsberäkningen hade skett med ledning av PK-bankens grundavgift för vård av värdehandlingar i öppet förvar d v s med 4,5 promille av 173 451 383 kr upp till förvaltningskostnaden 5 000 kr och med 25 procent av på så sätt beräknad förvaltningskostnad över 5 000 kr.

I besvär yrkade förbundet avdrag för förvaltningskostnader i första hand enligt deklarationen och i andra hand med ett belopp motsvarande fem procent av kapitalintäkterna.

LR yttrade: Av yrkat avdrag för förvaltningskostnader har, enligt vad förbundet uppgett, PK-banken debiterat 23 000 kr för förvaring av värdepapper. Ytterligare faktiska kostnader för kapi-

talförvaltning har inte visats föreligga. LR gör därför en skälighetsbedömning av kostnadsavdragets storlek. Förbundets förmögenhetstillgångar såvitt avser bankmedel och värdepapper får anses vara av relativt okomplicerad beskaffenhet. LR finner skäligt medge kostnadsavdrag för förvaltning av nämnda tillgångar med 1 promille av tillgångarnas förmögenhetsvärde (4 322 574 + 37 713 014 + 93 366 914) eller med 135 402 kr. Ränta på andra fordringar har uppgetts uppgå till 2 932 871 kr. Kostnaden för att förvärva denna kapitalintäkt torde inte rimligen ha överstigit 5 procent av intäkten eller 146 643 kr. Med hänsyn härtill finner LR skäligt medge förbundet avdrag för förvaltningskostnader med sammanlagt 282 000 kr (135 402 + 146 643 = 282 045).

Hos KR yrkade förbundet att avdrag för förvaltningskostnader under inkomst av kapital skulle medges med 780 531 kr.

I egna besvär yrkade TI att det av LR medgivna avdraget för förvaltningskostnader skulle sättas ned till 200 000 kr.

KR i Sthml yttrade: I avsaknad av närmare utredning om kostnaderna för förvaltningen av förbundets kapital får dessa uppskattas efter skälig grund. KR finner härvid förbundet berättigat till avdrag med belopp motsvarande 5 procent av kapitalintäkterna eller med 714 656 kr.

Hos RR yrkade TI att avdraget för förvaltningskostnader under inkomstslagen kapital skulle sättas ned till av taxeringsnämnden medgivna 200 000 kr.

RR yttrade efter samma inledning som i föregående mål bl a:

Av utredningen framgår att förbundets kapitaltillgångar givit följande avkastning

Bankgiro, postlönekonto och bankfordringar . . . . .	8 832 075 kr
Aktier, obligationer och förlagslån i öppet förvar hos PK-banken . . . . .	2 528 179 kr
Övriga fordringar . . . . .	<u>2 932 871 kr</u>
	14 293 125 kr

Med hänsyn till karaktären av bankgiro- och bankkontotillgångarna saknas anledning anta att förbundets kostnader för förvaltningen därav överstigit en promille av deras avkastning, d v s 8 832 kr.

Förbundet har debiterats en avgift på 23 000 kr för deponering i öppet förvar hos PK-banken av aktier, obligationer och förlagslån till ett kursvärde om sammanlagt 37 712 855 kr. Depositionen har till helt övervägande del bestått av börsnoterade värdepapper. Övriga fordringar med ett sammanlagt förmögenhetsvärde om 44 846 531 kr har förvaltats av förbundet självt. I målet har inte förebragts någon utredning som visar att förbundet haft onormalt stora kostnader för förvaltningen av sistnämnda fordringar. Med hänsyn härtill kan kostnaderna för förvaltningen av de i bank deponerade värdehandlingarna och de av förbundet självt förvaltade, till bankgiro och bankfordringar ej hänförliga tillgångarna skäligen inte uppskattas högre än till två procent av avkastningen (2 528 179 + 2 932 871 =) 5 461 050 kr eller 109 221 kr.

I avsaknad av närmare utredning om kostnaderna för förvaltningen av förbundets kapitaltillgångar kan dessa kostnader således uppskattas till (8 832 + 109 221 =) 118 053 kr. TI har emellertid i RR yrkat att avdraget skall bestämmas i enlighet med taxeringsnämndens beslut, således till 200 000 kr.

På grund av vad sålunda anförts bifaller RR TI:s besvär och fastställer tax-

eringarna i enlighet med TN:s beslut. (Dom 6.11.1984; en ledamot av RR ville tillämpa samma grunder som han åberopat i föregående mål och medge avdrag med 23 000 + 173 451 kr = 196 451 kr. Då TI emellertid i RR yrkat att avdraget skulle bestämmas i enlighet med TN:s beslut, således till 200 000 kr, biträdde han det slut vartill majoriteten kommit).

*Amn.: Se RÅ 1926 Fi 298, 299, 556, 557; 1928 Fi 1007; 1930 Fi 30; 1932 Fi 603; 1935 Fi 408, 421; 1938 Fi 62, 421; 1945 Fi 242; 1946 Fi 444; 1947 Fi 860; 1948 Fi 106; 1951 Fi 859; 1953 Fi 622, 1421; 1964 Fi 769; 1973 Fi 909 och 1974 ref 39 (Skattenytt 1975 s 178). Se även Grosskopf-Edvardsson, Inkomst- och förmögenhetsbeskattning, Del I, 2 uppl 1983, s 108—110; Geijer m fl, Skattehandbok, Del I, 8 uppl 1977 s 516; Svensk Skattetidning 1943, s 351—352 (Bratt) och Skattenytt 1958, s 344 (Scholander).*

#### **Fråga om avdrag för pantlåneavgifter. RÅ84 1:94**

Besvär av TI angående Wera T:s inkomsttaxering 1977.

Wera T yrkade under inkomst av kapital avdrag med sammanlagt 5 654 kr. Hon inlämnade till TN kvittenser på att hon erlagt totalt 3 743 kr i avgifter till Malmö Varubelåning Aktiebolag.

TN vägrade avdrag för dessa avgifter.

Wera T vidhöll sitt avdragsyrkande hos LR, som dock avslag detsamma.

Hos KR yrkade Wera T avdrag för pantlåneavgifter och anförde att dessa i sin helhet skulle anses som ränta.

KR i Gbg yttrade: I 7 § lagen (1949:722) om pantlånerörelse föreskrivs att låneavgift skall utgå med viss procent för år av lånebeloppet och att utövare av pantlånerörelse ej får taga eller betinga sig vederlag för lån annorledes än i form av låneavgift. Enligt 8 § nämnda lag skall låntagaren tillställas ett särskilt bevis om pantsättningen (pansedel). Pansedeln skall innehålla uppgift om bl a lånets förfallodag, lånesumman, låneavgiften, det procenttal efter vilket avgiften utgår och övriga lånevillkor. — Låneavgiften utgör en kostnad för erhållande av kredit, vilken är beroende av kreditbeloppets storlek och den tid krediten löper på. Med hänsyn härtill finner KR att avgiften är att anse som gäldränta. Wera T är därför jämlikt 39 § 1 mom KL berättigad till avdrag för erlagda låneavgifter. Av handlingarna framgår att dessa uppgår till sammanlagt 3 743 kr.

I besvär hos RR yrkade TI att det av KR medgivna avdraget om 3 743 kr för låneavgifter till pantlånerörelse skulle vägras.

RR yttrade: Av 39 § 1 mom KL följer att fysisk person får göra avdrag från bruttointäkt av kapital för förvaltningskostnad och gäldränta som inte skall dras av i annan förvärvskälla eller hänför sig till fastighet eller rörelse i utlandet. De avgifter som avses i målet hänför sig till förvärvskällan kapital.

Den yrkesmässiga pantlåneverksamheten erbjuder allmänheten möjlighet att erhålla kortfristiga lån. Härvidlag har pantlånerörelserna samma funktion som bankerna m fl kreditgivare. Som ersättning för lån hos pantrörelse erlägger låntagaren en efter viss procent av lånesumman för viss tid beräknad låneavgift, som enligt 6 § lagen (1949:722) om pantlånerörelse bestäms av länssty-

relsen. Vid fastställande av avgiften skall hänsyn tas till de kostnader av olika slag som är förbundna med drivande av pantlånerörelse och till att avgiften bör ge en skälig förräntning av det i rörelsen nedlagda kapitalet (prop 1949:201 s 25). Motsvarande synpunkter beaktas också vid bestämmande av ränta på lån i bank. Med hänsyn till det anförda måste anses att de nu avsedda avgifterna som Wera T erlagt är gäldränta och således avdragsgilla.

Wera T har uppgett att av det belopp, som kammarrätten medgett som avdrag, 32 kr avser avgifter som hon erlagt för omsättning av pantlån. Sådana avgifter kan inte anses som vare sig gäldränta eller förvaltningskostnad för henne och är därför inte avdragsgilla i förvärvskällan kapital. (Dom 19.12.1984)

*Anm.: Se RÅ 1970 ref 9 (= RN 1970 nr 3:4); RÅ80 1:42; RÅ83 1:62. Se även Geijer m fl, Skattehandbok, Del 1, 8 uppl 1977, s 516; Skattenytt 1974, s 198 (Malmgård); prop 1949:201, s 17—18, 20—21, 25—28.*

#### **Frågan om skäligt vinstpåslag för svenskt bolag i multinationell koncern.**

##### **RÅ84 1:83**

Besvär av Upjohn Aktiebolag angående inkomsttaxering 1980.

Upjohn Aktiebolag är ett helägt dotterbolag till The Upjohn Company, USA, som är moderbolag i en multinationell läkemedelskoncern. I denna koncern ingår även det läkemedelsproducerande belgiska bolaget Upjohn S A.

Mellan det svenska bolaget och Upjohn S A har ett avtal träffats den 1 dec 1976. Enligt detta avtal skall det svenska bolaget bearbeta den svenska marknaden såvitt gäller marknadsföringen av det belgiska systerbolagets produkter och därvid agera hos socialstyrelsen, sjukhus och andra institutioner samt hos läkare. Bolaget skall sprida information om produkterna, hålla en uppsättning lämpliga prover och i övrigt vidta säljstimulerande åtgärder. Bolaget håller vidare ett antal representanter, som lämnar information och demonstrerar produkterna. Som vederlag för tjänster, som bolaget tillhandahåller det belgiska systerbolaget, erhåller bolaget en årlig serviceersättning. Denna ersättning skall motsvara bolagets samtliga kostnader för fullgörandet av avtalet. Bolagets vinst- och förlusträkning skall inte uppvisa vare sig vinst eller förlust.

TN följde den av Upjohn Aktiebolag angivna deklARATIONEN och åsatte inte bolaget någon taxering.

I besvär anförde TI bl a. Det torde stå utom allt tvivel att två av varandra oberoende parter inte skulle ingå ett avtal med de ekonomiska villkor som gäller i detta fall. Under det aktuella räkenskapsåret har det svenska bolaget debiterat det belgiska bolaget serviceavgifter med 5 485 334 kr. Om normala villkor avtalats mellan företagen borde vinstpålägg ha gjorts. Tio procent får anses vara ett rimligt pålägg. TI yrkar därför att det svenska bolagets inkomst beräknas till ett 548 533 kr högre belopp än deklARATIONEN visar.

LR som endast prövade taxeringen till statlig inkomstskatt biföll besvären såvitt avsåg taxeringen till statlig inkomstskatt.

I besvär hos KR yrkade det svenska bolaget att taxeringen till statlig inkomstskatt skulle bestämmas till 0 kr i enlighet med deklarationen.

KR i Gbg avlog besvären av anförda skäl.

I besvär hos RR yrkade bolaget i första hand att bli taxerat i enlighet med den avgivna självdeklarationen. I andra hand yrkade bolaget att vinstpåslaget skulle bestämmas till högst 3 procent av den årliga ersättningen från annat bolag tillhörigt Upjohnkoncernen.

RR yttrade: Huvudfrågan i målet gäller om klagandebolaget, som till följd av avtal med sitt systerföretag i Belgien, Upjohn S A, inte debiterat vinstpåslag vid beräkning av ersättning för tjänster åt det senare företaget, skall anses ha överfört i Sverige skattepliktig vinst till Belgien och därför med stöd av 43 § 1 mom KL skall påföras inkomst med ett belopp motsvarande på visst sätt beräknad vinst.

Till stöd för det allmänna ståndpunkt att bolaget skall beskattas för ett vinstpålägg om 10 procent av ersättningen från det belgiska företaget har återopats bl a en av OECD:s styrelse i maj 1979 antagen rapport "Transfer Pricing and Multinational Enterprises", vilken utarbetats av OECD:s Committee on Fiscal Affairs. I rapportens avsnitt om serviceavtal inom internationella koncerner framförs enligt TI den uppfattningen att servicebolag, som betjänar andra företag i en internationell koncern, skall debitera inte bara för sina självkostnader utan även för vinst för att därigenom en prisnivå som råder på den öppna marknaden skall uppnås. TI har hänvisat till bl a att ett vinstpålägg om 10 procent lär tillämpas i vissa länder, anslutna till OECD, och att Upjohnkoncernens vinstmarginal före skatt för år 1979 uppgått till 13,5 procent vilket motsvarar ett vinstpålägg om 15,6 procent.

Bolaget har i huvudsak invänt att man genom att knyta den beskattningsbara inkomsten till kostnaderna har infört en "garantibeskattnings" av kostnaderna som strider mot kommunalskatteagens grunder samt att bolaget erhåller full kostnadstäckning från det belgiska företaget och därför inte behöver vinst för risktäckning. Läkemedelsdistribution Aktiebolag, som säljer Upjohn S A:s läkemedel i Sverige, tillgodogör sig 6,4 procent av Apoteksbolagets inköpspris. Om klagandebolaget hade övertagit försäljningen, hade bolaget fått full kostnadstäckning plus provision och någon ytterligare beskattning hade inte blivit aktuell. Bolaget framhåller vidare att koncernens verksamhet i Sverige bedrivits helt i enlighet med statsmakternas totalreglering av läkemedelsbranschen. Branschen är mycket speciell. Grunden för vinstpåslagets storlek, 10 procent av kostnaderna, är i princip obefintlig. Av den totala koncernens universella verksamhet är verksamheten i Sverige endast en obetydlig del. Den totala koncernens vinstmarginal är därför ointressant i sammanhanget. Det belgiska bolagets vinstmarginal före skatt uppgick år 1979 till 3,9 procent, 1980 till 4,3 procent, 1981 till 7,8 procent och 1982 upp 1,4 procent. Bolaget anför ytterligare att den totala försäljningen i Sverige av koncernens produkter 1979 uppgick till 15 milj kr och 1983 till 24 milj kr och att bolagets kostnader dessa år var 5,5 resp 11,5 milj kr.

Bestämmelsen i 43 § 1 mom KL är en korrigeringsregel som skall förhindra transfereringar mellan företag i intressegemenskap av vinster från ett land till ett annat genom felaktig prissättning eller andra avtalsvillkor. Regeln får anses även omfatta oriktig prissättning på tjänster.

I målet är ostridigt att bolaget är i intressegemenskap med Upjohn S A, Bel-

gien, och med Upjohnkoncernen samt att endast det svenska bolaget inom koncernen är skattepliktigt för inkomst här i riket. Tvisten i målet gäller om de ytterligare kriterier är för handen som fordras för tillämpning av lagrummet, nämligen att prissättningen på bolagets tjänster på grund av avtalet blivit lägre än vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare och att inkomsten av bolagets verksamhet till följd därav blivit lägre än den eljest skolat bli. För tillämpning av lagrummet saknas i stort sett vägledning i anvisningar och förarbeten när det gäller prissättning på varor och tjänster. I förarbetena betonas att bestämmelsen bör tillämpas med en viss försiktighet (prop 1927:102 s 244, prop 1965:126 s 60). Även om en sådan schablonmetod som TI förordat måhända kan tjäna till vägledning i vissa sammanhang, kan den inte tillämpas generellt. Frågan om prissättningen varit för låg och vinstöverföring skett därigenom måste i stället i första hand bedömas med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet.

Det framstår då å ena sidan som uppenbart att klagandebolagets tjänster var av väsentlig betydelse för det belgiska företags försäljning i Sverige. Å andra sidan utgör de kostnader för försäljning för vilka det senare företaget utbetalat ersättning till företag i Sverige — ca 6,5 milj kr, varav ett belopp om ca 1 milj kr tagits till beskattning i Sverige — en väsentlig del av det belgiska företags omsättning här i landet, 15 milj kr. Klagandebolagets aktiekapital, vilket utgör det egna kapitalet i bolaget, uppgick till endast 150 000 kr och kravet på räntabilitet är således tillgodosett med ett tämligen ringa belopp. Att ett företag inte visar vinst av sin verksamhet behöver i och för sig inte betyda att det erhållit för låg ersättning för sina produkter, utan kan sammanhänga med storleken av löner, konkurrensförhållanden eller andra utmärkande drag inom branschen. Från det allmännas sida har sådana omständigheter inte beaktats i målet.

Sammanfattningsvis föranleder det anförda den slutsatsen, att TI inte visat eller med tillräcklig grad av sannolikhet gjort troligt att vad klagandebolaget erhållit i ersättning för sina tjänster åt det belgiska företaget understiger marknadsmässigt pris. De villkor som gäller för tillämpning av 43 § 1 mom KL är således inte uppfyllda i förevarande fall.

RR undanröjer den överklagade taxeringen. (Dom 14.11.1984; en ledamot av RR ville bestämma vinstpålägget till tre procent av den serviceersättning som under beskattningsåret utgått till bolaget enligt avtalet med dess belgiska systerföretag).

*Anm. Se RÅ 1948 not. Fi 776—778 samt prop 1927:102, s 244; prop 1965:126, s 60; Gustaf Lindencrona och Richard Arvidsson, Beskattning av multinationella företag, Förstudie, utgiven av Riksdagens revisorer; OECD Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Report of the Committee on Fiscal Affairs 1979, s 76.*

**Trekammarbrunn till bostadsbyggnad på jordbruksfastighet har i avskrivningshänseende hänförs till byggnad. RÅ84 1:77**

L installerade under 1970 eller 1971 en friliggande brunn på sin jordbruksfastighet. Brunnen, som betjänade en bostadsbyggnad på fastigheten, byttes under 1978 ut mot en trekammarbrunn. Kostnaderna i anledning av bytet uppgick till 4 133 kr. För beskattningsåret redovisade L inkomsten av fastigheten enligt bokföringsmässiga grunder.

I sin självdeklaration yrkade L avdrag med 4 133 kr för kostnader för ”byte av trekammarbrunn”.

TN fann kostnaderna avse ny-, till- eller ombyggnad av bostadsbyggnaden och vägrade till följd av detta direktavdrag men medgav i stället värdeminskingsavdrag med 1,75 % eller 72 kr. Två ledamöter i nämnden var skiljaktiga och ville ge direktavdrag som för reparation och underhåll av bostadsbyggnaden.

L överklagade hos LR och yrkade avdrag enligt deklARATIONEN.

LR yttrade: Handlingarna i målet ger vid handen att L beskattningsåret 1978 haft utgifter för anläggande av ny brunn på jordbruksfastigheten. Kostnaderna härför har obesträtt uppgetts till 4 133 kr. — Enligt anvisningarna 4) till 22 § KL är — såsom hänförlig till markanläggning — kostnad för anläggande av ny brunn på bokföringsmässigt redovisad jordbruksfastighet avdragsgill genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdrag medges enligt nämnda regler med 5 % på 3/4 av anskaffningskostnaden. L skall därför tillgodoräknas avdrag med 155 kr (5 % av 3 099,75 kr). — Vad L anfört i erinringar föranleder härvid ej till annan bedömning.

L anförde besvär hos KR i Jkg, som inte ändrade LR:s dom.

L gick vidare till RR, som yttrade: Enligt tredje stycket av punkt 3 av anv. till 22 § KL skall i anskaffningskostnaden för en byggnad inräknas kostnaden för sådan anordning som är nödvändig för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Enligt samma stycke skall i byggnads anskaffningskostnad inte inräknas kostnad för sådana delar och tillbehör, som är särskilt avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften, d v s sk byggnadsinventarier.

Beträffande gränsdragningen mellan byggnad, inventarier och markanläggningar i förvärvskällan jordbruksfastighet anförde jordbruksbeskattningskommittén i sitt betänkande Jordbruksbeskattningen (SOU 1971:78 s 111) bl a att det i viss omfattning förekommer markanläggningar som bör hänföras till inventarier i jordbruket. Kommittén exemplifierade dessa jordbruksberoende anläggningar och framhöll vidare att till inventariegruppen också borde hänföras anläggningar som utförts i vattenvårdande syfte. Enligt kommitténs påpekande torde det här i allmänhet bli fråga om anläggningar som har anknytning till avloppssystemet.

I prop 1972:120, som ligger till grund för den nuvarande jordbruksbeskattningen, citerades på s 101 kommitténs uttalande. Departementschefen förklarade sig på s 200 godta kommittéförslagets gränsdragning i avskrivningshänseende mellan byggnader, inventarier och markanläggningar i förvärvskällan jordbruk.

I analogi med vad som enligt förarbetena till lagstiftningen vid ekonomibyggnad på jordbruksfastighet kan anses som markinventarium på jordbruksfastighet skall en motsvarande markanläggning knuten till en bostadsbyggnad anses som en anordning nödvändig för byggnadens allmänna användning. Kostnad för en trekammarbrunn skall därför inräknas i byggnadens anskaffningskostnad.

Kostnad för reparation av driftbyggnad på jordbruksfastighet är enligt första stycket av punkt 1 av anv till 22 § KL omedelbart avdragsgill. Det har i målet inte gjorts gällande att den gamla anläggningen varit i sådant skick att den inte bort bytas ut. Avdrag som för reparation kan därför medges för nedlagda kostnader i den mån dessa inte överstigit beräknad kostnad för utbyte av den gamla anläggningen.

Av utredningen framgår att trekammarbrunnen i den nya anläggningen kunnat rymma större avfallsmängd än den till den gamla anläggningen hörande brunnen. Dessutom synes bl a möjligheterna att filtrera avfallet ha blivit bättre. Tillkomsten av den nya anläggningen torde således i inte oväsentlig mån ha innefattat en förbättring i förhållande till de egenskaper som den utbytta anläggningen ursprungligen haft. Avdrag kan följaktligen inte medges med hela det av L yrkade beloppet. I brist på närmare utredning måste avdraget därför bestämmas till ett som skäligt ansett belopp. Vid en sådan bedömning kan avdrag medges med ytterligare 2 000 kr. (Dom 9.11.1984)

*Anm.: Se RÅ81 1:13; RÅ82 Aa 63; RÅ82 Aa 135 samt SOU 1971:78, s 14, 110, 111, 116, 123; prop 1972:120, s 101, 123, 124, 200, 235, SkU 1972:67, s 11, 15.*

#### **Befrielse från restavgift på grund av vilseledande omräkningsbesked. RÅ84 1:97**

Besvär av A angående restavgift enligt uppbördslagen.

A påfördes vid debiteringen av slutlig skatt 1979 på grund av TN:s beslut kvarstående skatt och kvarskatteavgift med tillhoppa 45 703 kr. Sedan A hos LR ansökt om anstånd med beskattning av en realisationsvinst om 50 923 kr vid försäljning av fastighet, beviljade länsstyrelsen på A:s begäran anstånd med betalning av den kvarstående skatten till dess tre månader förflutit från dagen för LR:s dom med anledning av A:s ansökan. LR:s dom den 14 juli 1980 innebar bifall till A:s talan med därav föranledd nedsättning av taxering-

en. Den 7 okt samma år utfärdade den lokala skattemyndigheten omräkningsbesked med anledning av domen på härför avsedd blankett (utgåva 5), enligt vilket A hade att betala kvarstående skatt och kvarskatteavgift med sammanlagt 1 367 kr. Enär A inte erlade beloppet inom anståndstiden erhöll han krav på betalning från kronofogdemyndigheten, varvid han påfördes restavgift med 55 kr.

A ansökte om befrielse från restavgiften och anförde som skäl härför att han ej förstått omräkningsbeskedets innehåll.

LS biföll inte ansökningen.

KR i Gbg fastställde LS:s beslut.

A gick vidare till RR.

RR yttrade efter att ha beskrivit de omständigheter som upptagits i början av referatet: A har som skäl för befrielse från restavgiften anført att han inte förstått omräkningsbeskedets innehåll utan fått den uppfattningen att det inte fanns någon kvarstående skatt att betala. Sedan kronofogdemyndigheten förklarat omräkningsbeskedet för honom hade han betalt den kvarstående skatten och kvarskatteavgiften men inte restavgiften.

Av LS:s anståndsbeslut framgår att kvarstående skatt skall betalas till kronofogdemyndigheten inom anståndstiden. Omräkningsbeskedets första sida innehåller ett antal sifferuppgifter avseende den ursprungliga debiteringen och omdebiteringen, vilkas innebörd inte kan anses omedelbart tillgänglig för den som är obevandrad i uppbördssystemets terminologi.

Vad A haft att betala framgår inte tydligt nog och uppgift om hur betalning skulle erläggas saknas. Dessa bristfälligheter beror på utformningen av blanketten för omräkningsbesked. Under rubriken "Dispositioner av nedsatt belopp" anges på beskedet "Summa nedsättning" till 44 366 kr och från detta har dragits av samma belopp under rubriken "Avkortat eller överfört till kronofogdemyndighet" varefter anges "Återstår 0 kr". Dessa uppgifter, som uppenbarligen betingats av internt behov inom uppbördssystemet, har enligt A gett honom den uppfattningen att någon kvarstående skatt inte återstod att betala. A:s uppfattning är inte obefogad.

Det anförda får anses visa att A:s underlåtenhet att erlægga beloppet 1 367 kr inom föreskriven tid berott på att omräkningsbeslutet framstår som vilseledande. Sådana särskilda omständigheter som enligt 58 § 2 mom uppbördslagen föranleder befrielse från restavgift föreligger därför.

Med ändring av KR:s dom befriar regeringsrätten A från skyldigheten att erlægga den i målet avsedda restavgiften. (Dom 20.12.1984)

*Anm.: Se SOU 1952:1, s 349; prop 1953:100, s 352; RSV Du 1979:20.*

**Fråga om länsrätts dom gått den skattskyldige emot när taxeringarna nedsatts mot hans bestridande. RÅ84 1:96**

Besvär av K angående inkomsttaxering 1980.

RR yttrade, såvitt här är av intresse, följande: Vederbörande TN taxerade K 1980 i enlighet med avlämnad självdeklaration, vari K under inkomst av tjänst redovisat ersättning från allmän försäkringskassa med 27 735 kr. I besvär, som inkom till LR den 2 febr 1982, anförde TI att K:s ersättning från försäkringskassan 1979 enligt från kassan inkommen rättad kontrolluppgift utgjort 4 375 kr. På grund härav yrkade TI att K:s taxeringar skulle nedsättas med  $(27\ 735 - 4\ 375 = )23\ 360$  kr. I yttrande över TI:s besvär vidhöll K vad han tidigare anfört. K:s yttrande får anses innebära att han hos LR yrkat att bli taxerad för den i deklARATIONEN redovisade ersättningen från försäkringskassan, 27 735 kr. LR, som prövade TI:s besvär enligt 101 § 1 mom TL jämförd med 100 § första stycket 6) samma lag, biföll TI:s yrkande om nedsättning av K:s taxeringar med 23 360 kr. Sedan K hos KR yrkat att bli taxerad enligt deklARATIONEN, avvisade KR genom överklagade beslutet K:s besvär med motivering att LR:s dom inte kunde anses ha gått K emot och att han därför inte ägde rätt att föra talan mot domen.

Enligt 33 § andra stycket förvaltningsprocesslagen får talan mot länsrätts beslut föras av den som beslutet angår, om det gått honom emot.

LR har mot K:s bestridande bifallit TI:s yrkande om nedsättning av K:s taxeringar. LR:s dom får härigenom anses ha gått K emot i den mening som avses i 33 § andra stycket FPL. KR hade därför bort ta upp K:s besvär till prövning.

Med upphävdande av KR:s beslut återförvisar RR målet till KR för ny behandling. (Dom 23.1.1985)

*Anm.: Se RÅ 78 Ba 28 och RÅ79 1:30. Se även Hermanson m fl, Taxeringshandbok, andra upplagan, s 283; Wennergren, Förvaltningsprocess, andra uppl., s 290.*