Regeringsrätten

Rättsfall

Avgift för bankgaranti för skuldförbindelse som lämnats för anstånd med arvsskatt — ränta?

Besvär av H angående inkomsttaxering 1974.

H yrkade i sin deklaration under inkomst av kapital avdrag med 4 335 kr för avgift för bankgaranti, som utgjorde säkerhet enligt 55 § 3 mom lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt för till staten utfärdad skuldförbindelse med anledning av anstånd med erläggande av arvsskatt. — TN vägrade avdraget.

H anförde besvär hos LSR.

LSR yttrade: Av handlingarna i målet framgår att Svenska Handelsbanken den 15 nov 1973 genom bankgaranti gått i borgen såsom för egen skuld tills betalning sker för dödsboets efter H behöriga infriande av arvsskatteskuld. Det framgår även att H är delägare i dödsboet. — För att påta sig ansvar för bankgarantin har banken tagit betalt med en särskild avgift, vilken står i viss proportion till bankgarantins storlek. Därjämte har banken betingat sig borgen till säkerhet för bankgarantin. Vidare äger banken utta ränta på det belopp som banken enligt bankgarantin kan ha att betala. — För det fall att banken inte behöver infria bankgarantin uppkommer inte något skuldförhållande mellan banken och H. Avgiften för bankgarantin är därför att se som en utgift hänförlig till ett eventuellt skuldförhållande till banken. — H har inte visat eller ens påstått att banken infriat garantin. Avgiften är därför inte avdragsgill enligt 39 § KL. — Skatterätten lämnar besvären utan bifall.

H anförde besvär hos KR.

TI avstyrkte bifall och yttrade: H kan inte anses berättigad till avdrag för bankgarantiavgiften oavsett om han betalat denna i egenskap av borgensman eller som dödsbodelägare. Bankgarantin har inte påverkat storleken av den ränta som uttas på arvsskatteskulden, och den omständigheten att bankgarantin eventuellt medfört lägre totala kostnader för infriandet av arvsskatteskulden än annan metod kan inte medföra avdragsrätt.

H anförde bl a: Bankgarantin är en förutsättning för att krediten skall kunna erhållas, och kostnaden för densamma är sålunda det pris jag, utöver den fastställda räntan, får betala för den ur räntesynpunkt mycket förmånliga arvsskattekrediten. Kostnaden bör därför vara avdragsgill som en med ränta likställd kostnad.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:06

KR i Sundsvall yttrade: Ifrågavarande avgift för bankgaranti för erhållande av anstånd med betalning av arvsskatt kan ej jämställas med sådan ränta för vilken avdrag får åtnjutas enligt 39 § KL. Ej heller kan avgiften hänföras till annan i nämnda författningsrum angiven avdragsgill kostnad. — KR lämnar besvären utan bifall.

H fullföljde sin talan hos RR, som ej gjorde ändring i KR:s dom. (RR föredr 15.11; dom 5.12.1978.)

En ledamot av RR (Wennergren) var av skiljaktig mening och anförde: Som villkor för anstånd med erläggande av arvsskatt gäller enligt 55 § 3 mom lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt att till beskattningsmyndigheten avlämnas till staten utfärdad skuldförbindelse å det belopp anståndet avser jämte ränta och att därjämte ställs nöjaktig säkerhet. Fullgörs ej detta anses anståndet förverkat.

Såsom säkerhet för den till staten utfärdade skuldförbindelsen har i detta fall överlämnats en av Svenska Handelsbanken utfärdad borgensförbindelse. För denna har banken betingat sig betalning genom en särskild årlig avgift vilken står i viss proportion till bankgarantins storlek.

Avgiften kan inte anses som omkostnad för någon intäkts förvärvande och bibehållande. Den har i stället karaktär av en omkostnad för förvärvande och bibehållande av den statliga krediten på arvsskatt. Eftersom en sådan skatt inte kan hänföras till någon särskild förvärvskälla, kan avdrag för kostnaden inte komma i fråga annat än under inkomst av kapital. Enligt 39 § KL kan avdrag endast erhållas för kostnad som utgör förvaltningskostnad eller gäldränta. Det är utan vidare klart att kostnaden inte låter sig inordna under begreppet förvaltningskostnad. Fråga blir då om den går att inordna under begreppet gäldränta.

Begreppet gäldränta är ett formellt begrepp. En kostnad behöver inte nödvändigtvis kallas ränta för att gå in under begreppet. I praxis har t ex byggnadskreditavgift och ränteskillnadsersättning godkänts för avdrag enligt gäldränteregeln (RÅ 1970 Fi 6 och 1939 Fi 2). För att en kostnad skall kunna bedömas som gäldränta enligt 39 § torde dock åtminstone böra krävas att den liksom räntan på en vanlig skuldförbindelse är av periodisk natur och står i viss procentuell eller liknande relation till ett kapitalbelopp. Nu ifrågavarande bankgarantiavgift fyller dessa grundkrav.

Det kapitalbelopp, till vilket avgiften hänför sig, utgör visserligen inte en gäld i ordets vanliga mening. Garantibeloppet korresponderar dock med ett gäldbelopp, nämligen arvsskattegäldens belopp, för vilket det står som säkerhet. Enligt min mening bör i ett sådant fall gäldenärens förpliktelser naturligen ses i ett och som 'gäldränta' anses inte bara reversräntan utan också avgiften för den ställda reverssäkerheten. Avgiften och reversräntan utgör tillsammans gäldenärens kostnad för krediten och de är homogena. Avdrag såsom för gäldränta skall därför medges H inte bara för reversräntan utan också för årsavgiften för den till säkerhet för reversen ställda bankgarantin. — Jag bifaller H:s besvär.

Anm: Se RRK R76 1:71 och Skattenytt 1974 s 196 (Malmgård).

Fråga om periodiskt understöd på grund av bindande förpliktelse (äldre bestämmelser)

Besvär av TI angående W:s inkomsttaxering 1975.

Genom lag 14 dec. 1973 (nr 1113) ändrades bestämmelserna i 46 § KL så att rätten till avdrag för periodiska utbetalningar utom i vissa angivna fall, varom här inte är fråga, fr o m 1975 års taxering begränsades till högst 5 000 kr för varje mottagare. Enligt övergångsbestämmelserna till lagen skulle dock äldre bestämmelser fortfarande gälla i fråga om periodiska utbetalningar som utgår på grund av bindande förpliktelse som uppkommit före den 9 november 1973.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:06

I sin självdeklaration 1975 yrkade W avdrag med 25 000 kr för periodiskt understöd till sin son som var bosatt i utlandet. W åberopade till stöd för avdraget innehållet i ett brev till sonen, enligt vilket han ”skriftligen” förband sig ”att fortsättningsvis erlägga till Dig fr o m instundande år 1972 periodiskt understöd med kr 25 000 årligen så länge jag är i livet, dock ej längre än fram till 1984”.

På kopia av brevet hade sonen erkänt mottagandet av brevet och accepterat utfästelsen. TN medgav avdrag med endast 5 000 kr med motivering att bindande förpliktelse inte ansågs föreligga.

W yrkade hos LSR att få avdrag med hela beloppet 25 000 kr. Han anförde bl a att utbetalning av understödet skett med riksbankens tillstånd.

LSR yttrade: Ett tillstånd av riksbanken av det slag W åberopat kräver i sig att utbetalning sker genom överföring av bank eller på annat av riksbanken angivet sätt samt att under respektive år nyttjat utförseltillstånd dokumenteras. Med anledning därav finner LSR att, även om bindande förpliktelse föreligger för W att betala 25 000 kr årligen till sonen, den av W åberopade bevisningen inte är tillräcklig för att göra ändring i TN:s beslut. — LSR lämnar besvären utan bifall.

W överklagade hos KR i Sthlm, som yttrade: Utredningen i målet är sådan att anledning inte föreligger anta annat än att W — såsom han uppgett — utbetalat periodiskt understöd till sonen under 1974 med beloppet 25 000 kr, för vilket avdrag yrkats. — W har under 1971 undertecknat en skriftlig förbindelse att till sonen utbetala årliga periodiska understöd om 25 000 kr så länge han levde, dock ej längre än fram till 1984. Sonen har med sin underskrift den 23 dec 1971 bekräftat att han fått del av faderns utfästelse. — Den nämnda förbindelsen får anses utgöra sådan bindande förpliktelse, som enligt övergångsbestämmelserna till ändringen den 14 dec 1973 av 46 § 2 mom KL föranleder att avdragsrätt kan föreligga för belopp överstigande 5 000 kr. Enligt KR:s mening föreligger ej heller annan grund att vägra W avdrag för yrkade beloppet 25 000 kr.

En ledamot av KR var av skiljaktig mening och anförde: Det bör icke ifrågasättas annat än att W under 1974 till sonen betalat periodiskt understöd med det belopp, för vilket avdrag har yrkats i målet. — Den förbindelse som W undertecknat 1971 till förmån för sonen om årliga periodiska understöd kan emellertid icke vare sig genom sin avfattning eller med hänsyn till vad som i målet upplysts om bakgrunden till den gjorda utfästelsen anses utgöra sådan bindande förpliktelse som enligt övergångsbestämmelserna till ändringen den 14 dec 1973 av 46 § 2 mom KL föranleder att avdragsrätt kan föreligga för belopp överstigande 5 000 kr. Jag lämnar därför besvären utan bifall.

RR, där TI klagade: ej ändring. (RR föredr. 8.11; dom 30.11.1978.)

Skattetillägg på grund av lagakraftvunnen skönstaxering

Besvär av TI angående skattetillägg för Elbolaget i X Aktiebolag. — TN, som i anledning av bolagets deklaration för 1973 års taxering skriftligen be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:06

gärt närmare uppgifter angående vissa poster, åsatte bolaget skönstaxering för 10 000 kr intäkt av rörelse. Bolagets svar inkom två dagar efter TN:s beslut, som ej överklagades och alltså vann laga kraft. Lokala skattemyndigheten (LSM) påförde bolaget förseningsavgift men avstod från att påföra bolaget skattetillägg. LSR påförde skattetillägg på yrkande av TI. KRSU undanröjde.

I besvär hos RR yrkade TI att LSR:s beslut skulle fastställas och anförde: Målet gäller vilka krav som skall vara uppfyllda för att skattetillägg enligt 116 a § andra stycket TL skall påföras. Enligt denna bestämmelse påföres skattetillägg då avvikelse skett från självdeklaration med stöd av 21 § TL. Huruvida avvikelse skett med stöd av 21 § TL skall framgå av underrättelsen om avvikelse som i kopia är bilagd deklarationshandlingarna. LSM:s beslut att påföra skattetillägg skall enligt min mening grundas på TN:s beslut. Det kan inte med nu gällande lagtext vara LSM:s skyldighet att ingå i prövning av om tillräckliga skäl för TN:s beslut att tillämpa 21 § TL förelegat. Den frågan prövas i taxeringsbesvär om sådana anförs. Enligt 116 i § TL beslutas sedan ändring av skattetillägg om taxering nedsättes.

RR yttrade: Av handlingarna i målet framgår följande. Sedan bolaget den 8 juni 1973 avlämnat allmän självdeklaration till ledning för taxering 1973 tillställde TN bolaget skriftlig begäran om upplysningar i vissa angivna hänseenden. Till bolaget utsändes även underrättelse om ifrågasatt avvikelse från deklarationen. Bolaget lät sig ej avhöra innan nämndens arbete avslutades. TN avvek från bolagets deklaration genom att uppskatta bolagets nettointäkt av rörelse till 10 000 kr i stället för deklarerat belopp 1 043 kr. Enligt en till bolaget ställd underrättelse om avvikelse grundades nämndens beslut på följande skäl: ”Bolaget har i skrivelse 1973-06-12 uppmanats inkomma med vissa kompletterande uppgifter. Svar har emellertid ännu inte inkommit. På grund härav har resultatet av bolagets verksamhet inte ansetts kunna bestämmas på annat sätt än genom uppskattning. Nettointäkten av rörelsen beräknades inte ha understigit 10 000 kr.”Besvär över nämndens beslut har ej anförts, varför detsamma vunnit laga kraft.

Enligt 116 a § andra stycket TL i paragrafens lydelse vid ifrågavarande taxering skall skattetillägg påföras den skattskyldige då avvikelse skett från självdeklaration med stöd av 21 § samma lag. Bestämmelsen i 21 § föreskriver att skattskyldigs inkomst av viss förvärvskälla skall uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter finnes skäligt i det fall att inkomsten på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen inte tillförlitligen kan beräknas. Det nämnda stadgandet i 116 a § har genom lagändring (SFS 1978:196), som trätt i kraft den 18 maj 1978, utan ändrad innebörd överförts till 116 b § TL.

Vid inkomsttaxeringen 1973 har TN frångått bolagets deklaration med stöd av bestämmelsen i 21 § TL. Bolaget skall därför påföras skattetillägg beräknat på den skatt som till följd av uppskattning utgår utöver skatt på inkomsten enligt deklarationen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:06

RR fastställer, med ändring av KR:s dom, skattetillägg att utgå på ett underlag av 8 957 kr. (RR föredr 22.11; dom 7.12.1978.)

Anm.: Se SOU 1969:42 s 236 och prop 1971:10 s 205, 267.

Skattetillägg som yrkats av TI efter besvärstidens utgång med lägre belopp men på annan grund än han tidigare yrkat inom besvärstiden

Besvär av L. Åkeri AB angående inkomsttaxering 1972.

TN medgav bolaget yrkade investeringsavdrag för anskaffning av två Caterpillarmaskiner.

I rättidiga besvär hos LSR yrkade TI att avdraget för den ena maskinen skulle återföras till beskattning med 115 960 kr och att skattetillägg skulle påföras för samma belopp. I en senare skrift, som inkom efter besvärstidens utgång återkallade TI sin tidigare talan och yrkade i stället att avdraget för den andra maskinen, 39 073 kr, skulle återföras såsom avseende en begagnad maskin för vilken avdrag inte kunde medges samt att motsvarande lägre skattetillägg skulle påföras. — LSR biföll det senare yrkandet.

KR i Sundsvall — där bolaget klagade — ansåg att den omständigheten att TI hos LSR efter besvärstidens utgång anfört ny grund för sin talan, inte inneburit att han beloppsmässigt överskridit sitt före besvärstidens utgång framställda yrkande och lämnade besvären utan bifall.

Bolaget fullföljde sin talan hos RR, som meddelade prövningstillstånd såvitt avsåg frågan om skattetillägg.

TI yrkade hos LSR att skattetillägg skulle påföras bolaget enligt 116 a § andra stycket TL.

Bolaget bestred yrkandet.

LSR biföll TI:s yrkande.

Hos KR yrkade bolaget att skattetillägget skulle undanröjas.

KR i Sundsvall yttrade: Enligt LSR:s beslut har bolaget blivit påfört skattetillägg enligt 116 a § andra stycket TL. För skattetillägg enligt detta stycket fordras, att skattskyldig avgivit deklaration till ledning vid sin taxering, att sådana brister i deklarationen föreligger eller att underlaget för denna är så bristfälligt, att 21 § nämnda lag är tillämplig, att beslutet i taxeringsfrågan innehåller ett skönsmässigt påslag och att skatten skulle ha blivit för låg om den skönsmässiga avvikelsen inte skett. I förevarande fall har TN såvitt avser bolagets inkomsttaxering beslutat att med tillämpning av 21 § TL beräkna nettointäkten av bolagets rörelse efter skön. Besvär över detta beslut har ej anförts, varför detsamma vunnit laga kraft. — Med hänsyn till vad ovan anförts innebär TN:s beslut i taxeringsfrågan ej att förutsättningarna för påförande av skattetillägg enligt förenämnda lagrum därigenom utan närmare prövning skall anses föreligga. I stället måste en självständig prövning ske i avgiftsfrågan om dessa krav för skattetillägg är uppfyllda. — Vid sådan prövning finner KR ej att bolagets deklaration eller underlaget för denna visats ha sådana brister att inkomsten av rörelse inte kunnat tillförlitligen beräknas. 21 § TL är därför ej tillämplig. Skäl föreligger således för bifall till bolagets talan.

En ledamot av KR ville ogilla bolagets talan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:06

TI anförde bl a: Inom tid som anges i 76 § tredje stycket TL har besvär anförts med yrkande om höjning av taxeringarna och påföring av skattetillägg. Den beloppsmässiga ramen för besvärstalan i fråga om såväl inkomsttaxering som skattetillägg får därvid anses ha fastställts genom de rättidiga besvären. Det förhållandet att TI efter besvärstidens utgång anfört ny grund för sin talan har inte inneburit att han beloppsmässigt överskridit sitt före besvärstidens utgång framställda yrkande om skattetillägg. Förfaringssättet har stöd i ovan angivet lagrum i förvaltningsprocesslagen (FPL). — Av 29 § FPL framgår att rättens avgörande inte får gå utöver vad som yrkats i målet. Taxeringsprocessen är uppbyggd som en beloppsprocess. Så länge parterna håller sig inom den beloppsmässiga ram som dras upp av de inom ordinarie tider framställda yrkandena kan nya rättsfakta (besvärsgrunder) i princip fritt anföras även efter ordinarie besvärstidens utgång. Denna inom taxeringsprocessen tillämpade ordning är enligt min mening också tillämplig i mål som gäller skattetillägg.

RR yttrade: Enär TI:s talan om påföring av skattetillägg i anledning av den oriktiga uppgift i självdeklarationen, om vilken nu är fråga, väckts hos LSR först efter den i 76 § tredje stycket TL angivna tiden, har LSR inte ägt upptaga denna talan till prövning. — RR bifaller på det sätt besvären, att domstolarnas beslut om skattetillägg undanröjes. (RR föredr. 8.11; dom 30.11.1978.)

Anm.: Se RRK R77 1:13 I och II, RRK K 78 1:53. Se även prop 1971:10 s 204, SOU 1977:6 s 211, 212, prop 1977/78:136 s 168, 209, 210, Wennergren, Förvaltningsprocess andra upplagan s 220, 246, Hermanson m fl, Taxeringshandbok s 350, Ekelöf, Rättegång andra häftet femte upplagan s 126—128, samt Olivecrona, Rätt och dom s 317.

Fråga om besvärsrätt enligt 76 § 4:e st TL jämfört med 76 § 5:e st samma lag

Besvär av Svenska H. Aktiebolag angående inkomsttaxering 1974.

Angående innehållet i 76 § 4:e st TL i dess vid 1974 års taxering gällande lydelse se nedan. Enligt 5:e st samma paragraf gäller att har skatterätten avgjort besvär över viss skattskyldigs taxering får besvär ej anföras hos skatterätten rörande samma taxering.

RR yttrade: Mellankommunala skatterätten (MKSR) har den 24 febr 1975 meddelat beslut på besvär av bolaget om avdrag för värdeminskning av byggnad på fastighet vid 1974 års taxering. Bolaget fullföljde sin talan till KR i Göteborg, som meddelade dom den 1 april 1976. Denna dom har vunnit laga kraft.

Den 21 april 1975 inkom bolaget till LSR i Göteborgs och Bohus län med besvär i vilka yrkades särskilt forskningsavdrag vid 1974 års taxering med 25 000 kr. Eftersom bolaget hade förvärvskällor i skilda län överlämnade LSR genom beslut den 2 juli 1976 besvären till MKSR för vidare handläggning. MKSR överlämnade i sin tur besvären till RR.

I yttrande hos RR biträder allmänna ombudet bolagets talan i sak. Han hemställer dock att yrkandet inte skall tas upp till prövning eftersom förutsättningen i 5 § förordningen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt, att sådant avdrag endast kan åtnjutas om den skattskyldige yrkar det i allmän självdeklaration, icke är uppfylld.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:06

Enligt 76 § fjärde stycket TL får skatterätten pröva skattskyldigs besvär, som inkommer före utgången av april månad efter taxeringsåret, om TI helt eller delvis biträder besvären i sak. I förevarande mål har emellertid MKSR före denna tidpunkt meddelat beslut beträffande bolagets taxering. Enligt stadgandet i 76 § femte st TL kan bolagets talan därför inte upptas till prövning. På grund härav och då yrkande om särskilt forskningsavdrag inte kan vinna beaktande med stöd av besvärsrätt enligt 100 § TL avvisar RR bolagets talan. (RR föredr. 15.11; beslut 14.12.1978.)

Anm.: Se RR 77 R1:54, RR 77 R1:55 samt RRK K76 1:34.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:06