Regeringsrätten

Rättsfall

Koncernbidrag från rörelsedrivande moderbolag till helägt dotterbolag som utan att driva egen verksamhet varit delägare i rörelsedrivande handelsbolag

Besvär av allmänna ombudet i mellankommunala skattefrågor och Skövde kommun angående AB Gullhögens Bruks inkomsttaxering 1974.

AB Gullhögens Bruk hade under beskattningsåret den 1 april 1972 — den 31 mars 1973 lämnat koncernbidrag med 4 300 000 kr till Gullätt AB. Vidare hade bolaget under beskattningsåret den 1 april 1973 — den 31 dec 1973 lämnat koncernbidrag med 4 350 000 kr till Gullätt AB och med 7 350 000 kr till Gullhögens Lättballast AB. Gullätt AB och Gullhögens Lättballast AB, som var helägda dotterbolag till AB Gullhögens Bruk, hade under det aktuella beskattningsåret inte bedrivit någon rörelse. Däremot var bolagen delägare i det rörelsedrivande handelsbolaget Gullätt AB & Co.

I sina självdeklarationer 1974 yrkade AB Gullhögens Bruk avdrag för koncernbidragen.

TN vägrade avdragen under hänvisning till att dotterbolagen inte drivit rörelse. Dotterbolagen, som hade redovisat koncernbidragen i sina deklarationer, taxerades ej för bidragen.

Hos MKSR yrkade såväl AB Gullhögens Bruk som dotterbolagen taxering enligt sina deklarationer.

MKSR fann de till Gullätt AB och Gullhögens Lättballast AB överlämnade bidragen inte utgöra för AB Gullhögens Bruk avdragsgilla koncernbidrag. Bolagens besvär lämnades därför utan bifall.

I besvär häröver vidhöll AB Gullhögens Bruk sitt yrkande om avdrag för lämnade koncernbidrag.

Dotterbolagen överklagade inte MKSR:s beslut

KR i Gbg yttrade: Som villkor för att koncernbidrag skall betraktas som omkostnad resp intäkt har i 43 § 3 mom KL bl a föreskrivits, att den huvudsakliga verksamheten för bolag, som lämnar eller mottager sådant bidrag, avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än livförsäkringsrörelse. Enligt uttalande av vederbörande departementschef 1965 (prop 126 s 73) kan koncernbidrag med avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren inte lämnas till eller från ett bolag som endast har inkomst av kapital, t ex förvaltar värdepapper eller därmed likartad lös egendom. — Gullätt AB och Gullhögens Lättballast AB äger hälften var av handelsbolaget Gullätt AB & Co. Enligt AO:s mening bedriver handelsbolaget såsom sådant till rörelse

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:14

hänförlig verksamhet men inte Gullätt AB och Gullhögens Lättballast AB. Det i 43 § KL ovan angivna villkoret för avdragsrätt för utgivna koncernbidrag är enligt AO:s mening till följd härav inte uppfyllt. — Handelsbolag utgör — i motsats till vad som gäller i fråga om aktiebolag — ej särskilt skattesubjekt. Handelsbolags vinst beskattas direkt hos andelsägaren. Reglerna för beskattning av handelsbolag skiljer sig härigenom på ett grundläggande sätt från vad som gäller för aktiebolag och liknande juridiska personer. Handelsbolaget Gullätt AB & Co:s verksamhet avser ostridigt inkomst av rörelse. Dess inkomst skall enligt 53 § 2 mom KL hänföras till Gullätt AB:s och Gullhögens Lättballast AB:s inkomst med belopp som motsvarar resp bolags andel av handelsbolagets inkomst. I och med att lagstiftaren valt att göra handelsbolagsägare till skattesubjekt i stället för handelsbolaget synes det följdriktigt att anse att delägarna driver samma verksamhet som handelsbolaget. Handelsbolaget Gullätt AB & Co:s inkomst får i Gullätt AB:s och Gullhögens Lättballast AB:s hand samma karaktär som hos handelsbolaget om detta varit skattesubjekt. Enligt KR:s bedömning är det i 43 § 3 mom först angivna villkoret för att koncernbidragen på 4 300 000 kr, 4 350 000 kr och 7 350 000 kr skall anses som avdragsgilla kostnader i klagandebolagets rörelse uppfyllt. Eftersom inte heller i övrigt hinder föreligger mot medgivande av de yrkade avdragen skall klagandebolagets talan bifallas.

AO och Skövde kommun överklagade KR:s dom hos RR. AO yrkade att bolagets taxeringar skulle bestämmas i enlighet med MKSR:s beslut. Kommunen hade samma yrkande beträffande bolagets taxering till kommunal inkomstskatt i Skövde kommun. I andra hand yrkade AO att Gullätt AB och Gullhögens Lättballast AB med analog tillämpning av 105 § 1 mom andra stycket sista meningen TL skulle beskattas för mottagna koncernbidrag i Skövde enligt år 1974 avgivna allmänna självdeklarationer.

RR gjorde ej ändring i KR:s dom och beslöt med tillämpning av 105 § 1 mom TL att Gullätt AB och Gullhögens Lättballast AB i stället skulle taxeras för koncernbidragen. (RR föredr. 11.10; dom 9.11.1978.)

Överflyttning av taxering enligt 105 § TL trots TI:s yrkande därom mer än 5 år efter taxeringsåret

Besvär av TI angående makarna B:s inkomsttaxering 1972. — Fru B ägde samtliga aktier i företaget G-T Aktiebolag och deklarerade lön från bolaget med 24 000 kr. Hennes man, Erik B, som vid sidan av sin anställning i ett annat företag också utfört arbete i hustruns bolag, deklarerade däremot ej någon lön från bolaget. — TN höjde skönsmässigt Erik B:s taxering med 10 000 kr och åberopade lågt kontantöverskott.

Erik B yrkade hos LSR nedsättning av sin inkomsttaxering med 10 000 kr. — TI vitsordade att det ej fanns fog för skönstaxering men yrkade i egna besvär att Erik B skulle påföras hälften av lönesumman i hustruns bolag, 12 000

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:14

kr. — Erik B bestred på egna och hustruns vägnar TI:s yrkande och ansåg att taxering borde åsättas i enlighet med avlämnade deklarationer.

LSR yttrade bl a: Taxeringsrevision har skett hos G-T Aktiebolag, vilket bolag helt ägs av fru B. I anslutning till revisionen har upprättats promemorior avseende makarna B:s taxeringar. Med hänsyn till vad som framkommit vid revisionen finner rätten skäligt att hänföra hälften av den lön på 24 000 kr, som fru B enligt kontrolluppgift från G-T Aktiebolag erhållit, till kontant lön för Erik B. — LSR nedsatte fru B:s taxering med samma lönebelopp, 12 000 kr, som påförts Erik B.

I besvär hos KR yrkade Erik B att han ej skulle beskattas för lön från hustruns bolag och anförde: Fru B uppbar 1971 lön från bolaget med 24 000 kr. Erik B fick lön sig tillgodoförd från bolaget först i dess bokslut per den 31 mars 1972. Fru B hade utfört merparten av arbetet i bolaget. — TI bestred bifall till besvären.

KR i Sundsvall yttrade: I målet är upplyst att Erik B:s hustru äger samtliga aktier i G-T Aktiebolag. Erik B har vidare obestritt uppgivit att hustrun utfört arbete för bolagets räkning i betydande omfattning. Med hänsyn härtill och omständigheterna i övrigt föreligger ej skäl att påföra Erik B någon del av den lön som bolaget utbetalat till hustrun.

I besvär som inkom till RR den 15 mars 1976 — således mer än fem år efter taxeringsåret — yrkade TI att Erik B i enlighet med LSR:s beslut skulle beskattas för lön från G-T Aktiebolag med 12 000 kr, eller, i andra hand, att beloppet 12 000 kr med stöd av 105 § 1 mom första stycket TL skulle påföras hans hustru.

RR yttrade: Vad TI anfört i målet utgör icke tillräcklig anledning att med avvikelse från Erik B:s deklaration beskatta honom för lön från G-T Aktiebolag. RR gör därför ej ändring i KR:s dom i vad avser Erik B:s taxering.

Vid bedömning av TI:s yrkande om höjning av fru B:s taxering bör beaktas, att tvisten i målet gällt vem som i verkligheten uppburit visst lönebelopp, Erik B eller fru B. KR har godtagit makarnas uppfattning i frågan sådan den kommit till uttryck i deras deklarationer och i Erik B:s argumentering i målet. Vid sådant förhållande har saknats anledning att vid bifall till Erik B:s besvär över LSR:s beslut underlåta prövning enligt 105 § 1 mom första stycket sista punkten TL.

RR fastställer, med bifall till TI:s i andra hand framställda yrkande och med ändring av LSR:s beslut, TN:s beskattningsåtgärder beträffande fru B. (RR föredr. 17.9; dom 24.10.1978.)

Anm: Se, förutom fallet ang. AB Gullhögens Bruk, även RÅ 1964 not 2022, 1966 ref 22, 1967 not 1156, 1968 not 1558, 1970 ref 29, 1974 not A 528. Se vidare SOU 1955:51 s 206 f, prop 1956:150 s 317, Hermansson m fl, Taxeringshandbok s 329 f och SN 1979 s 459, Wennergren, Förvaltningsprocess (1977) s 157 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:14

Skattetillägg — underlåtenhet av skatteskyldig att i deklarationen uppge om hon sammanlevt med person med vilken hon haft barn fött före beskattningsåret (av betydelse för skattereduktion med 1 800 kr)

Besvär av TI angående Catharina G:s inkomsttaxering 1975.

RR yttrade: Catharina G har i sin självdeklaration underlåtit att lämna uppgift om att hon vid ingången av år 1974 och under större delen av detta år sammanlevt med Lars-Ove G, som är far till hennes år 1973 födda barn. Hon får därmed anses ha lämnat sådan oriktig uppgift som avses i 116 a § TL.

Såsom LSR funnit får emellertid omständigheterna anses ha varit sådana att underlåtenheten är att anse som ursäktlig. Skattetillägget skall därför eftergivas. (RR föredr. 10.10; dom 26.10.1978.)

(Två ledamöter var skiljaktiga i fråga om motiveringen och anförde: Catharina G har i sin självdeklaration icke besvarat den i deklarationsformuläret framställda frågan om hon vid ingången av 1974 och under större delen av året sammanlevt med person som hon tidigare varit gift med eller som hon hade eller haft barn med fött före 1974. Hennes underlåtenhet att besvara frågan har varit ägnad att leda till den felaktiga uppfattningen att det efterfrågade förhållandet ej förelegat. Catharina G har således lämnat oriktig uppgift i deklarationen. Till följd härav föreligger förutsättningar för påförande av skattetillägg. — Med hänsyn till föreliggande särskilda förhållanden får den oriktiga uppgiften emellertid anses ursäktlig. Skattetillägget skall därför eftergivas.

En tredje ledamot var skiljaktig beträffande slutet och anförde bl a: Enligt 2 § 4 mom uppbördslagen är ogift skattskyldig, som har hemmavarande barn under 18 år, berättigad till skattereduktion med 1 800 kr vid debitering av den slutliga skatten. --- Genom sin underlåtenhet att besvara frågan har Catharina G gjort sken av att hon inte sammanlevt med barnets fader under beskattningsåret och att hon således varit berättigad till skattereduktion. Härigenom måste hon anses ha lämnat sådan oriktig uppgift som enligt 116 a § TL föranleder påförande av skattetillägg. — På grund härav och då skäl till eftergift enligt 116 d § TL inte visats föreliggande förklarar jag, med bifall till besvären, att Catharina G skall påföras skattetillägg med 50 procent av den skattereduktion med 1 800 kr som skulle ha medgivits vid beräkning av den slutliga skatten, om den oriktiga uppgiften följts.

Försäljning av trädgårdsprodukter och ägg — inkomst av annan fastighet eller av rörelse?

Besvär av J angående inkomsttaxering 1973.

J ägde en fastighet med taxeringsvärde såsom annan fastighet av 44 000 kr. Han utnyttjade fastigheten förutom till bostad även till odling av frukt och bär samt för hönseri. I deklarationen redovisade han fastigheten enligt den s k konventionella metoden. Härvid upptog han värdet av i hushållet använda produkter av frukt och ägg till 115 kr, intäkt av försäljning av ägg med 1 383 kr och av bär och frukt med 7 410 kr. Han yrkade avdrag för bl a arbetslön med 600 kr och diverse omkostnader med 3 901 kr, varav foder 1 522 kr och sprutmedel 1 277 kr. Vidare yrkade han avdrag för kostnader för reparation av fastigheten med ca 19 000 kr.

TN följde deklarationen i den del varom nu är fråga.

TI yrkade hos LSR att J:s försäljning av ägg, bär och frukt skulle hänföras till förvärvskällan rörelse och att underskottet på fastigheten skulle beräknas enligt villaschablonen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:14

J invände att hans blygsamma hantering av hobbykaraktär inte kunde betecknas som handelsträdgårdsrörelse.

LSR biföll TI:s besvär med följande motivering: Av handlingarna i målet framgår att J:s intäkter av försäljning av bär, frukt och ägg under åren 1967—1972 uppgått till resp 5 844, 12 102, 10 536, 9 783, 9 550 och 8 793 kr. Med hänsyn till den omfattning, regelbundenhet och varaktighet, varmed verksamheten sålunda bedrivits, är den i beskattningshänseende att hänföra till rörelse. — Underskottet i förvärvskällan annan fastighet skall beräknas enligt den s k schablonmetoden.

J yrkade hos KR att bli beskattad i enlighet med deklarationen.

KR i Gbg yttrade: I likhet med LSR finner KR att J:s intäkter av försäljning av bär, frukt och ägg skall beskattas såsom inkomst av rörelse. Med hänsyn till att J:s fastighet under beskattningsåret delvis har använts i rörelsen och delvis varit inrättad till bostad åt J och hans familj skall endast bostadsdelen schablontaxeras medan fastigheten i övrigt skall anses ingå i rörelsen. — KR, som hänförde 10 000 kr av fastighetens taxeringsvärde till rörelsedelen, beräknade inkomsterna i enlighet härmed och nedsatte taxeringarna till vissa belopp.

RR, där J fullföljde sin talan: ej ändring. (RR föredr 27.2: dom 21.3 1979.)

Anm.: Se Granlund—Hedborg, Beskattning av egna hem, villor och andra fastigheter s 19, KGA Sandström, Beskattning av inkomst av hyresfastigheter s 106, samt Skattenytts skriftserie nr 6 s 36.

Värdeminskningsunderlag enligt nettometoden vid köp av ny grävmaskin i utbyte mot begagnad, icke slutbetald maskin

Besvär av TI angående B:s inkomsttaxering 1973.

I sin deklaration yrkade B avdrag för värdeminskning av en under beskattningsåret inköpt grävmaskin med 44 818 kr. Avdraget baserade sig på ett avskrivningsunderlag av 298 789 kr. Vid beräkning av avskrivningsunderlaget hade B tagit upp anskaffningsvärdet exklusive mervärdeskatt för den nya maskinen till 314 280 kr. Detta belopp hade sedan reducerats med 15 491 kr, motsvarande skillnaden mellan den bestämda ersättningen för bytesmaskinen 87 061 kr, varav 13 061 kr avsåg mervärdeskatt, och resterande avbetalningsskuld 71 570 kr. Innehavstiden för den nya maskinen hade B angivit till sju månader. — TN följde deklarationen i detta avseende.

Hos LSR anförde och yrkade TI: Anskaffningsvärdet för grävmaskinen har uppgetts till 314 280 kr, som sedan reducerats med 15 491 kr avseende värdet av inbytt grävmaskin minskat med restskuld. Avskrivningsunderlaget bör emellertid beräknas till 239 272 kr, varvid mervärdeskatt på försäkringspremie, 1 008 kr, frånräknats och värdet av inbytt grävmaskin upptagits till 74 000 kr enligt företedd kopia av köpekontrakt. Värdeminskningsavdraget på grävmaskinen bör med hänsyn härtill och då leverans enligt uppgift från leverantören skett först den 15 sept 1972 nedsättas från 44 818 kr till 17 447 kr.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:14

LSR biföll TI:s yrkande.

I besvär hos KR yrkade B avdrag i enlighet med deklarationen.

KR i Sundsvall yttrade: Vad angår beräkning av avskrivningsunderlag för inventarier i rörelsen synes B ha tillämpat den s k nettometoden. Någon vinst vid avyttringen av den begagnade grävmaskinen har således inte redovisats. Avskrivningsunderlaget för den nya grävmaskinen har i stället nedsatts med belopp motsvarande det beräknade värdet av den gamla maskinen. Värdet har därvid beräknats till skillnaden mellan maskinens egentliga värde inklusive mervärdeskatt och kvarstående skuld på densamma. — Med hänsyn till att B vid förvärvet av den nya grävmaskinen lämnat annan likartad tillgång som dellikvid får han anses berättigad att tillämpa nettometoden vid den planenliga avskrivningen. — Avskrivningsunderlaget för den nya maskinen skall därvid i överensstämmelse med bestämmelserna i punkt 4 tredje stycket av anv till 29 § KL nedsättas med belopp motsvarande vad B erhållit vid avyttringen av den gamla maskinen. Överlåtelsen av sistnämnda maskin innebar, såsom kontraktet utformats, en överlåtelse av såväl maskinen som kvarstående skuld på densamma. Vad B erhållit vid avyttringen utgörs därför av maskinens nettovärde, dvs värdet efter avdrag för skuld. Detta värde — som skall beräknas utan tillägg för mervärdeskatt — uppgår till 2 430 kr. Avskrivningsunderlaget för den nya maskinen skall med hänsyn härtill beräknas till (313 272—2 430 =) 310 842 kr. — Av handlingarna framgår att grävmaskinen levererats den 15 sept 1972. B är därför inte berättigad till avdrag för värdeminskning av maskinen för längre tid än tre och en halv månad eller med 22 665 kr.

I besvär hos RR yrkade TI att LSR:s beslut skulle fastställas.

Han anförde bl a: Enligt KR får B anses berättigad att tillämpa nettometoden vid den planenliga avskrivningen. I mina besvär till LSR, som rätten bifallit, har sådan metod godtagits. Skillnaden mellan KR:s dom och LSR:s beslut avser beräkningen av värdet på den inbytta maskinen. Detta värde utgör enligt KR 2 430 kr och enligt LSR 74 000 kr. Skillnaden 71 470 kr avser B:s restskuld på den inbytta maskinen. Det upprättade kontraktet kan inte anses ha utformats på sådant särskilt sätt, som motiverar KR:s beräkning. Tvärtom har kontraktet sedvanlig utformning. — KR:s dom innebär att beskattningen blir olika beroende på om inbytt inventarium är till fullo betalt eller om restskuld föreligger.

RR yttrade: B köpte under beskattningsåret en ny grävmaskin, varvid han som dellikvid lämnade en begagnad, ännu inte slutbetald grävmaskin. Enligt köpekontrakt utgjorde avbetalningspriset exklusive mervärdeskatt för den nya maskinen 313 272 kr. Ersättningen för bytesmaskinen exklusive mervärdeskatt bestämdes till 74 000 kr, varifrån avräknades kvarstående skuld, 71 570.

Vid tillämpning av nettometoden vid planenlig avskrivning skall avskrivningsunderlaget för den nya maskinen nedsättas med belopp motsvarande ersättningen för den i byte lämnade maskinen. Det saknar härvid betydelse att bytesmaskinen ännu ej var slutbetald och att restskulden påverkade det kontantbelopp som tillgodoräknades B för maskinen. Avskrivningsunderlaget för den nya grävmaskinen skall därför bestämmas till (313 272—74 000 =) 239 272 kr. Vid sådant förhållande och med godtagande av KR:s beräkning i övrigt skall värdeminskningsavdraget nedsättas från 22 665 kr till 17 447 kr eller med 5 218 kr. (RR föredr 13.2: dom 26.2 1979). *Anm.: Jämför RN1956 nr 3:1.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:14

Beräkningen av avskrivningsunderlagets storlek enligt de olika instansernas beslut i målet framgår av följande uppställning.

	Dekl	LSR = RR	KR
Ny maskin, ansk.v	314 280	314 280	
./. moms på försäkr.....		1008	
reducerat ansk.v..		313 272	313 272
Avgår:			
Värde på äldre maskin	87 061		
./. moms.....		87 061	74 000
restskuld	71 570 15 491	13 061 74 000	71 570 2 430
Vm-underlag....			
på ny maskin	298 789	239 272	310 842
vm-avdrag.....	44 818	17 447	22 665

Studieresor till USA

A. Besvär av TI angående Mona W:s inkomsttaxering 1974. — Mona W var inkomståret 1973 anställd som sjukgymnast vid Rygginstitutet (Stiftelsen Rehabiliteringsinstitutet för ryggåkommor) i Sundsvall och Torphammar. Hon var under 22 dagar tjänstledig med full lön för en studieresa till USA. Hon uppbar dessutom av arbetsgivaren ett resestipendium på 1 000 kr. Resan företog hon i sällskap med sin man (överläkare), vilken deltog i fyra konferenser i USA. I sin självdeklaration 1974 yrkade Mona W avdrag för kostnader i anledning av studieresan med 5 982 kr, utgörande utlägg för flygbiljett, hotell, måltider och diverse avgifter.

TN och LSR vägrade avdraget.

I besvär hos KR vidhöll Mona W sitt avdragsyrkande.

KR i Sundsvall yttrade bl a.: Även om Mona W till övervägande del haft att av egna medel bestrida kostnaderna för ifrågavarande resa föreligger inte anledning antaga annat än att resan skett i tjänstens intresse. Kostnaderna utöver erhållet resestipendium utgör därför för Mona W avdragsgill omkostnad för fullgörande av hennes tjänst som sjukgymnast vid Rygginstitutet.

I besvär hos RR yrkade TI att LSR:s beslut skulle fastställas. Till stöd för sin talan anförde han bl a följande: Mona W:s bruttolön från Rygginstitutet hade inkomståret 1972 uppgått till 20 218 kr och inkomståret 1973 till 22 369 kr. Hon hade haft deltidstjänst hos Rygginstitutet under inkomståret 1973 då resan till USA företagits. Hon syntes därvid inte ha deltagit i för sjukgymnaster anordnad konferens, kurs eller kongress i USA. Mona W:s resa till USA kunde därför inte jämställas med heltidsanställda överläkares resor till andra länder för bevistande av konferenser, kurser eller kongresser. Det hade inte framkommit att Mona W:s resa varit erforderlig för bibehållande av den tjänst eller inkomstnivå som hon redan innehade.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:14

Mona W yttrade bl a: Rygginstitutet var en allmännyttig stiftelse vars styrelse utgjordes av representanter från AMS, skogsbruket, skogsindustrin och Bygghälsan och vars ordförande var länets landshövding. Resan hade skett med bl a bibehållna löneförmåner och som ett led i förberedelsen till hennes övertagande av intendentskapet vid institutet följande år med ansvar för den dagliga ledningen av institutet i chefställning. Hon tjänstgjorde sedan 1974 som intendent vid institutet.

RR yttrade: Mona W har visserligen företagit ifrågavarande studieresa på uppdrag av arbetsgivaren och med bibehållen lön samt med bidrag från arbetsgivaren till resekostnadernas täckande i form av ett stipendium på 1 000 kr. Studierna har emellertid inte ägt rum i samband med kongress eller genomgång av kurs utan har avsett besök av ett antal sjukhus och rehabiliteringskliniker i olika städer i USA, vilka Mona W besökt uppenbarligen också i annat syfte än för studier. Utgifterna för resan bör därför, oavsett att resan må ha varit till nytta för Mona W:s tjänst som sjukgymnast, hänföras till levnadskostnader för vilka avdrag ej är medgivet. (RR föredr. 14.2; dom 27.2 1979.)

B. Besvär av TI angående Å:s inkomsttaxering 1975. —Å var under inkomståret 1974 dels anställd av statens livsmedelsverk som förste besiktningsveterinär vid kontrollslakteriet i Tomelilla och dels förordnad som besiktningsveterinär vid en exportkontrollanläggning i Ystad. Under tiden den 15 — den 30 april 1974 deltog han i en fackstudieresa till USA, som anordnats av livsmedelsverket i samråd med US Department of Agriculture. Å erhöll tjänstledighet med B-avdrag jämte ett kursbidrag om 500 kr.

I sin självdeklaration 1975 yrkade Å avdrag för kostnader i anledning av USA-resan med 5 822 kr.

TN medgav avdraget.

Över TN:s beslut anförde TI besvär med yrkande att avdraget skulle vägras.

Till upplysning om resan företeddes en inom statens livsmedelsverk upprättade redogörelse, varav framgick bl a följande:

Statens livsmedelsverk utövar tillsyn över livsmedelslagstiftningen. För detta ändamål har verket anställt och förordnat ett antal tjänstemän av olika slag såsom besiktningsveterinärer vid kontrollslakterier och exportkontrollanläggningar. Tjänstemännen är placerade över hela landet. På regional nivå finns bl a länsveterinärer. Många av förordnandena är deltids- eller arvodesuppdrag och kan innehas vid sidan av annan tjänst. Särskilda ersättningar utgår med hänsyn till förordnandenas art och omfattning. För förordnande erfordras fackkunskap och särskild kompetens.

Livsmedelsverket anordnar varje år ett antal kompetens- och fortbildningskurser. Till dessa förordnas efter ansökan bl a ovan nämnda tjänstekategorier succesivt att delta. Deltagande sker i tjänsten och deltagarna erhåller rese- och traktamentsersättning enligt Arr. Genomgången kurs berättigar till kompetens respektive räknas som merit för erhållande av förordnande eller uppdrag inom respektive ämnesområde.

Inom områdena slakt, kötthantering och industriell livsmedelsproduktion har utvecklingen gått

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:14

snabbt framåt. Det internationella livsmedelsutbytet har ökat och i samband därmed har nya krav ställts på import- och exportkontroll av livsmedel samt på kontrollen över industriell livsmedelsproduktion. Inom livsmedelsverkets kursverksamhet anordnades därför en fackstudieresa till USA våren 1974. Det bedömdes att USA hade mycket att visa upp av ny teknik som behövde studeras på platsen. Därtill är USA det land som har ställt de flesta specialkraven beträffande kontroll vid export till USA. Kraven har blivit riktlinjer även för vissa andra länder till vilka Sverige exporterar bl a köttvaror.

För deltagarna var verksamheten under resan till hela tiden planerad och styrd av livsmedelsverket. Fackverksamhet förekom av tidsskäl till stor del även på kvällstid och under lör- och söndagar. Möjlighet till enskild verksamhet eller besök av turistkaraktär medgavs inte. De deltagare som önskade göra enskilda besök eller resor anvisades att göra detta under en särskild tilläggsvecka som inte inräknades i fackstudiedelen. Fackstudiedelen omfattade tiden den 15—30 april 1974 exklusive erforderlig tid för resor till och från anslutningsorten Köpenhamn.

LSR fann med hänsyn till upplysta omständigheter att kostnaden i anledning av USA-resan inte kunde anses hänförlig till omkostnad i Å:s tjänst och att den därför ej var avdragsgill. LSR biföll besvären och bestämde taxeringarna till vissa belopp.

I besvär häröver vidhöll Å sitt i deklarationen framställda yrkande om avdrag med 5 822 kr för kostnader för USA-resan.

KR i Gbg yttrade: Av i målet åberopad utredning får anses framgå att Å haft att deltaga i den av arbetsgivaren anordnade studieresan för att bibehålla den för sina tjänster erforderliga kompetensen. Från arbetsgivaren har därvid utgått ersättning dels i form av bibehållande av större delen av lönen och dels i form av visst resebidrag. Vid sådant förhållande finner KR kostnaderna för resan utgöra för Å avdragsgill omkostnad vid fullgörande av tjänsterna som besiktningsveterinär. Han är därför berättigad till avdrag med yrkade 5 822 kr, mot vilket belopp i sig invändning ej gjorts.

I besvär hos RR yrkade TI att taxeringarna skulle bestämmas i enlighet med LSR:s beslut. Till stöd för sin talan anförde han bl a följande: Enligt gällande praxis skulle Å under den tid som lön med B-avdrag utgått inte kunna anses ha fullgjort sin tjänst. De kostnader han åsamkat sig kan därför ej anses ha uppkommit i tjänsteutövningen. Avdrag för kostnader i samband med studieresan bör därför inte medges. Även om arbetsgivaren ansett sig inte kunna bestrida själva kostnaderna för studieresan borde full lön ha utgått därest ett verkligt arbetsgivarintresse funnits för resan. Ej heller kan det anses att de 500 kr, som Å erhållit av arbetsgivaren skulle utgöra full kompensation för den reduktion som gjorts på lönen och att resan till följd härav skulle anses ha företagits i tjänsten och att avdrag för kostnaderna till följd härav bör medgivas.

Å genmälde: Statens livsmedelsverk utbetalade till varje deltagare skattefritt 500 kr av kursmedel och detta kompenserar väl det löneavdrag som gjorts under de två veckorna, dvs nettot blir mer än vid full lön. Den omständigheten att livsmedelsverket i övrigt utbetalat lön med B-avdrag innebär att verket ansett studieresan angelägen från tjänstesynpunkt (se AST § 19, A6 b). Att livsmedelsverket av budgetskäl inte kunde stå för samtliga kostnader bör ej påverka avdragsrätten.

Arbetsgivareintresset kan ej ifrågasättas då livsmedelsverket självt anordnade och ledde studieresan med avdelningsdirektör och byråchefer som lärare och ledare. Deltagarna förordnades av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:14

arbetsgivaren efter ansökan och med hänsyn till sökandes förordnande och uppdrag. Möjlighet för en tillfredställande yrkesutövning måste anses lika viktig för arbetstagare och arbetsgivare.

RR: ej ändring. (RR föredr. 14.2; dom 27.2.1979.)

Anm.: Se RÅ 1956 not 902, 1957 not. 189, 1966 not. 252, 253, 254, 1967 not. 999, 1968 not. 1578, RRK R73 1:2, 1:3, 1:4. Se även Svensk Skattetidning 1957 s 354—358, DS Fi 1965:2 s 74—75.

Förmögenhetsberäkning: aktier till vilka annan än ägaren får utdelningen

Besvär av X angående förhandsbesked.

I ansökan om förhandsbesked hos RSV anförde X: Jag har för avsikt att till en ideell stiftelse såsom gåva överlämna rätten till utdelning på mitt aktieinnehav i Y:s AB, förfallande till lyftning åren 1978—1987. Enligt taxeringsmyndigheternas värdering uppgår värdet av detta aktieinnehav vid utgången av 1977 till drygt 1 milj kr. Den ideella stiftelsen har sådan ändamålsbestämning som avses i 53 § 1 mom e) KL. — Innan jag lämnar gåvan behöver jag få veta vilka skattekonsekvenser den kan medföra för mig. Jag anhåller därför om förhandsbesked, om jag blir skattskyldig till inkomstskatt för belopp motsvarande de årliga aktieutdelningarna samt om jag blir skattskyldig till statlig förmögenhetsskatt för värdet av ifrågavarande aktier vid utgången av beskattningsåren 1978—1986.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked: Vad först beträffar frågan om skattskyldighet för utdelning på aktierna framgår av handlingarna i ärendet att stiftelsen genom gåvan kommer att förvärva rätten till utdelningen innan den blir tillgänglig för lyftning. Med hänsyn härtill förklarar nämnden, i överensstämmelse med punkt 3 fjärde stycket anv till 38 § KL, att sökanden inte är skattskyldig för utdelning som sålunda lyfts av stiftelsen.

Vidkommande därefter frågan om skattskyldighet för förmögenhet förklarar nämnden — enär sådant förhållande inte kan anses föreligga att stiftelsen vid förmögenhetsbeskattningen bör betraktas såsom ägare till aktierna — att sökanden skall upptaga värdet av aktierna såsom tillgång vid förmögenhetsberäkningen.

Hos RR yrkade X att han skulle förklaras icke vara skyldig att upptaga värdet av aktierna såsom tillgång vid förmögenhetsberäkningen.

RR gjorde ej ändring i förhandsbeskedet. (RR föredr. 23,1; dom 8.2.1979.)

En ledamot (Delin) var skiljaktig och anförde: Under de i ansökningen angivna förutsättningarna skall ifrågavarande aktier jämlikt 3 § 2 mom d) lagen om statlig förmögenhetsskatt icke upptagas som tillgång vid beräkningen av X:s förmögenhet. Jag ändrar förhandsbeskedet i enlighet härmed.

Ledamoten Wennergren anförde till utveckling av sin mening: Enligt 7 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt likställs ifråga om skyldighet att erlägga skatt för förmögenhet med ägare, såvitt här är av intresse, enligt punkten f) den som äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, vartill äganderätten tillkommer annan, därest sådant förhållande föreligger, att han finnes i avseende, varom är fråga, skäligen böra betraktas såsom förmögenhetens ägare. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden har funnit, att sådant förhållande inte kan anses föreligga att stiftel-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:14

sen vid förmögenhetsbeskattningen bör betraktas som ägare till aktierna. Jag gör samma bedömning. Emellertid kan jag inte utan vidare ansluta mig till nämndens slutsats att sökanden vid sådant förhållande skall upptaga värdet av aktierna såsom tillgång vid förmögenhetsberäkningen. Jag kommer visserligen till samma resultat men först efter ytterligare överväganden.

Enligt 3 § 2 mom d) lagen om statlig förmögenhetsskatt upptages icke såsom tillgång vid förmögenhetsberäkningen rätt till förmögenhet, varav annan för närvarande åtnjuter avkastningen. Frågan är då huruvida X, om hon till stiftelsen överlåter rätten till utdelning på sina aktier under tio års tid, vid sin förmögenhetsberäkning skall ta upp aktierna som tillgång eller ej. Avgörande för tolkningen av vad som beträffande aktier bör förstås med rätt till förmögenhet, varav annan för närvarande åtnjuter avkastningen, blir vad som får anses avsett med rätt till förmögenhet.

I 2 § lagen om statlig förmögenhetsskatt förklaras att skattepliktig förmögenhet utgör kapitalvärdet av den skattskyldiges i 3 § 1 mom angivna tillgångar. Bland dessa märks i d) rätt till ränta eller annan stadigvarande förmån, såvida rättigheten är förhandenvarande och bestämd att tillgodonjutas för den berättigades livstid eller för tid, som icke kommer att utlöpa inom fem år efter beskattningsårets utgång. Kapitalvärdet av rätten till utdelning på X:s aktier under tio år måste anses hänföra sig till sådan tillgång som avses i 3 § 1 mom g) och icke till kapital som bestått av aktier. Denna rätt till förmögenhet skall uppenbarligen enligt 3 § 2 mom d) lagen om statlig förmögenhetsskatt inte upptagas som tillgång vid X:s förmögenhetsberäkning. Kapitalvärdet av det kapital som bestått av aktier kan däremot inte upptagas vid någon annans förmögenhetsberäkning än X:s. Till vilket kapitalvärde kapitalet i fråga skall tas upp är inte under prövning i detta förhandsbeskedsärende.

Anm: Se RÅ 1916 ref 58, 1955 not 383 samt 1968 not 717 och 725.

Musiklärares avdrag för musikinstrument i bostaden

Besvär av Harriet S. angående inkomsttaxering 1975.

Harriet S var anställd vid kommunala musikskolan i Linköping med tjänstgöring som musiklärare vid olika skolor i kommunen. I sin deklaration yrkade hon avdrag för värdeminskning av en under året inköpt flygel med 10 procent av anskaffningskostnaden eller 1 800 kr. — TN vägrade avdraget.

I besvär hos LSR vidhöll Harriet S sitt avdragsyrkande. Alternativt yrkade hon att erhålla avdrag med åtminstone 75 procent av det yrkade beloppet. Hon uppgav att det skulle vara omöjligt att utöva tjänsten som musiklärare om hon inte kunde öva och förbereda lektioner hemma. Hon uppgav vidare att kommunala musikskolans flyglar och pianon var tillgängliga för övning endast i begränsad omfattning.

LSR yttrade: Harriet S har inte visat att ifrågavarande kostnad varit nödvändig för tjänstens upprätthållande. På grund härav och då musikinstrument av här ifrågavarande slag inte kan anses undergå någon värdeminskning beslutar LSR lämna besvären utan bifall.

Harriet S fullföljde sin talan hos KR i Jkg som dock gjorde ej ändring i LSR:s länskatterättens beslut.

Harriet S gick vidare till RR. Hon uppgav därvid att yrkat avdrag om 1 800 kr avsåg del av anskaffningskostnaden för flygeln samt kostnader för under-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:14

håll och stämning m m. Hon upprepade att hon kunde godta att avdrag medgavs bara med 75 procent av det yrkade beloppet då viss del kunde anses utgöra privat levnadskostnad.

RR yttrade: Harriet S har tjänstgjort som musiklärare i olika skolor i Linköping. Även om hon har haft viss tillgång till musikinstrument på arbetsplatserna får hon för sin tjänst anses ha haft behov av eget instrument för att kunna upprätthålla sin färdighet, lära in de nya musikstycken och annorledes förbereda lektioner. Det måste emellertid antagas att nämnda behov kunnat tillgodoses medels ett piano. Med hänsyn härtill och till vad som upplysts om Harriet S:s användning av instrumentet för privat bruk bör avdrag för förslitning och underhåll skäligen medges med 500 kr. (RR föredr. 13.2; dom 26.2 1979).

Anm: Se RÅ 1949 not 261 och 1957 not 1400 samt RRK R 73 1:63, RÅ 78 1:19, RÅ 78 1:20. Se även KGA Sandström, Om beskattning av inkomst av tjänst s 270.

Utskiftning till delägare i handelsbolag (fåmansföretag)

Besvär av X och Y angående förhandsbesked.

X och Y uppgav i anslutning till ansökan om förhandsbesked bl a följande. X och Y är ägare till samtliga andelar i handelsbolaget Z, vars huvudsakliga tillgångar består av aktier. I handelsbolagets balansräkning per den 31 december 1976 upptogs aktiernas bokförda värde till ca 6 milj kr. Börsvärdet är avsevärt högre. Betydande dolda reserver finns således i handelsbolaget. Av personliga skäl önskar X utträda som delägare i handelsbolaget. Y blir då ensam delägare, varför handelsbolaget måste likvideras. Mot bakgrund därav har vi enats om att handelsbolaget skall träda i likvidation och dess tillgångar utskiftas till oss, under förutsättning att förhandsbeskedet blir positivt.

— Likvidationen av handelsbolaget skall genomföras så att X och Y tillskiftas aktier motsvarande deras resp andelar i bolagets synliga och dolda kapital. Utskiftningen avses i sin helhet ske till de i realisationsvinsthänseende gällande ingångsvärdena. — Enligt hittills gällande praxis skall utskiftning till delägarna anses utgöra ett nytt fång i realisationsvinsthänseende. Delägarna anses sålunda ha förvärvat aktierna vid tidpunkten för utskiftningen och till det värde som åsatts vid utskiftningen. Någon beskattning har därför vid utskiftningen ej företagits varken av bolaget, såvida inte det värde som använts vid utskiftningen understigit aktiernas ingångsvärde i realisationsvinsthänseende, eller av delägarna.—

De nya regler som 1976 infördes för beskattning av fåmansföretag har aktualiserat frågan om utskiftning av tillgångar från handelsbolag till dess delägare alltjämt kan ske på ovan skisserat sätt utan att delägarna beskattas för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. — Vi får därför hemställa att RSV förklarar, att en utskiftning av handelsbolagets tillgångar på sätt beskrivits ovan kan göras utan att vi skall beskattas för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet jämlik 35 § 1 a mom tredje stycket KL eller eljest blir föremål för beskattning i anledning av utskiftningen.

T1 invände följande: Enligt bestämmelser i 35 § 1 a mom tredje stycket KL skall till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänföras förmån, som delägare i fåmansföretag åtnjuter genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde. Det är ostridigt att handelsbolaget Z är ett fåmansföretag enligt den definition som lämnas i 35 § 1 a mom sjunde stycket KL. Bestämmelserna om beskattning av delägare i fåmansbolag är därför tillämpliga. Beskattning för tillfällig förvärvsverksamhet synes därför böra ske hos delägarna i handelsbolaget

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:14

för skillnaden mellan marknadspriset på de utskiftade aktierna och vad som erlägges för desamma.

RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade: Nämnden finner att, om handelsbolaget tillhöriga aktier utskiftas till delägarna, fråga är för bolagets del om sådan avyttring som avses i 35 § 3 mom KL. På grund härav förklarar nämnden att om till följd av avräkningsvärdet vid utskiftning vinst genom avyttring uppkommer för bolaget denna vinst skall tas upp till beskattning hos sökandena enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst vid avyttring av aktier. — Nämnden finner vidare att handelsbolaget är att räkna som fåmansbolag och att följaktligen bestämmelserna i 35 § 1 a mom KL äger tillämpning vid utskiftningen. På grund härav förklarar nämnden att om handelsbolaget tillhöriga aktier överlåts till sökande för ett avräkningsvärde som understiger marknadsvärdet, förmån motsvarande skillnaden mellan marknadsvärdet och avräkningsvärdet utgör intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för sökanden enligt 35 § 1 a mom tredje stycket KL.

I besvär hos RR yrkade X och Y att de vid utskiftning av handelsbolagets tillgångar inte skulle beskattas för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet jämlik 35 § 1 a mom tredje stycket KL. — RR: ej ändring.
(RR föredr. 6.2; dom 28.2. 1979).
Anm: Jämför RSV/FB Dt 1978:19, där fråga var om motsvarande utskiftning till delägare i kommanditbolag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:14