

Regeringsrätten

Rättsfall

Allmänt (ideellt) skadestånd vid uppsägning — skattepliktig inkomst?

Besvär av F angående inkomsttaxering 1976.

F uppgav i sin självdeklaration att han erhållit ett ideellt skadestånd i anledning av uppsägning från sin anställning hos ett bolag med 15 000 kr, vilket belopp han ansåg vara skattefritt och därför ej tog upp såsom skattepliktig inkomst.

TN upptog beloppet till beskattning under inkomst av tjänst.

I besvär häröver hos LSR yrkade F att bli taxerad i enlighet med deklarationen. Till stöd för besvaren anförde han bl a: Lagen om anställningsskydd (LAS) trädde i kraft den 1 juli 1974. Syftet med lagen var att bereda tryggare anställningsförhållanden för anställda. Bland annat fanns regler för i vilka fall uppsägning fick ske och hur ett uppsägningsförfarande skulle verkställas. Om arbetsgivaren bröt mot reglerna om uppsägning enligt LAS var detta belagt med skadeståndsansvar (LAS 38 §). Arbetsgivaren kunde förpliktas ersätta dels den ekonomiska skada som orsakades därav och dels att utge ett allmänt skadestånd till arbetstagaren och i förekommande fall hans organisation. I fråga om det allmänna skadeståndet anförde F bl a, att skadeståndets syfte var att ge arbetstagaren ersättning för den kränkning som den felaktiga uppsägningen inneburit.

Lagstiftarens avsikt hade varit att tillskapa ett skadestånd av helt och hållet ideell natur (se prop 1973:129 s 283), ett skadestånd av samma natur som det som utgick till arbetstagare vid kränkning av föreningsrätten. Veterligen hade skadestånd för föreningsrättskränkning aldrig varit föremål för beskattning.

— I förevarande mål hade F tillerkänts såväl allmänt som ekonomiskt skadestånd enligt 38 § LAS. Det allmänna skadeståndet hade tillerkänts honom för den kränkning han fått utstå genom att han uppsagts på grund av personliga skäl (se 7 § LAS) som inte kunde anses utgöra saklig grund för uppsägning enligt LAS. F hade även tillerkänts maximalt ekonomiskt skadestånd motsvarande 16 månadslöner (se 38 och 39 §§ LAS). Skadestånden till F hade förhandlats fram på förbunds nivå mellan Svenska Industrijänstemannaförbundet och Statsföretagens Förhandlingsorganisation av förhandlare på båda sidor som var väl förtrogna med gällande bestämmelser på området. Mot bakgrund härav måste det anses uppenbart att det till F utbetalta beloppet 15 000 kr i allmänt skadestånd jämlikt 38 § 3 st LAS var ett rent ideellt skadestånd som icke skulle beskattas. Riksskatteverket hade i "Handledning för taxering 1976" s 85 anført som sin uppfattning att skadestånd av förevarande slag i regel var undantaget från beskattning.

LSR biföll F:s besvär men KR i Sundsvall fastställde på TI:s talan TN:s beslut.

I besvär hos RR yrkade F att ersättningen om 15 000 kr icke skulle upptas till beskattning.

RR upptog målet till avgörande i plenum, varvid RR:s flesta ledamöter förenade sig om följande dom. Den i målet ifrågavarande ersättningen om 15 000 kr får anses utgöra ett allmänt skadestånd i anledning av uppsägning av det avtal enligt vilket F innehade anställning hos bolaget. Även om således

vid skadeståndets bestämmande hänsyn tagits till omständigheter av annan än rent ekonomisk betydelse, är ersättningen hänförlig till den förvärvskälla i vilken F har att redovisa intäkterna från anställningen. Någon grund för att undantaga beloppet från beskattning föreligger inte. Beloppet skall därför, såsom KR funnit, hänföras till skattepliktig intäkt av tjänst för F. (RR föredr. 29.1; dom 29.2.1980.)

(Fyra ledamöter av RR var skiljaktiga och yttrade:

Det skadestånd om 15 000 kr varom är fråga i målet utgör ersättning för sådan skada av annan än rent ekonomisk betydelse som avses i 38 § tredje stycket lagen (1974:12) om anställningsskydd. Skadestånd av detta slag har en övervägande preventiv funktion av i princip samma verkan som straff. Det kan inte hänföras till intäkt av tjänst och är ej heller på annan grund skattepliktigt för den skadeståndsberättigade.)

Anm.: RR har även i en dom den 11.3.1980 förklarat att ett som ideellt skadestånd betecknat belopp skulle beskattas som inkomst av tjänst. Se vidare RÅ 1955 not 874, 1966 not 219, 1971 ref 6, 1973 not 935, 1977 not Aa 184, 1978 not Aa 157 och 1978 not Aa 206. — Se även prop 1973:129 s 76—77, 186—187, 282—283, prop 1971:107 s 121, Geijer m fl, Skattehandbok, Del I 8:e uppl s 66, Lunning, Anställningsskydd tredje upplagan s 275, Gustavsson, Trygghet i anställningen s 160—163, Skattenytt 1979 s 169—178 (Danielsson och Thorsson).

Skadestånd som arbetsgivare utger till arbetstagarorganisation enligt medbestämmandelagen — avdragsrätt?

Besvär av K & A Aktiebolag angående förhandsbesked.

Enligt 38 § första stycket lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet (MBL) skall arbetsgivare, innan han beslutar att låta någon utföra visst arbete för hans räkning eller i hans verksamhet utan att denne därvid skall vara arbetstagare hos honom, på eget initiativ förhandla med arbetstagarorganisation i förhållande till vilken han är bunden av kollektivavtal för sådant arbete. Av 54 § och 55 § samma lag framgår att arbetsgivare, arbetstagare och organisation som bryter mot lagen eller mot kollektivavtal skall, utom i vissa särskilt angivna fall, ersätta uppkommen skada samt att vid bedömande om och i vad mån skada har uppkommit för någon hänsyn skall tas även till dennes intresse av att lagens eller kollektivavtalets bestämmelser iakttages och till övriga omständigheter av annan än rent ekonomisk betydelse. I 60 § finns bestämmelser om jämkning av skadeståndets belopp med hänsyn till omständigheterna.

Bolaget ansökte hos RSV om förhandsbesked och anförde bl a följande. Bolaget drev bl a byggnadsrörelse. Vid förhandling den 26 sept 1978 mellan Skaraborgs Byggmästarförening och Svenska Byggnadsarbetarförbundet hade förbundet gjort gällande att bolaget anlitat underentreprenörer utan att först ha vidtagit åtgärder enligt 38 § MBL. På grund härav hade förbundet yrkat skadestånd med 300 kr. Föreningen hade medgett skadeståndet. Bolaget, som under 1978 utgett skadeståndet till förbundet, anhöll om förhandsbesked om skadeståndet utgjorde avdragsgill kostnad i rörelsen för bolaget.

RSV:s nämnd för rättsärenden besvarade frågan nekande (tre ledamöter var skiljaktiga).

I besvär hos regeringsrätten yrkade bolaget att skadeståndet skulle förklaras utgöra avdragsgill kostnad vid bolagets inkomsttaxering.

RR upptog målet till avgörande i plenum, varvid RR:s flesta ledamöter för- enade sig om följande dom: Det skadestånd som bolaget har att utge på grund av överenskommelsen är att anse som omkostnad i bolagets rörelse. På grund härav och då skadeståndet inte omfattas av någon av de i 20 § andra stycket KL uppräknade kostnader, för vilka avdrag inte får ske, finner RR skadestån- det utgöra i bolagets rörelse avdragsgill omkostnad och ändrar förhandsbe- skedet i enlighet härmed. (RR föredr. 29.1; dom 4.3.1980.)

(Fyra ledamöter var av skiljaktig mening och anförde: Den såsom skade- stånd betecknade ersättningen arbetsgivare har att betala enligt MBL avser att inskräpa nödvändigheten av att arbetsgivare iakttaga den förhandlingsskyl- dighet gentemot arbetstagarorganisationen som lagen stadgar. Det kan rimli- gen inte anses utgöra ett normalt led i arbetsgivarens verksamhet, att denne sätter sig över eller försummar denna skyldighet. Det skadestånd som målet gäller utgör därför inte sådan driftkostnad som enligt 29 § 1 mom KL får dras av från bruttointäkt av rörelse. På grund härav och då skadeståndet inte heller på annan grund är avdragsgillt lämnar vi besvären utan bifall.)

Anm.: Jämför RÅ 1974 ref 53 (Skattenytt 1975 s. 151).

Avstyckning — jordbruksfastighet eller annan fastighet?

Besvär av TI angående N:s inkomsttaxering 1975.

N förvärvade under 1974 hälften av en avstyckning från jordbruksfastighe- ten Åsängen 1:1. Avstyckningen fick beteckningen Åsängen 1:3 och taxerades vid 1975 års allmänna fastighetstaxering såsom annan fastighet. — I deklarati- onen redovisade N underskott i förvärvskällan jordbruksfastighet, avseende den nybildade fastigheten, med 10 804 kr.

TN, som hänförde den nybildade fastigheten till förvärvskällan annan fas- tighet, vägrade avdrag för underskottet och påförde N intäkt av annan fastig- het med 66 kr.

Hos LSR häröver yrkade N att bli taxerad enligt deklarationen.

LSR ogillade yrkandet men KR i JKG hänförde inkomsten av fastigheten till inkomstslaget inkomst av jordbruksfastighet och återförvisade målet till LSR.

I besvär hos RR yrkade TI fastställelse av TN:s och LSR:s beslut att scha- blontaxera fastigheten.

RR lämnade TI:s talan utan bifall och yttrade: Fastigheten Åsängen 1:3 har bildats under 1974 genom avstyckning från fastigheten Åsängen 1:1, som det- ta år var taxerad som jordbruksfastighet, och omfattar huvuddelen av stam-

fastighetens åbyggnader jämte tomt. Den infördes i jordregistret den 11 okt 1974. Den sålunda nybildade fastigheten har icke fastighetstaxerats förrän 1975. Under angivna förhållanden har fastigheten vid taxering till inkomstskatt avseende beskattningsåret 1974 natur av jordbruksfastighet. Vid 1975 års taxering skall sålunda N, som förvärvat halva fastigheten i aug 1974, taxeras för inkomst av fastigheten såsom för inkomst i förvärvskällan jordbruksfastighet. (RR föredr. 8.1; dom 4.2.1980.)

Två ledamöter av RR var skiljaktiga och konstaterade bl a att Åsängen 1:3 under året näst före taxeringsåret ej varit föremål för fastighetstaxering och ej varit åsatt taxeringsvärde. Vid angivna förhållanden och då fastigheten vid beskattningsårets utgång varit inrättad till bostad åt en eller två familjer skulle enligt deras mening vid inkomsttaxeringen beräkningen av inkomsten av fastigheten ske enligt 24 § 2 mom KL.

Majoriteten av de dömande ledamöterna anförde till utveckling av sin mening:

Kommunalskattelagen bygger på att fastighetstaxering och inkomsttaxering utgör två skilda led i taxeringsverksamheten. Fastighetstaxeringen måste föregå inkomsttaxeringen, därför att utfallet av fastighetstaxeringen ligger till grund för fastigheternas behandling vid inkomsttaxeringen. Vid fastighetstaxeringen bestäms bl a varje fastighets beskattningsnatur. I sin tur avgör denna till vilken förvärvskälla fastigheten är att hänföra vid inkomsttaxeringen.

Vid nybildning av fastighet, t ex genom avstyckning från bestående fastighet, under loppet av ett beskattningsår kan normalt den nya fastigheten icke bli föremål för fastighetstaxering förrän året efter det att den tillkommit. Fråga i målet är hur denna nya ännu icke fastighetstaxerade fastighet skall behandlas vid taxering för inkomst hänförlig till det beskattningsår då den bildats.

Då kommunalskattelagen icke behandlar detta ämne ställs man i rättstillämpningen inför valet att följa något av dessa tre alternativ, 1) Eftersom fastigheten icke blivit hänförd till någon av de två förvärvskällorna — jordbruksfastighet och annan fastighet — som nämns i kommunalskattelagen, skall fastigheten överhuvud icke upptas vid inkomsttaxeringen. 2) Vid inkomsttaxeringen skall företas en 'fastighetstaxering' vid vilken fastigheten provisoriskt tilläggs den beskattningsnatur den kan förväntas skola ha fått om fråga varit om verklig fastighetstaxering. 3) Den nybildade fastigheten skall bibehålla den beskattningsnatur som den haft medan den ännu ingick i den ursprungliga vederbörligen fastighetstaxerade fastigheten, dvs en avstyckning från en jordbruksfastighet förblir jordbruksfastighet tills den åsatts annan beskattningsnatur.

Med hänsyn till den utformning kommunalskattelagen fått är man enligt min mening nödsakad att följa den sistnämnda metoden. Kommunalskattelagen förutsätter att alla fastigheter inkomsttaxeras. Kommunalskattelagen medger inte att man utan lagstöd vid inkomsttaxering griper in på fastighetstaxeringens område.

Alltså får man vid inkomsttaxeringen hålla fast vid vad som vid senaste fastighetstaxering bestämts om den berörda markens beskattningsnatur. Anser lagstiftaren att denna metod leder till materiellt sett mindre tilltalande resultat, är det hans sak att skapa andra lagregler, som ger från allmän synpunkt mera tillfredsställande resultat.

Fastighetsmäklares försäljning av egna fastigheter — skattepliktig inkomst av rörelse?

Besvär av B angående inkomsttaxering 1973.

B bedrev verksamhet som fastighetsmäklare i det av honom helägda B:s Fastighetsbyrå Aktiebolag. Under beskattningsåret 1972 sålde B två av honom ägda enfamiljsfastigheter, Degerbyn 3:33 och Utsikten 3.

I självdeklarationen redovisade B realisationsvinst vid försäljningen av Degerbyn 3:33 och realisationsförlust vid försäljningen av Utsikten 3.

TN ansåg att B bedrivit rörelse, handel med fastigheter, och upptog vinst vid försäljningarna såsom intäkt av rörelse.

B yrkade hos LSR att han i ifrågavarande hänseende skulle taxeras enligt deklarationen. Till stöd för besvärerna anförde B bl a: Fastighetsförsäljningarna hade varit så tillfälliga och betingade av särskilda omständigheter att det inte kunde vara fråga om handel med fastigheter i skatterättslig bemärkelse. Vad angick Degerbyn 3:33 hade hans bolag år 1969 förmedlat försäljning av fastigheten. En tid därefter hade köparen krävt återgång av köpet, och för att undvika process mellan parterna hade förlikning träffats och köpet återgått. På grund av den ursprungliga säljarens höga ålder och ohälsa hade B lovat att vid en eventuell återgång av köpet detta skulle få transporteras över på B personligen, vilket även skett. B hade i sin tur inte förrän efter nästan ett år kunnat finna en köpare av fastigheten. Fastighetsaffären hade tillkommit dels av humanitära skäl, dels för att skydda och tillvarata en klients intressen och dels för att skydda fastighetsbyråns anseende. — Utsikten 3 hade inköpts 1969 då B:s familj haft behov av en bättre bostad. År 1972 hade kommunen erbjudit en tomt för friliggande enfamiljshus och tomt hade förvärvats i 'Sjungande Dalen'. Med anledning därav hade Utsikten 3 sålts. B hade stått i tomtkö i 13 år och erbjudandet hade överensstämmt med hans tidigare uttryckta önskemål. Några spekulationsaspekter hade inte förelegat.

TI invände: B ägde aktierna i fastighetsbolaget. Efter bolagets bildande år 1966 hade han i eget namn köpt fastigheterna Utsikten 3 (1969), Hyveln 1 (1970), Degerbyn 3:33 (1971) och Prästbordet 10:261, 1/2 av (1972). Fastigheterna Utsikten 3 och Degerbyn 3:33 hade sålts år 1972. Dessutom hade B år 1969 sålt fastigheten Smörsoppen 2, vilken förvärvats 1961. Sambandet mellan B:s verksamhet med förmedling av fastighetsaffärer i bolaget och köp och försäljning i eget namn borde föranleda att sistnämnda verksamhet hänfördes till rörelse.

LSR fann med hänsyn till att B även i sin tjänst förmedlade fastighetsaffärer, de privat gjorda fastighetsförsäljningarna under år 1972 fick anses vara ett led i verksamheten avseende handel med fastigheter, varav inkomsten utgjorde inkomst av rörelse.

KR i Sundsvall var av samma mening. (En ledamot var dock skiljaktig.)

I besvär hos RR fullföljde B sin talan.

RR yttrade: B har på sätt närmare framgår av KR:s dom under tiden 1961—1972 köpt fem fastigheter och sålt tre av dem, därav en 1969 och två 1972. Försäljningarna har avsett två fastigheter vilka B innehaft som familjebostad under tiden 1961—1969 resp 1969—1972 samt en fastighet som B förvärvat 1971 sedan en genom hans företag förmedlad försäljning av fastigheten återgått. Med hänsyn till vad sålunda och i övrigt upplysts angående dessa köp och försäljningar kan B, oavsett att han genom eget aktiebolag utövar verksamhet som fastighetsmäklare, inte anses ha bedrivit rörelse avseende handel med fastigheter. Vinst på grund av de under 1972 gjorda försäljningarna är därför skattepliktig enligt reglerna för realisationsvinst. Mot den redovisning som B i sådant hänseende lämnat i sin deklaration har ingen invändning framställts. (RR föredr. 5.2; dom 4.3.1980.)

Anm.: Se RÅ 1967 not 1446 (Skattenytt 1968 s 145), RÅ 1978 R 1:82. Se även SOU 1977:86 s 529.

Fråga om vederbörlig underrättelse om taxering meddelats

Besvär av S aktiebolag angående inkomsttaxering 1976.

RR yttrade: Den i målet uppkomna frågan gäller i första hand huruvida bolaget kan anses ha rätt till besvär i särskild ordning enligt 99 § TL (1956:623) till följd av att den underrättelse om påförd taxering som bolaget erhållit inte skulle ha varit avfattad på sätt som föreskrivs i 69 § samma lag.

I 69 § 1 mom första stycket TL stadgas att, om självdeklaration inte blivit följd vid taxeringen, till den skattskyldige skall sändas underrättelse om i vilka hänseenden deklarationen har frångåtts samt om skälen härför. Enligt momentets andra stycke skall — med visst undantag avseende taxering endast för garantibelopp — i det fall taxering för inkomst eller förmögenhet åsatts skattskyldig, som inte avgivit deklaration, underrättelse om taxeringen sändas till den skattskyldige.

Av utredningen i målet framgår följande. Bolaget erhöll anstånd med att avlämna självdeklaration avseende 1976 års taxering t o m den 15 mars 1976. Detta datum inkom till lokala skattemyndigheten en handling bestående av en deklaraionsblankett enligt fastställt formulär. Denna blankett, som var undertecknad av behörig firmatecknare för bolaget, var på första sidan ifylld med uppgifter om den skattskyldiges firma samt om aktieägare. Vidare fanns i kolumnerna på samma sida avseende sammanställning för statlig och kommunal inkomstskatt angivet siffran 0 för inkomstslaget rörelse, för sammanräknad inkomst och för taxerad inkomst. Den 18 mars 1976 tillställdes bolaget en förfrågan från taxeringsmyndigheterna av följande innehåll: 'Då Ni till synes endast har anstånd med att lämna Er självdeklaration t o m den 15 mars 1976 uppmanas Ni att omgående insända redovisningshandlingar för taxeringsåret 1976. Deklaration kan ej anses ha lämnats, då samtliga redovisningshandlingar saknas.' Den 2 juli 1976 avsånde taxeringsmyndigheterna en underrättelse om att bolaget taxerats till statlig och kommunal inkomstskatt för 5 000 kr. Underrättelsen skedde på blankett, i vars vänstra övre hörn fanns tryckt följande: 'Denna blankett används i fråga om skattskyldig, som inte avgett självdeklaration.'

Reglerna i 69 § 1 mom TL syftar till att den skattskyldige skall erhålla sådana upplysningar om skälen till taxeringsnämndens beslut att han kan ingå i ett bemötande av dessa om han vill anföra besvär över beslutet. Med hänsyn till de ovan återgivna förhållandena i förevarande fall får den utsända underrättelsen anses innehålla erforderlig upplysning till bolaget om skälen till TN:s beslut. Taxeringsnämnden får därför anses ha fullgjort den i 69 § 1 mom TL föreskrivna underrättelseskyldigheten. Rätt till besvär i särskild ordning enligt bestämmelserna i 99 § TL föreligger således inte.

Såsom KR funnit har bolaget ej heller rätt till besvär i särskild ordning enligt bestämmelserna i 100 § TL.

På grund av det anförda lämnar RR bolagets talan utan bifall. (RR föredr. 21. 11; beslut 07.12.1979.)

Anm.: Se RÅ 1951 not 1436 och 1975 ref 62, Se även Hedborg m fl, Taxeringshandbok, 2:a uppl s 207-208.