

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Fråga om uppgift från annan än den skattskyldige själv kan utgöra sådan oriktig uppgift som kan föranleda eftertaxering**

Besvär av en släktförening angående eftertaxering för 1971.

Släktföreningen lät under 1970 flytta och iordningsställa en byggnad, 'gamla vedboden', till en kostnad av 42 833 kr.

Under taxeringsperioden inkom till TN en skrivelse av den 14 maj 1971 från släktföreningens revisorssuppleant S vari S 'på uppdrag av föreningen' yrkade avdrag för kostnader för reparation av byggnaden med 42 933 kr. S uppgav att avdragsyrkandet av förbiseende ej upptagits i deklarationen.

TN medgav avdrag för reparations- och underhållskostnader i enlighet med det i skrivelsen framställda yrkandet.

I ansökan om eftertaxering yrkade TI att släktföreningen skulle påföras eftertaxering för 1971 med 42 833 kr. Till grund för sin talan anförde TI bl a att de arbeten, som utförts på byggnaden, varit av sådan omfattning och beskaffenhet att de i sin helhet fick anses vara hänförliga till ombyggnad.

LSR yttrade bl a att föreningen i avlämnad deklaration inte yrkat avdrag för ifrågavarande kostnader samt att taxeringsnämnden grundat sitt beslut på uppgifter som lämnats av annan än den skattskyldige. Enär således förutsättningar för åsättande av eftertaxering inte förelåg lämnade skatterätten framställningen utan bifall.

TI vidhöll hos KR sin i LSR förda talan och förklarade därvid på anförda skäl att han ansåg formella förutsättningar för eftertaxering föreligga.

KR i Sundsvall fann bl a att ifrågavarande skrivelse av den 14 maj 1971, som varit ställd till vederbörande TN och undertecknad av person i uppgiven egenskap av revisorssuppleant i föreningen, av undertecknaren ingivits till TN under åberopande av uppdrag från föreningen. För TN har skrivelsen därför framstått såsom behörigen avgiven för föreningen och den är därför att anse såsom uppgift eller upplysning avgiven till ledning för föreningens taxering.

Vidare ansåg KR ifrågavarande skrivelse till taxeringsnämnden innehålla en så missvisande beskrivning av karaktären hos vidtagna byggnadsåtgärder att den innebar oriktigt meddelande enligt 114 § TL. Därför förelåg enligt KR förutsättningar för eftertaxering.

I besvär hos RR gjorde släktföreningen gällande att eftertaxering endast kunde föranledas av uppgift, som lämnats av den skattskyldige personligen eller i förekommande fall dennes legale ställföreträdare och således inte av uppgift, som lämnats av mer eller mindre befullmäktigat ombud.

RR yttrade: I skrivelsen den 14 maj 1971 uppgav S att han handlade på släktföreningens uppdrag, något som för övrigt sedermera vitsordades i skrivelse den 6 mars 1974 från dåvarande ordföranden i föreningen till länsstyrelsen i länet. Anledning saknades för TN att ifrågasätta riktigheten av vad S uppgivit. Vad S i sin skrivelse anfört får därför vid tillämpning av 114 § TL anses utgöra uppgift, avgiven till ledning vid föreningens taxering.

På grund härav och på de skäl KR i övrigt anfört för eftertaxering av föreningen lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 20.8; dom 9.9.1980.)

### **Forskningsavdrag — fråga om anställd till övervägande del utfört forskningsarbete**

Besvär av Byggnads- & Industriservice AB BINAB angående inkomsttaxering 1976.

Enligt 4 § förordningen (1973:42) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt utgör underlaget för basavdraget fem tredjedelar av den skattskyldiges kostnader under kalenderåret för lön i bl a pengar som avser hos den skattskyldige anställd personal vars arbete utgöres av forsknings- eller utvecklingsarbete som avses i 2 § förordningen. Vidare stadgas i 4 § att den beräknade kostnaden för anställd får omfatta endast vad som hänför sig till forsknings- eller utvecklingsarbete och ej får uppgå till högre belopp än det på vilket allmän arbetsgivaravgift enligt lagen (1968:419) om allmän arbetsgivaravgift beräknats för motsvarande tid. Därjämte föreskrives att endast kostnad för sådan anställd som till övervägande del utfört forsknings- eller utvecklingsarbete får inräknas i underlaget.

Bolaget yrkade i sin självdeklaration forskningsavdrag med 24 355 kr. I underlaget för avdraget ingick lön till anställda som inte varit sysselsatta med forsknings- och utvecklingsarbete under övervägande del av beskattningsåret men som under den kortare tidsperiod då de sysslat med sådant arbete gjort detta till övervägande del.

TN medgav särskilt forskningsavdrag med 13 944 kr. Vid beräkning av det basavdrag, som innefattades i forskningsavdraget, hade inte medtagits lönerna för de nyss nämnda anställda, enär inte någon av dessa ansetts under kalenderåret till övervägande del ha varit sysselsatt med forsknings- eller utvecklingsarbete.

Häröver anförde bolaget besvär hos MKSR, som yttrade: Av 4 § förordningen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt följer att i underlaget för basavdrag inräknas endast kostnad för sådan anställd som under sin anställningstid under beskattningsåret i fråga till övervägande del, varmed avses mer än 50%, utfört forsknings- eller utvecklingsarbete för arbetsgivaren i fråga. På grund härav och då detta inte gäller de i målet berörda tjänstemännen lämnas besvären utan bifall.

Bolaget överklagade. — KR i Sthlm: ej ändring.

Hos RR fullföljde bolaget sin talan.

RR yttrade: Vid beräkning av underlag för avdrag för forskningskostnader

får endast kostnad för sådan anställd som till övervägande del utfört forsknings- eller utvecklingsarbete inräknas i underlaget. Bestämmelse härom finns i 4 § förordningen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt. Av förarbetena till lagrummet får anses framgå att bedömningen av om den anställde till övervägande del utfört forsknings- eller utvecklingsarbete skall ske med hänsyn till hela den tid han varit anställd hos den skattskyldige under beskattningsåret. — RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 18.3; dom 18.4.1980).

*Anm: Se prop 1973:128 s 13—16, 28—29.*

#### **Fråga om skattskyldighet för värde av bilförmån för delägare i fåmansföretag**

Besvär av B angående inkomsttaxering 1977.

I målet uppkom fråga att beskatta B för förmån av fri bil från hans anställning i ett aktieföretag. Det upplystes bl a att B och en kompanjon drev rörelse i aktieföretagsform omfattande bilverkstad och bilförsäljning. Han hade egen personbil. Bolaget hade inte några bilar för privat bruk utan endast nya och begagnade bilar till försäljning. Dessutom fanns en Volvo Duett, 1962 års modell, som användes och var inredd som servicebil och i vilken reservdelar och verktyg ständigt förvarades. Bilen saknade baksäte och bakre sidorutor. Den hade inköpts 1973 för 2 500 kr från statens överskottsmaterialförråd. De bilar bolaget hade till försäljning avställdes samtidigt som de registrerades på företaget och fick därefter endast användas för prov- och demonstrationskörning med användande av saluvagnslicensskylt.

TN påförde B värde av bilförmån med 7 100 kr, motsvarande 1 000 mil i prisklass 3 enligt RSV:s anvisningar.

B överklagade hos LSR och yrkade att TN:s beslut skulle undanröjas.

LSR yttrade: B har haft möjlighet att disponera bolaget tillhöriga bilar. Det kan inte uteslutas att privat körning förekommit med dessa bilar. B skall på grund härav beskattas för värde av bilförmån. Omständigheterna i målet ger emellertid vid handen att av TN beräknat förmånsvärde blivit för högt. LSR finner skäligt bestämma värdet av privat bilförmån till 3 500 kr.

I besvär över LSR:s beslut vidhöll B sitt yrkande att inte beskattas för värde av bilförmån och anförde bl a att bolagets bilförsäkring endast gällde för prov- och demonstrationskörning.

KR i Gbg: ej ändring.

B gick vidare till RR.

TI anförde bl a: Den vid 1977 års taxering gällande lagstiftningen var helt entydig. Enligt särskild bestämmelse i 42 § KL fanns en minimiregel för värdering av privat bilförmån för företagsledare i fåmansföretag. Till grund för lagstiftningen låg ett uttalande av föredragande statsråd i proposition 1975/76:79 s 79 som lydde: 'För att minska utrymme för obehöriga skattefördelar bör därför enligt min mening i 42 § KL uttryckligen föreskrivas att företagsledaren — eller honom närstående person — så snart han överhuvud taget har möjlighet att använda en fåmansfö-

taget tillhörig bil för privat bruk, vid beräkning av värde för bilförmån skall anses ha kört bilen privat minst 1 000 mil.' Uttalandet innebar en skärpning av de regler som företagsskatteberedningen föreslog i det att utrymme inte lämnades för ett jämkat förmånsvärde. Med den klara lagstiftningen som bakgrund fanns ej heller anledning att åsätta olika förmånsvärden därest utnyttjad bil utgjorde lagertillgång eller inventarium för företaget.

RR yttrade: B har gjort gällande, att han inte har haft någon bilförmån av bolaget och till stöd härför anført i huvudsak följande.

Bolaget äger endast en skåpbil, som särskilt inretts för reparationservice av bilar, och därutöver nya och begagnade bilar till försäljning. Skåpbilen är en Volvo Duett av 1962 års modell, som inköptes 1973 för 2 500 kr. Bilen, som nu är skrotad, var av den typ som saknade bakre sidorutor. Den användes dagligen som servicebil och för alla slags transporter av reservdelar och dylikt. Bilarna till försäljning är avställda enligt bilregisterkungörelsen. De får enligt denna kungörelse och för bilarna gällande försäkringsvillkor användas endast för prov- och demonstrationskörning. B och hans kompanjon har egna bilar för privat bruk.

TI har inte bestritt de sålunda lämnade uppgifterna.

Med hänsyn till det anförda kan det inte anses att någon bolagets bil har stått till B:s förfogande för privat körning. Han skall därför inte beskattas för värde av bilförmån. (RR föredr. 16.4; dom 28.4.1980).

Anm: Se prop 1975/76:79 s 45—48, 78—80, Geijer m fl, Skattehandbok I 1977 s 465, 466.

### **Anläggningsarbetares resekostnader — resor bostad—arbetsplats eller resor i tjänsten?**

Besvär av TI angående S:s inkomsttaxering 1976.

S arbetade under beskattningsåret som kranförare hos statens vattenfallsverk vid dess kraftverksbygge i Ringhals. Han var bosatt i Varberg. Enligt kontrolluppgift uppbar S resebidrag från arbetsgivaren för dagliga resor mellan den ordinarie bostaden och arbetsplatsen med 3 658 kr.

I sin självdeklaration lämnade S uppgift om den uppburna reseersättningen men redovisade den inte som skattepliktig inkomst. Något avdrag för resor till och från arbetet yrkades inte.

TN tog upp reseersättningen till beskattning samt medgav avdrag för kostnader för bussresor mellan bostaden och arbetsplatsen med 1 500 kr.

Hos LSR yrkade S att, om reseersättningen upptogs till beskattning, han skulle få avdrag för resor med egen bil med 3 200 kr.

LSR yttrade: Av arbetsgivaren utbetalat resebidrag utgör skattepliktig ersättning. För att avdrag för resekostnader motsvarande kostnaden för bilresa skall kunna medges krävs bland annat att tidsvinsten regelmässigt överstiger 90 minuter per dag jämfört med bussresa. S har inte ens påstått att tidsvinsten är av sådan omfattning. S får emellertid anses berättigad till avdrag motsva-

rande kostnaden för bil de dagar han inte kunnat nyttja buss på grund av skift- eller övertidsarbete. Då utredningen om denna kostnad saknas får avdrag medges med skäligt belopp. LSR finner därvid 500 kr vara skäligt avdrag för bilresor.

S klagade hos KR i Gbg, som yttrade: S var under beskattningsåret anställd såsom kranförare av Statens vattenfallsverk vid dess kraftstationsbygge i Ringhals. S är att hänföra till kategorin anläggningsarbetare. Ringhals är således inte hans vanliga verksamhetsort. Resorna mellan bostaden och arbetsplatsen är med hänsyn härtill inte resor till och från den vanliga arbetsplatsen utan är att hänföra till kategorin resor i tjänsten. Utgifterna för S:s resor mellan bostaden och Ringhals är därför att hänföra till sådana med tjänsten förenade kostnader för vilka föreligger avdragsrätt med uppkommen kostnad. — S har visserligen under beskattningsåret varit anställd vid Statens vattenfallsverk men det resebidrag, han erhållit från arbetsgivaren, har inte utgått enligt det statliga resereglementet eller eljest anvisats enligt särskilt av statsverket meddelat beslut till bestridande av kostnader i anledning av S:s anställning. Erhållet bidrag skall därför upptas såsom intäkt i S:s självdeklaration och uppkommen omkostnad avföras som kostnad. — Det kan skäligt antas att den resekostnadsersättning, som S erhållit från vattenfallsverket, i sin helhet åtgått för att täcka S:s kostnader för resor mellan bostaden och Ringhals. Då ersättningen ej heller kan anses överstiga vad som skulle ha utgått enligt det statliga resereglementet, bör avdrag medges S med belopp som motsvarar den uppburna resekostnadsersättningen.

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

RR yttrade: S, som var kranförare, hade sedan den 30 nov 1970 anställning vid statens vattenfallsverk, ringhalsarbetena. Han hade sin bostad i Varberg. Hans dagliga resor mellan Varberg och Ringhals är att anse som resor mellan bostad och arbetsplats.

Av omständigheterna i målet framgår inte klart att S genom att använda bil i stället för tillgänglig bussförbindelse för dessa resor regelmässigt uppnått en tidsvinst av minst en och en halv timme sammanlagt för fram- och återresan. S är därför inte berättigad till avdrag för de dagliga bilresorna. Däremot bör han erhålla avdrag för bilkostnad de dagar då han på grund av övertidsarbete eller skiftarbete inte kunnat utnyttja bussförbindelsen. I brist på utredning får det av LSR i detta hänseende beräknade beloppet anses skäligt. (RR föredr. 23.4; dom 20.5.1980).

*Anm: Jämför RÅ 1969 not 1621 (Skattenytt 1970 s. 177) samt RSV DT 1976:57 s 3.*

#### **Realisationsvinst — beräkning av ingångsvärde för fastighet då säljaren beskattats för löneförmån genom lågt inköpspris**

Besvär av TI i mål angående av X sökt förhandsbesked.

X uppgav i ansökan om förhandsbesked hos RSV följande. X köpte den 1 juli 1977 en fastighet av arbetsgivaren för 295 000 kr (taxeringsvärde 285 000 kr). Fastigheten hade sedan 1972 varit tjänstebostad för X, och köpet aktualiserades i samband med bl a att företaget bytte ägare. I 1977 års självdeklaration uppgav X att han inköpt fastigheten för 295 000 kr. Vid en taxeringsrevision i mars—april 1979 hade vederbörande revisor yrkat att X skulle

eftertaxeras för dold löneförmån av 350 000 kr med hänsyn till att fastighetens marknadsvärde vid köpet ansågs ha varit 645 000 kr. X hemställde att förhandsbesked skulle meddelas beträffande frågan huruvida han vid en försäljning av fastigheten ägde rätt att som ingångsvärde räkna endast 295 000 kr eller om härtill fick läggas det belopp med vilket taxeringsmyndigheterna kunde komma att eftertaxera honom i samband med fastighetsköpet.

TI anförde: Besvär hade anförts hos LSR av vederbörande TI angående X:s inkomsttaxering 1978 med yrkande om beskattning av X för förmån motsvarande skillnaden mellan marknadsvärde och erlagd köpeskilling vid X:s inköp från sin arbetsgivare av den ifrågavarande fastigheten. Arbetsgivaren var ett aktiebolag vari X var vice verkställande direktör men ej ägde aktier. Förmån av dylikt slag beskattades som inkomst av tjänst och jämfästades således med löneförmån. — Oavsett nämnda taxeringsfråga skulle X vid realisationsvinstberäkning i anledning av en framtida försäljning av fastigheten som sin förvärvskostnad ta upp den faktiska köpeskillingen för fastigheten, således 295 000 kr.

RSV:s nämnd för rättsärenden förklarade i förhandsbesked att ingångsvärdet utgjordes av fastighetens marknadsvärde vid tidpunkten för sökandens förvärv.

I besvär hos RR yrkade TI att RR med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att ingångsvärdet vid försäljning av fastigheten utgjordes av erlagd köpeskilling 295 000 kr.

RR yttrade: RR ändrar förhandsbeskedet endast på det sättet, att ingångsvärdet skall utgöras av den erlagda köpeskillingen eller, om vid inkomsttaxering av X skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och köpeskillingen upptas som löneförmån, det därvid bestämda marknadsvärdet. (RR föredr. 26.3; dom 30.4.1980).

*Anm: Se RÅ 1940 ref 62 och RN 1967 6:7. Se vidare Geijer m fl Skattehandbok, del I 8:e upplagan s 440, 491, Mutén, Inkomst eller kapitalvinst s 275—277.*

#### **Värde av bilförmån när makar utnyttjat var sin bil i eget företag som letts av dem**

Besvär av makarna E angående inkomsttaxering 1977.

Makarna Gösta och Mona E var båda företagsledare i ett av dem ägt företag. I sina resp deklARATIONER redovisade de bl a bilförmån om vardera 2 700 kr och angav 'delas med hustrun' resp 'delas med make'. Bilen var en Fiat 128 som hänförs till prisklass I enligt RSV:s anvisningar. Värdet av förmån att bruka sådan bil intill 1 000 mil per år utgjorde enligt anvisningarna 5 400 kr.

TN påförde envar av makarna E ytterligare värde av bilförmån med 2 250 kr avseende en bolaget tillhörig Austin, hänförlig till prisklass I enligt RSV:s anvisningar. Värdet beräknas för den tid bolaget ägt bilen eller 10 månader.

Hos LSR yrkade makarna E att bli taxerade enligt sina deklARATIONER och anförde: Den totala körsträckan under 1976 var enligt mätarställningen för de båda bilarna 2 000 mil. Båda bilarna användes i rörelsen. Bolaget hade utbetalat tillhoppa 12 147 kr 70 öre för drivmedel, försäkring och skatt, reparationer, bilhyra och övriga bilkostnader. Privat körde makarna tillhoppa inte mer än 1 000 mil med de båda bilarna. Det var därför inte rimligt att påföra dem förmånsvärde för 2 000 mils privat körning med 10 800 kr, medan bolaget belastades endast med 1 300 kr. — Makarna hade kontor och arbetsrum i bostaden samt ett fast driftställe ca 8 km från bostaden vilket besöktes minst en gång om dagen. Enbart dessa resor uppgick till ca 800 mil per år. Därtill kom övriga tjänsteresor om ca 700 mil per år. Avdrag för resorna till och från det fasta driftstället hade ej yrkats som för resor till och från arbetsplatsen, då makarna ansett att denna kostnad helt skulle bäras av företaget.

TI bestred bifall till besvären under återopande av att bestämmelsen i 42 § tredje stycket fr o m 1977 års taxering var en minimiregel av i princip tvingande natur. TI anförde vidare: Bestämmelsen i 42 § KL innebär följaktligen att, även om det faktiska nyttjandet är förhållandevis obetydligt, värderingen av bilförmånen ändå skall grundas på en minsta körsträcka av 1 000 mil. Denna regel får ses mot bakgrund av dels att de värden som anges i RSV:s anvisningar är förhållandevis försiktigt beräknade, dels att för företagsledningen som regel föreligger större möjlighet att anpassa bilinnehavet i företaget till det privata behovet. I sådant fall är dispositionsrätten därför snarare att jämsätta med direkt ägande. Detta innebär att själva värdet av dispositionsrätten i sådant fall normalt är betydligt större för sådan förmånshavare än för andra anställda, vilket nämnda minimiregel är avsedd att återspegla. Är fråga om två bilar, som kan disponeras för privat bruk, leder regeln till att två bilförmåner skall beräknas.

#### LSR biföll besvären med följande motivering:

Av utredningen i målet framgår att två bilar kunnat utnyttjas av makarna E under beskattningsåret, dock att en bil endast kunnat utnyttjats under tio månader av 1976. Gösta E har anført att de båda bilarna totalt — enligt mätarställning — körts 2 000 mil. Privat har makarna E inte kört mer än 1 000 mil totalt. — Med hänsyn till vad makarna E anført om omfattningen av sin körning privat respektive i tjänsten finner LSR det skäligt påföra makarna E en bilförmån. Bilförmånen bör värderas och fördelas på sätt som makarna E redovisat i deklARATIONEN. (LSR:s ordf. var skiljaktig och ville lämna besvären utan bifall.)

Hos KR yrkade TI att TN:s beslut skulle fastställas.

KR i Jkg biföll TI:s besvär.

I besvär hos RR yrkade makarna E att de tillsammans skulle påföras endast värde av bilförmån för 1 000 mil avseende en bil.

RR yttrade: Gösta E och Mona E är var för sig företagsledare i Foto X-on Aktiebolag, i vilket bolag de vardera äger hälften av aktierna. Bolaget har tillhandahållit envar av dem förmånen att för privat bruk få utnyttja bil som bolaget disponerat.

Beträffande bilförmån till företagsledare i fåmansbolag har vid 1977 års taxering enligt 42 § tredje stycket KL i styckets då gällande lydelse varit föreskrivet att det skall anses som om bilen i privat bruk körts minst 1 000 mil. Då de bilar som bolaget under beskattningsåret ställt till de båda företagsledarnas förfogande tillhört prisklass I, skall bilförmånen för vardera förmånstagaren

enligt RSV:s anvisningar värderas till 5 400 kronor. Den omständigheten att två förmånstagare i detta fall haft hushållsgemenskap kan med hänsyn till regelns karaktär av schablon icke föranleda en reduktion av bilförmånens värde för någondera förmånstagaren.

Regeringsrätten lämnar Gösta E:s och Mona E:s besvär utan bifall. (RR föredr. 7.5; dom 3.6, 1980. En ledamot var skiljaktig ifråga om motiveringen).

Anm.: Se SOU 1975:54 s 90—94, prop 1975/76:79 s 78—80, RSV Dt 1976:35 samt RÅ 1962 not. 71, och 622 samt 1968 not 2199.

#### **Fråga om lön och semesterersättning utgjort ackumulerad inkomst**

Besvär av O angående ackumulerad inkomst vid 1977 års taxering. — O hade varit anställd hos ett företag i Malmö, vilket företag försattes i konkurs den 28 juli 1975. I feb 1976 fick länsstyrelsen i Malmöhus län nödvändiga uppgifter från konkursförvaltaren för att till O kunna utbetala lön och semesterersättning enligt lagen (1970:741) om statlig lönegaranti vid konkurs.

I sin år 1977 avgivna deklaration upptog O såsom tjänsteintäkt bl a 13 331 kr, avseende från länsstyrelsen utbetald lönefordran enligt lönegarantilagen. Av länsstyrelsens kontrolluppgift framgick bl a att det utbetalade beloppet rätteligen uppgick till 13 683 kr, varav 2 135 kr utbetalas den 20 feb 1976 och 11 548 kr den 5 mars 1976. — TN följde deklarationen.

Hos LSR hemställde O att det av länsstyrelsen utbetalade beloppet 13 331 kr skulle betraktas som ackumulerad inkomst och fördelas på flera år.

TI avstyrkte bifall och anförde: Enligt från länsstyrelsen erhållen uppgift hänför sig ersättning 13 331 kr helt till beskattningsåret 1975. Då ersättningen inte hänför sig till minst två beskattningsår kan särskild skatteberäkning enligt gällande bestämmelser inte medges.

LSR avslog framställningen på de skäl TI anförde.

O överklagade och anförde bl a: Av det belopp länsstyrelsen utbetalat avsåg 11 068 kr kvarstående lön 1975. Denna lön som intjänats 1975, skulle icke beskattas vid 1977 års taxering utan hänföras till 1976 års taxering. Däremot borde semesterersättningen, som normalt utbetalas först året därpå, beskattas vid 1977 års taxering.

KR i Gbg yttrade: Lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst är tillämplig på inkomst som uppburits under ett beskattningsår och som hänför sig till minst två beskattningsår. Enligt bestämmelse i anvisningarna till nämnda lag anses inkomst hänförlig till visst beskattningsår, om den intjänats under ifrågavarande år. — Det till O under år 1976 utbetalade ersättningsbeloppet om '13 331' kr avser dels lön för år 1975 dels semesterersättning för detta år. Både lönen och semesterersättningen är intjänad under år 1975. Lönen skulle normalt ha utbetalats till O under år 1975 och semesterersättningen under år 1976. Dessa omständigheter kan dock inte medföra att något av vad som betalats till O under år 1976 kan enligt nyssnämnda lag hänföras till annat beskattningsår. — KR lämnar besvären utan bifall. (En ledamot ville bifalla).

O gick vidare till RR.

TI avstyrkte bifall till besvären och anförde bl a: Såväl lönen som semesterersättningen är intjänad under 1975. Med hänsyn till de uttalanden som gjorts av skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m m i SOU 1961:56 s 85—88 synes de gjorda utbetalningarna under 1976 inte böra anses innefatta ackumulerad inkomst. Semesterersättningen skulle även under normala förhållanden ha utbetalats under 1976 och kan därför inte anses ackumulerad. Lönen i övrigt avser endast året 1975 dvs är inte hänförlig till minst två beskattningsår.

RR yttrade: Ifrågavarande lönebelopp och semesterersättning har intjänats år 1975 och hänför sig således till ett och samma beskattningsår. På grund härrav kan O:s ansökan om särskild skatteberäkning ej lagligen bifallas. (RR föredr. 29.4; dom 22.5 1980; En ledamot anförde annan motivering.)

*Anm.: Se SOU 1961:56 s 85—88.*

**Fråga om gåva till anställd i form av antik byrå på hans 60-årsdag utgjort skattepliktig inkomst.**

Besvär av TI angående eftertaxering av J:s inkomst för 1973.

J, född 1912, var sedan 1950 anställd i ett bolag. På J:s 60-årsdag överlämnade bolaget till honom en sengustaviansk byrå med ett anskaffningsvärde av 5 800 kr. J redovisade inte gåvan i sin inkomstdeklaration.

TI hemställde hos LSR att J skulle eftertaxeras för 5 800 kr som inkomst av tjänst. Han anförde att med hänsyn till såväl gåvans värde som det förhållandet att den lätt torde kunna omsättas i pengar gåvan fick anses vara en sådan med löneförmån likställd gratifikation, vilken till sitt värde borde upptagas till beskattning.

J bestred bifall till framställningen och anförde bl a: Gåvan kunde med hänsyn till sin art inte jämföras med gratifikation. Han hade inte framfört några önskemål till givaren om val av gåva och inte känt till att han skulle få en gåva och inte heller dess värde. I andra hand yrkade J att han skulle eftertaxeras för högst 1 000 kr motsvarande det värde som skulle kunna erhållas vid en snabb realisation av byrån.

LSR biföll framställningen och anförde som skäl: I målet är ostridigt, att J fått ifrågavarande gåva av sin arbetsgivare och att gåvans inköpspris varit 5 800 kr. Skäl att värdera gåvan till lägre värde än inköpspriset anses inte ha framkommit. Gåvan får med hänsyn till sin karaktär av antikvitetsanses ha varit lätt att omsätta i kontanter och är på grund härrav och med beaktande av det förhållandevis höga värdet hänförlig till skattepliktig löneförmån för J. Eftersom J underlåtit att i deklarationen lämna upplysning om gåvan för eventuell beskattning, föreligger förutsättningar för eftertaxering.

I besvär hos KR yrkade J att eftertaxeringsbeslutet skulle undanröjas eller att i vart fall byråns värde i beskattningshänseende skulle sättas lägre än anskaffningskostnaden.

KR i Gbg undanröjde LSR:s beslut om eftertaxering och anförde som skäl: Av handlingarna i

målet framgår att J, som varit anställd hos bolaget alltsedan det bildades och gjort tekniska insatser av grundläggande betydelse för bolagets verksamhet, mottagit ifrågavarande byrå av bolaget på sin 60-årsdag. Med hänsyn härtill och då det ej kan antagas att J haft möjlighet att som födelsedagsgåva välja pengar i stället för byrån, är vad J mottagit ej att anse som sådan med lön eller pension jämförbar förmån som utgör skattepliktig intäkt för mottagaren. (En ledamot av KR ville lämna besvären utan bifall och åberopade flera rättsfall enligt vilka sk renumeratoriska gåvor hänförs till skattepliktig inkomst av tjänst, t ex RÅ 1950 not. 1402, 1963 not. 69 och 1965 not. 986.)

I besvär hos RR yrkade TI fastställelse av LSR:s beslut.

RR yttrade: Av utredningen i målet framgår att J genom sin anställningstid och sina insatser för bolagets utveckling haft en särskild ställning i bolaget. Mot bakgrund härav framstår en uppvaktning från bolagets sida med en mera ovanlig gåva till J på hans 60-årsdag som en naturlig hedersbevisning. Det finns inte anledning antaga att bolaget genom att som gåva överlämna en antik byrå velat bereda J en extra löneförmån. Byrån representerar visserligen ett förhållandevis högt värde men med hänsyn till omständigheterna kan detta förhållande inte förta byrån dess karaktär av födelsedagsgåva. En sådan utgör enligt 19 § KL inte skattepliktig inkomst. — RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 17.6; dom 19.6.1980.)

*Anm.: Se Geijer-Rosenqvist-Sterner, Skattehandbok Del I 1977 s 56—68, 282, 380, 381, K G A Sandström, Om beskattning av inkomst av tjänst 1945 s 147, 148 samt Skattenytt 1965 s 199 f (Bylin). Se även RÅ 1948 not. 366, 1950 not. 114, 1951 not. 367, 1958 not. 146, 1963 not. 69, 1965 not. 441 och 986, 1968 not. 1724 och 1974 not. A 1277.*

#### **Fråga om ett av STU till uppfinnare utgivet arbetsstipendium utgjort skattepliktig inkomst.**

Besvär av ingenjören A angående inkomsttaxering 1976.

A hade sedan 1950-talet vid sidan av sitt ordinarie arbete arbetat med att utveckla idéer och uppfinningar. Han var anställd i det av bl a honom ägda företaget I D C Aktiebolag, Skruv. Han redovisade i sin självdeklaration 36 000 kr i löneinkomst från bolaget. I deklarationen upplyste A att han av Styrelsen för Teknisk Utveckling (STU) tilldelats ett arbetsstipendium för uppfinnare med 40 000 kr. Han yrkade att beloppet inte skulle beskattas.

TN upptog beloppet till beskattning som skattepliktig intäkt av tjänst.

Hos LSR yrkade A bl a att beloppet i fråga inte skulle beskattas. — Till stöd för sin talan åberopade A utdrag ur STU:s stadgar för arbetsstipendier till uppfinnare, av vilka framgick bl a att syftet med STU:s uppfinnarstipendier är att vara en uppmuntran till personer med förutsättningar för tekniskt nyskapande samt att arbetsstipendiet, enligt text på ansökningsblanketten, i första hand var avsett för sökandens levnadskostnader och inte för patent- och utvecklingskostnader.

LSR biföll A:s besvär.

Häröver klagade B kommun såvitt avsåg taxeringen till kommunal inkomstskatt. Kommunen åberopade att stipendiet utbetalats till A i hans yrkesmässiga verksamhet som uppfinnare.

KR i Gbg biföll av anförda skäl kommunens besvär.

I besvär hos RR yrkade A att han inte skulle taxeras för arbetsstipendiet.

RR yttrade: RR finner att det som arbetsstipendium betecknade beloppet inte utgör ersättning för arbete. Då stipendiet enligt vad som framgår av handlingarna tilldelats A personligen, kan det ej heller — såsom kommunen gjort gällande — betraktas som intäkt i av A i aktiebolagsform bedriven rörelse. Annan grund för beskattning av beloppet föreligger inte. (RR föredr. 7.5; dom 3.6.1980.)

*Anm.: Se prop 1968:68 s 28—57, prop 1973:41 s 125, 129, SOU 1977:64 s 7, 17—21, 212—222, Geijer m fl, Skattehandbok del 1 1977 s 58—60, 70. Se även RÅ 1978 not. 71 jämfört med RÅ 1977 ref 122.*

**Fråga om advokats rätt till avdrag för kostnader för skrivarbete som utförts av hustrun i ett av henne helägt bolag**

Besvär av TI angående eftertaxering av L för åren 1972 och 1973.

L, som bedrev advokatrörelse tillgodoförde sig i sina självdeklarationer 1972 och 1973 vid beräkning av inkomst av rörelsen avdrag med 22 500 kr resp 24 000 kr under uppgift att beloppen avsåg ersättning för utförda arbeten ”för vilka annat företag anlitas”.

TN taxerade L i enlighet med deklarationerna.

Vid taxeringsrevision hos Aktiebolaget A M G i vilket bolag L:s hustru, Asta L, ägde samtliga aktier och var den enda anställda, framkom att bolaget i sina räkenskaper som enda inkomster upptagit ovannämnda från L utbetalade ersättningar avseende skrivarbete, diverse kontorsgöromål och telefonpassning, som utförts för advokatrörelsen.

På grundval av vad som framkommit vid taxeringsrevisionen yrkade TI hos LSR att L skulle eftertaxeras för 1972 med 22 500 kr och för 1973 med 24 000 kr. Till stöd härför anförde TI bl a. I verkligheten måste Asta L anses ha utfört arbete för L:s räkning, oaktat betalning härför erlagts vid det av Asta L ägda bolaget. L var därför inte berättigad till avdrag för ifrågavarande arbetsersättningar i advokatrörelsen. Då de vid taxeringsrevisionen framkomna omständigheterna inte framgick av makarna L:s deklarationer, förelåg förutsättningar för eftertaxering.

LSR biföll eftertaxeringsyrkandena.

På talan av L undanröjde emellertid KR i Gbg eftertaxeringarna.

Hos RR yrkade TI eftertaxering av L för 1972 och 1973.

RR yttrade: Enligt 20 § andra st. KL medges vid beräkning av inkomst från särskild förvärvskälla inte avdrag för värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den andre maken.

Av utredningen i målet framgår följande: L har i sina självdeklarationer 1972 och 1973 såsom omkostnad i sin advokatrörelse tillgodofört sig avdrag med 22 500 kr respektive 24 000 kr för utförda arbeten "för vilka annat företag anlitas". I deklARATIONERNA har han inte uppgivit vilket företag som erhållit nämnda belopp. I samband med taxeringsrevisionen har framkommit att betalningsmottagaren var Aktiebolaget A M G. Detta bolag ägdes av Asta L. Bolaget hade en anställd, Asta L. Bolagets enda inkomster utgjordes av de belopp som L utbetalat till bolaget. Dessa belopp avsåg ersättning för skrivarbete, telefonpassning m m som utförts för L:s advokatrörelse.

Med stöd av angivna omständigheter har TI i målet gjort gällande att den av L till bolaget utgivna ersättningen i verkligheten är att betrakta som lön till Asta L i mannens advokatrörelse.

De nämnda omständigheterna talar enligt RR:s mening i och för sig starkt för att anordningen med bolaget som mellanhand för arvodering av Asta L:s arbete saknade annan reell mening än att makarnas sammanlagda skattebelastning därigenom skulle minska och att Asta L därjämte skulle kunna erhålla förbättrade pensionsförmåner. Vad makarna L anfört till belysning av den tillämpade ordningen talar icke emot den angivna bedömningen.

Med hänsyn till vad sålunda förekommit måste — vid tillämpning av 20 § andra stycket KL — anses att det arbete som ersättningarna avser utförts av Asta L i L:s advokatrörelse, oaktat att ersättningarna utbetalats genom bolaget. L har vid sådant förhållande inte rätt till avdrag för de utbetalade beloppen.

L har — som redan anförts — i sina självdeklarationer inte angett vilket företag som erhållit de utbetalade beloppen. Han har i deklARATIONERNA inte heller lämnat upplysning om de uppgifter angående företaget och om det utförda arbete som redovisats ovan. På grund härav har L påförts skatt med för lågt belopp. Förutsättningarna för eftertaxering föreligger alltså.

Anmärkning mot beräkning av de belopp som ifrågasatts för eftertaxering har inte gjorts.

På grund av det anförda fastställer RR de av LSR åsatta eftertaxeringarna för 1972 och 1973. (RR föredr. 11.3; dom 25.4.1980. En ledamot av RR (Petrén) var skiljaktig och utvecklade i ett längre yttrande sin mening. Enligt denna mening hade TI inte förmått visa att förutsättningar för eftertaxering förelåg.)

*Anm.: Se RÅ 1947 not. 344, 1969 ref 19, (Skattenytt 1969 s. 608), 1973 not. 85, 1974 not. A 2068—2069, 1975 not. Aa 210. Se även DS Fi 1975:10 s 50—53, SOU 1975:54 s 63—67, 81—90 och Skattenytt 1969 s 575 (KGA Sandström).*

**Fråga vid beräkning av inkomst enligt den s k villaschablonen om avdrag för vissa avgifter för upptagande av lån i fastigheten.**

Besvär av makarna C angående inkomsttaxering 1977.

Bengt C och hans hustru yrkade i sina självdeklarationer vid beräkning av inkomst enligt den s k villaschablonen avdrag — förutom för räntekostnader — för kostnader i samband med upptagande av lån i fastigheten med tillsammans 425 kr. Kostnaderna angavs avse uppläggningsavgift 200 kr, besiktningsskostnader 75 kr, avgift för spärrförbindelse 50 kr och omlägningsavgift 100 kr.

TN vägrade avdrag för kostnaderna om 425 kr för upptagandet av lån i fastigheten.

I besvär hos LSR yrkade makarna C att bli taxerade enligt sina deklarerationer. De anförde därvid bl a att, om kostnaderna för upptagande av lån i fastigheten inte var avdragsgilla i förvärvskällan annan fastighet, de i stället borde vara avdragsgilla i förvärvskällan kapital.

LSR och KR i Gbg: ej ändring.

Makarna C besvärade sig hos RR med yrkande att bli taxerade enligt deklarerationerna.

I inhämtat yttrande anförde bankinspektionen bl a följande.

I samband med att kreditinstitut beviljar lån fastställs regelmässigt ränta och andra avgifter för lånet, t ex uppläggningsavgift och aviseringskostnader. Samtidigt bestäms amorteringsplan. På lånehandlingen antecknas numera även den effektiva räntan, vilken inkluderar krediträntan och övriga avgifter, dock inte besiktningsskostnad eller kostnad för värdering av fastigheten. Den effektiva räntan skall anges som en årsränta uttryckt i procent i helt tal. Vid marknadsföring av kredit skall uppgift lämnas tydligt om kreditbeloppet, krediträntan och den effektiva räntan. Någon skyldighet att närmare ange de i den effektiva räntan ingående kreditkostnaderna, t ex uppläggnings- eller aviseringskostnaderna, föreligger i allmänhet inte. Detta innebär att bankkunden erhåller ett räntebesked avseende den effektiva räntan och en uppgift om själva krediträntan.

Bestämmelserna om effektiv ränta är föranledd av reglerna i konsumentkreditlagen (1977:981) och bankinspektionens anvisningar om information vid marknadsföring av kredit till konsument (BFFS 1978:3). Genom bestämmelserna om effektiv ränta har lagstiftaren i ett för konsumenten grundläggande hänseende jämställt avgifter med ränta. Med hänsyn till att avgifter för lån i likhet med krediträntan bakas in i den effektiva räntan, torde man få utgå från att åtskilliga bankkunder uppfattar den effektiva räntan som en med vanlig låneränta jämförd ränta, låt vara till procentsatsen något högre än denna. Eftersom krediträntan är avdragsgill vid taxeringen, har bankinspektionen förståelse för att den effektiva räntan, inkluderande de nämnda avgifterna, också uppfattas som avdragsgill.

Vad som vid villaschablonens införande utgjorde ränta motsvaras i dag av dels kreditränta, dels avgifter av olika slag genom vilka bankerna kompenserar sig för kostnader som tidigare finansierats med räntemarginalen. Även dessa omständigheter leder till att inspektionen har förståelse för önskemål om avdrag för vissa avgifter vid taxeringen.

Inspektionen anser sålunda att avgifter, som är nödvändigt förenade med upptagande av ett lån, bör vara avdragsgilla. De avgifter som härvid kan komma i fråga bör dock vara sådana som banken debiterar för tillhandahållandet av vissa tjänster på utlåningssidan. Till dessa får sålunda räknas uppläggningsavgift, aviseringsavgift, löftesprovision, omlägningsavgift vid omplacering

av lån till annat kreditinstitut, avgift för spärrförbindelse och liknande avgifter som är obligatoriskt förbundna med en kredit.

RR yttrade bl a: De i målet aktuella kostnaderna å 425 kr för upptagande av lån kan inte jämföras med sådan ränta på lånat i fastgheten nedlagt kapital för vilken avdrag får åtnjutas enligt 25 § 3 mom KL. Såsom LSR funnit är kostnaderna för makarna C ej heller avdragsgilla under inkomst av kapital. (RR föredr. 28.5; dom 10.6.1980.)

*Anm.: Se RÅ 1968 ref. 75 och 1976 ref 87 (Skattenytt 1969 s 309 och 1977 s 232), RÅ 78 1:89. Se även prop 1976/77:123 s 39—42, 155—157 och Skattenytt 1974 s 196 (Malmgård).*

**Fråga om ny motor till fiskefartyg kunde berättiga till särskilt investeringsavdrag: ändring i högre instans av schablonavdrag för egenavgift.**

Besvär av K angående inkomsttaxering 1977.

I sin självdeklaration yrkade K, som var delägare i fiskefartyget LL 321 Sandvik, särskilt investeringsavdrag med 18 127 kr avseende hans andel av en för 217 527 kr inköpt ny motor till fartyget.

TN medgav avdraget.

I besvär hos LSR yrkade TI att avdraget skulle vägras. Han anförde: I ett av regeringsrätten fastställt förhandsbesked (RÅ 1974 ref 56) hade investeringsavdrag inte medgivits avseende lastrumsinredning (bildäck) på ett lastfartyg, då ifrågavarande lastrumsinredning inte ansetts utgöra något självständigt inventarium. Inte heller en fartygsmotor kunde anses utgöra något självständigt inventarium. Han var då inte heller berättigad att åtnjuta särskilt investeringsavdrag på grund av motorbytet. — LSR biföll yrkandet.

K överklagade men KR i Gbg fann i likhet med LSR att den i fartyget insatta motorn ej kunde anses utgöra ett självständigt inventarium. Däremot fann KR att de tre delägarna i fiskefartyget investerat i en notvinsch till en kostnad av 77 527 kr. Eftersom förutsättningar för erhållande av särskilt investeringsavdrag för denna investering syntes uppfylla, ansåg KR att investeringsavdrag kunde medges med sammanlagt (25 % av 77 527 =) 19 381 kr. Därav utgjorde K:s andel (19 381:3 =) 6 460 kr. Till följd härav skulle tillgodoföras schablonavdrag för egenavgifter med 4 348 kr mot av LSR medgivna 5 640 kr.

I besvär hos RR fullföljde K sin talan. Han anförde därvid bl a att värdeminskingsavdrag gjordes för motorn för sig och skrovet för sig enligt skilda avskrivningsplaner.

RR yttrade: Kostnaden för bytet av fiskefartygets motor är att anse som kostnad för reparation av fartyget. Inköpet av ny motor utgör således inte anskaffning av ett självständigt inventarium, oavsett om inköpskostnaden vid beskattningen dras av omedelbart eller i form av värdeminskingsavdrag. På grund härav kan, som domstolarna funnit, särskilt investeringsavdrag inte medges för motorns anskaffningskostnad.

I besvärsskriften anför K, att någon notvinsch inte anskaffats till båten och att KR misstagit sig i detta hänseende. Handlingarna i målet bestyrker vad K anför. På hans talan föranleder detta dock ingen ändring i hans taxering.

Med hänsyn till det syfte schablonavdraget tillgodoser skall det, om taxeringen av intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse ändras i högre instans efter det att egenavgifterna för perioden i fråga debiterats, ej omräknas utan kvarstå som avräkningspost med oförändrat belopp. KR borde således inte ha ändrat schablonavdraget. I målets nuvarande läge finner RR dock inte skäl att ändra taxeringen på grund härav.

RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 3.6; dom 26.6.1980. En ledamot av RR ville bifalla K:s talan.)

*Anm.: Se RÅ 1974 ref 56 och not. A 216. Se även prop 1964:40 s 12—13. prop 1971:11 s 5—7, SOU 1977:86 s 225, Geijer m fl, Skattehandbok Del 1 8:e uppl s 303, Skattenytt 1980 s 163—165 (Klange).*

#### **Fråga om avdrag för förlust på sålda aktier**

Besvär av aktiebolaget A i likvidation angående inkomsttaxering 1973.

RR yttrade: Likvidationsbolaget har bl a uppgivit följande. Bolaget A:s överlåtelse den 2 nov 1971 av sin väveri- och beredningsrörelse till aktiebolaget B mot aktier i detta bolag utgjorde led i en planerad total avveckling av bolaget A:s verksamhet, motiverad av otillfredsställande lönsamhet i branschen. Genom att ta emot likvid i form av aktier i bolaget B erhöll bolaget A ett bättre pris för rörelsen än som kunnat erhållas genom utförsäljning. Likvidationsbolagets försäljning av aktierna i aug 1972 — som skedde i enlighet med en under det aktuella räkenskapsåret träffad överenskommelse med köparen — innebar ett ytterligare, väsentligt led i rörelsens avveckling.

Det får anses uppenbart att bolaget A vid överlåtelsen av rörelsen befann sig i ett tvångsläge och att det redan vid denna tidpunkt framstod som tveksamt om aktiernas verkliga värde motsvarades av deras nominella värde. Handlingarna i målet får anses utvisa, att dåvarande bolaget A och — efter den 6 febr 1972 — likvidationsbolaget försökt att så snart som möjligt och till bästa pris avyttra aktierna i bolaget B. Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt får likvidationsbolagets försäljning av aktierna anses ha ett sådant samband med rörelsen att bolaget är berättigat till avdrag för förlust på aktierna med yrkat belopp. (RR föredr. 23.9; dom 13.10.1980.)

*Anm.: Se RÅ 1979 not Aa 122. Se även K G A Sandström, Beskattning av inkomst av rörelse s 504—506, Svensk Skattetidning 1965 s 308—312, Geijer m fl, Skattehandbok del 1 8:e uppl s 319—321.*