Regeringsrätten

Rättsfall

Köpeskilling eller livränta?

Besvär av TI angående förhandsbesked för X.

X ansökte den 12 sept 1980 hos RSV om förhandsbesked i taxeringsfråga. Av ansökningen framgick bl a följande. X hade genom köpekontrakt den 8 sept 1980 försålt honom tillhöriga jordbruksfastigheter för 1 400 000 kr med tillträde den 1 jan 1981. I avtalet hade föreskrivits att köparen utöver köpeskillingen skulle till säljaren erlägga ''egendomslivränta'' under 12 år med 17 500 kr per år. Livräntan skulle erläggas halvårsvis i efterskott med början den 30 juni 1981 och följa konsumentprisindex på ett i avtalet närmare angivet sätt. I händelse av säljarens död skulle livräntan i första hand utgå till säljarens hustru. Om hustrun då redan avlidit eller om hon sedermera avled innan livräntan till fullo betalats, skulle livränta i stället till lika delar utbetalas till säljarens barn eller deras rättsinnehavare och på så sätt att ''påbörjandet av utbetalningen till ettvart av barnbarnen skulle ske och sedermera fullföljas först så snart ettvart av dem fyllt 18 år och avslutat sin skolgång''. Slutligen föreskrevs i avtalet att säljaren skulle hos RSV ansöka om förhandsbesked huruvida egendomslivräntan kunde betraktas som periodiskt utfallande livränta enligt punkt 5 anv till 46 § KL och att avtalet endast gällde under förutsättning att riksskatteverket godkände att egendomslivräntan var avdragsgill i enlighet med lagrummet. I fall sådant godkännande ej lämnades skulle enligt avtalet köpeskillingen höjas med 210 000 kr till 1 610 000 kr och vad som avtalats om egendomslivränta lämnas utan avseende. — X önskade förhandsbesked beträffande frågan huruvida han skulle komma att beskattas under inkomst av tjänst för utbetalningarna allteftersom beloppen blev tillgängliga för lyftning.

TI hemställde att förhandsbesked icke skulle meddelas. Till stöd härför anförde han att försäljningen av fastigheten inte var avhängig av hur livräntan skulle komma att bedömas i beskattningshänseende och att det därför inte kunde anses vara av synnerlig vikt för X att förhandsbesked meddelades.

RSV:s nämnd för rättsärenden upptog ansökningen till prövning och meddelade följande förhandsbesked: Om del av vederlaget för de av sökanden sålda jordbruksfastigheterna erläggs halvårsvis under 12 år med 17 500 kr per år jämte indextillägg på sätt avtalats enligt det ingivna köpekontraktet, får utbetalningarna i beskattningshänseende anses utgöra sådana periodiska intäkter

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58

som avses i 31 § andra stycket KL. Nämnden förklarar därför att sökanden skall beskattas för utbetalningarna såsom inkomst av tjänst allteftersom de blir för honom tillgängliga för lyftning, dock att skattskyldighet föreligger endast i den mån utgivaren enligt punkt 5 av anv till 46 § KL har rätt till avdrag för vad som utgivits.

TI anförde besvär hos RR och yrkade i första hand att förhandsbeskedet skulle undanröjas eftersom ansökningen bort avvisas av RSV. TI åberopade vad han i detta hänseende anfört hos RSV.

I andra hand yrkade TI att förhandsbeskedet ändrades så att fastigheten, oavsett enligt vilket alternativ betalning skulle ske, ansågs såld för 1 610 000 kr och att det som egendomslivränta betecknade beloppet på 210 000 kr utgjorde lån till köparen och i samband med avbetalningarna på lånet tillkommande indexbelopp blev avdragsgilla för köparen och skattepliktiga för säljaren.

RR yttrade: Med hänsyn till omständigheterna i målet finner RR oavsett att den försäljning som förhandsbeskedet avser ägt rum innan sökanden ingav sin ansökan om förhandsbesked, att det måste ha varit av synnerlig vikt för sökanden att få klarhet i sin skattesituation genom att erhålla förhandsbesked. Hinder har således inte förelegat för riksskatteverket att pröva ansökningen. — Vad gäller den sakliga prövningen finner RR ej skäl göra ändring i det meddelade förhandsbeskedet. RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 11.11; Dom 2.12.1981.)

En ledamot av RR (Björne) var av skiljaktig mening och anförde: Jag finner det vara av vikt för enhetlig lagtolkning och rättstillämpning att förhandsbesked meddelas angående den med ansökningen avsedda frågan. Hinder möter därför ej att meddela förhandsbesked i förevarande fall.

De i målet aktuella fastighetera har överlåtits enligt köpekontraktet den 8 sept 1980. I kontraktet föreskrivs bl a följande. Köpeskillingen utgör 1 400 000 kr som skall betalas kontant i viss ordning. Utöver köpeskillingen skall köparen till säljaren betala egendosmlivränta under 12 år med 17 500 kr per år. Egendomslivräntan skall följa konsumentprisindex. Skulle säljaren avlida skall egendomslivräntan i första hand utgå till säljarens hustru. Om vid denna tid hustrun avlidit eller sedermera innan egendomslivräntan till fullo betalats avlider, skall i stället egendomslivräntan till lika delar utbetalas till säljarens barn eller deras rättsinnehavare och så att påbörjandet av utbetalningen till ettvart av barnbarnen skall ske och sedermera fullföljas, först så snart ett vart av dem fyllt 18 år och avslutat sin skolgång. Avtalet gäller under förutsättning att RSV godkänner egendomslivräntan som periodisk livränta enligt punkt 5 av anv till 46 § KL. Skulle så ej ske skall köpeskillingen ökas från 1 400 000 kr till 1 610 000 kr och avtalsvillkoret om egendomslivräntan lämnas utan avseende.

De såsom egendomslivränta betecknade belopp som köparen utfäst sig att betala enligt köpekontraktet utgör del av köpeskillingen för fastigheterna. Väl har föreskrivits att beloppen skall utgå under sammanlagt 12 år till säljaren eller hans rättsinnehavare. Beloppen kan emellertid — med hänsyn till de särskilda betämmelserna i avtalet om utbetalning till säljarens rättsinnehavare i fall dessa är under 18 år eller inte avslutat sin skolgång och om verkan av att de årliga beloppen av RSV bedömdes på visst sätt — inte anses utgöra sådan livränta eller därmed jämförlig betalning som är avdragsgill enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL. Dessa belopp utgör då inte heller skattepliktig intäkt av tjänst för säljaren.

Jag ändrar RSV:s förhandsbesked i enlighet med det anförda.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58

Anm.: Se RÅ 1961 not 161, 1965 not 1348; 1970 not 1072; samt RÅ81 1:41. Se vidare SOU 1972:87, s 184—192; prop 1973:181, s 24, 25, 37—39, 55, 56; SOU 1975:77, s 165, 166; SOU 1977:91, s 192, SkU 1979/80:42, s 8 f; SkU 1980/81:35, s 6 f; Hellner, Periodiskt understöd och underskott, s 174—184, 187—190.

Fråga vid värdering av bostadsförmån om hänsyn skall tas till rum som använts som kontor i jordbruket

Besvär av S angående inkomsttaxering 1977.

S arrenderade en jordbruksfastighet i L:s kommun. I sin självdeklaration upptog han värdet av bostadsförmån på fastigheten med 4 800 kr, motsvarande värdet enligt RSV:s anvisningar för fem rum och kök — S yrkade vidare att kostnaden för inköp av två fåtöljer, 3 169 kr, vilka placerats i ett som kontor använt utrymme på fastigheten, skulle ingå i avskrivningsunderlaget för inventarier och att räkenskapsenlig avskrivning skulle medges därå ävensom att investeringsavdrag skulle medges med tio procent på anskaffningskostnaden eller med 317 kr.

TN beräknade värdet av bostadsförmånen till 5 500 kr motsvarande värdet för sex rum och kök enligt nämnda anvisningar. — Vidare avförde TN anskaffningskostnaden för fåtöljerna från avskrivningsunderlaget för inventarierna samt vägrade det yrkade investeringsavdraget. Beloppen 3 169 kr och 317 kr upptogs till beskattning.

S klagade hos LSR som höll muntlig förhandling i målet och yttrade såvitt här är av intresse: Det bostadshus S disponerar på den arrenderade fastigheten är en tvåvåningsbyggnad med yttermåtten 20 × 10 meter. På övervåningen finns en del rum som inte ingår i arrendet men som S i någon utsträckning dock använder för förvaringsändamål. Hans egentliga bostad omfattar sex rum och kök. Ett av rummen används som kontor och har av S ej medräknats vid redovisningen av bostadsförmånen. Rummet har ingång från två håll, dels från köksfarstu och dels från hall. S förvarar samtliga papper för jordbruket i rummet samt — om än i ringa mån — honom privat tillhörigt lösöre. När det inte används är det visserligen inte låst, men dörrhandtagen är avlägsnade för att särskilt S:s minderårige son inte skall kunna bereda sig tillträde till rummet. Tillgången till detta kontorsrum har varit av stor betydelse för att driva fram jordbrukets fortlöpande ökande produktion. S har anfört att han även använder kontoret mer än vad som är vanligt i ett lantbruk av jämförligt slag. — Utredningen i målet får anses visa, att S för sin förvärvsverksamhet under beskattningsåret haft behov av arbetsrum. Vad i målet framkommit om kontorsrummets inredning, läge och användning ger emellertid icke vid handen att rummet har så utpräglad karaktär av arbetslokal att det inte kan tillika betraktas som bostadsrum. Vid sådant förhållande skall rummet medräknas vid

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58

förmånsvärdets bestämmande. Skäl att göra ändring i TN:s beslut föreligger inte.

I arbetsrummet har S placerat två fåtöljer med skinnklädsel. Dessa har kostat 3 169 kr i inköp. Fåtöljerna är avsedda för de många besök S måste ta emot i arbetsrummet. Den höga kvaliteten på möblerna har valts med tanke på att de skall kunna användas många år och att klädseln är lätt att rengöra. Med hänsyn till att länsskatterätten funnit att arbetsrummet skall anses hänförligt till S:s bostad är han emellertid inte berättigad att hänföra stolarna till inventarier i jordbruket. — Likväl skall taxeringsnämndens beslut om höjning av nettointäkten med 3 169 kr undanröjas enär yrkat värdeminskningsavdrag för inventarier inte överstiger 30 procent även efter det att avskrivningsunderlaget nedsattes med anskaffningskostnaden för fåtöljerna. S bör beakta att avskrivningsunderlaget för jordbruksinventarier skall nedsättas med 3 169 kr vid taxering som följer närmast efter det att lagakraftägande beslut föreligger i målet. — På grund av det ovan anförda är S inte berättigad till investeringsavdrag för fåtöljerna.

S överklagade hos KR i Gbg som gjorde ej ändring.

S gick därför vidare till RR, som yttrade: Gårdskontoret ingår i S:s bostadsutrymmen och ligger i omedelbar anslutning till de övriga bostadsrummen. Varken kontorets inredning eller användning som kontor utesluter att rummet kan användas som bostadsutrymme. Med hänsyn härtill bör rummet alltså såsom skett medräknas vid beräkning av bostadsförmånens värde oavsett att det användes för kontorsändamål. — På grund av denna bedömning kan anskaffningskostnaden för de två fåtöljerna som placerats i gårdskontoret inte hänföras till avskrivningsunderlaget för inventarier i jordbruket. S:s yrkande i detta avseende liksom beträffande investeringsavdrag för inköp av dessa möbler kan således inte medges. — RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 3.11; Dom 7.12.1981.)

Anm.: Se prop 1927:102, s 418; 419; prop 1928:213, s 252, 253; prop 1951:191, s 73, 87; SOU 1971:78, s 182, 183.

Inkomst av skogsbruk på utarrenderad fastighet — A- eller B-inkomst?

Besvär av M angående inkomsttaxering 1977.

M var bosatt i Kalmar, där han var anställd som verkställande direktör i träindustriföretag. M ägde tillika en större aktiepost i bolaget. Han ägde vidare tillsammans med en bror, civilingenjör och bosatt i Stockholm, en jordbruksfastighet i Emmaboda. Egendomen omfattade sammanlagt 150 ha, varav 10 ha ängs- och betesmark, 112 ha skogsmark, 0,5 ha tomt, 12,5 ha övrig mark samt 15 ha utarrenderad åkermark.

I jordbruksbilagan till självdeklarationen upptog M — utöver köpeskilling för sålt virke och andra skogseffekter vid egen avverkning, 527 kr — köpe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58

skillingen vid upplåtelse av avverkningsrätt med 200 000 kr. I deklarationen införde M sin andel av nettointäkten av jordbruksegendomen, 99 548 kr, i rutan för B-inkomst. Därutöver hade M enligt deklarationen bl a tjänsteinkomst om 67 957 kr, varav 65 100 kr härrörde från AB Kalmarlist.

TN följde deklarationen.

M anförde besvär hos LR med yrkande att inkomsten från jordbruksfastigheten skulle hänföras till A-inkomst. Till stöd för sin talan åberopade M bl a: Han hade själv skött och administrerat jordbruksfastigheten. Anledningen till avverkningen under beskattningsåret var att bolaget var i behov av kapitaltillskott på 100 000 kr för att kunna uppföra en ny fabrik sedan den gamla brunnit ner. Hela M:s andel av köpeskillingen vid upplåtelsen av avverkningsrätten, 100 00 kr, hade den 29 december 1976 betalats in till företaget.

LR lämnade M:s besvär utan bifall och anförde som skäl: Inkomsterna från jordbruksfastigheten utgörs av köpeskilling för sålt virke, 527 kr och upplåtelse av avverkningsrätt, 200 000 kr. Av nämnda inkomster belöper hälften på M. För att inkomst av jordbruksfastighet skall anses som A-inkomst krävs att den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning. Länsrätten finner emellertid att M:s arbetsinsats på jordbruksfastigheten måste betraktas som ringa. Förutsättningar att hänföra nettointäkten av jordbruksfastigheten till A-inkomst föreligger därför ej.

M överklagade hos KR och anförde bl a: Den arrendator som skött åkerbruket hade alla år gjort detta under M:s överinseende. Från jordbruksegendomen hade under årens lopp sålts skogsråvaror till dels AB Kalmar Lådfabrik, där M under åren 1950—1966 arbetat som disponent, dels Ångsågen i Skruv dels ock Skogsägarföreningen. Samtliga skogsposter hade besiktigats av M, som varje år tillsett skogsarbete och körning. Under sommarhalvåret hade M med arrendatorn gått igenom vilket område som lämpat sig att avverka under den kommande vintern. M hade besiktigat de avverkade områdena och där så erfordrats köpt in plantor och tillsett att återplantering skett samt att byggnaderna på jordbruksegendomen underhållits och reparerats i erforderlig omfattning. Han hade vidare skött all bokföring och redovisning av mervärdesskatt avseende egendomen.

KR i Jkg yttrade: Av utredningen framgår att M, som inte varit bosatt på fastigheten, utöver inkomsten från skogsbruket haft ej obetydlig inkomst av anställning. Även om M svarat för viss del av skötseln av skogsbruket kan arbetsuppgifterna inte anses ha varit av större omfattning. Med hänsyn till dessa förhållanden och till att värdet av arbetsinsatsen måste anses som ringa i förhållande till avkastningen av fastigheten får M anses ha varit verksam i förvärvskällan i blott ringa omfattning. Vid sådant förhållande kan hans inkomst av jordbruksfastigheten inte hänföras till A-inkomst. KR lämnar besvären utan bifall.

Hos RR besvärade sig M och ingav en sammanställning över inkomster och utgifter för jordbruksfastigheten avseende åren 1971—1975. Härav framgick bl a att inkomsterna för försålda skogseffekter uppgått till belopp varierande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58

mellan 8 466 och 15 301 kr samt att inkomsterna från försålda avverkningsrätter för åren 1972—1974 uppgått till 13 700 kr, 23 000 kr resp 50 000 kr.

RR yttrade: Vid bedömning av frågan i målet bör beaktas följande omständigheter, som M har åberopat eller som eljest framgår av handlingarna. M har enligt egen uppgift alltsedan han 1957 tillsammans med en släkting köpte jordbruksfastigheten haft hand om dess skogsbruk. Skogsbruket har varit en integrerad del av hans arbete. Han har genomgått skogs- och sågverksskola och har hela sitt yrkesliv arbetat med skog, skogsavverkning och trävaror. Under beskattningsåret var M anställd som verkställande direktör i en träindustri, ägd av ett aktiebolag i vilket han hade 1 500 aktier. Det framgår av M:s uppgifter att inkomsterna av jordbruket under en följd av år till helt övervägande del har kommit från skogsbruket. Bland dessa finns inkomster av försåld avverkad skog till ej obetydliga belopp.

Vid sidan av inkomsten från jordbruksfastigheten har M, som inte varit bosatt på denna, haft avsevärd inkomst av tjänst. Det oaktat får han med hänsyn till vad som upplysts om hans insatser i skogsbruket under en följd av år anses ha varit verksam med skötseln av fastigheten i ej blott ringa omfattning. Hans talan skall därför bifallas.

Med ändring av KR:s dom förklarar RR att M:s nettointäkt av fastigheten utgör A-inkomst vid taxeringen till statlig inkomstskatt 1977. (RR föredr. 17.11; dom 30.12.1981.)

Anm.: Se RÅ 1976 ref 137 och RÅ 78 1:49.

Fråga om beskattning hos mottagaren av koncernbidrag — moderbolag med övergripande koncernfunktioner

Besvär av allmänna ombudet angående förhandsbesked för bolaget X.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked:

Nämnden har förut denna dag, under § 1 i protokollet för allmänna ärenden, medgett att sökandebolaget så länge verksamheten bedrivs på angivet sätt i beskattningshänseende inte skall behandlas som förvaltningsföretag. I enlighet härmed förklarar nämnden att — så länge medgivandet består — bolagets huvudsakliga verksamhet får anses avse sådan rörelse, som enligt punkt 3 första stycket a) anv till 43 § utgör villkor för att koncernbidrag skall anses som avdragsgill omkostnad för utgivaren och skattepliktig intäkt för mottagaren.

Av bolagsordningen för sökandebolaget framgår att detta bolag har till föremål för sin verksamhet att direkt eller genom dotterbolag driva import- och exporthandel med produkter inom en rad olika industrigrenar, bedriva konsultverksamhet inom marknadsföring och produktutveckling och förmedling av export- och importaffärer samt idka därmed förenlig verksamhet. — Om

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58

denna verksamhet hade drivits av ett enda företag skulle verksamheten anses ha utgjort en förvärvskälla. — De rörelsedrivande dotter- och dotterdotterbolagens faktiska verksamhet sådana de har beskrivits i ärendet får anses kunna inordnas i den angivna verksamhetsbeskrivningen. Sökandebolaget biträder dotter- och dotterdotterbolagen med övergripande koncernfunktioner. Med hänsyn härtill får det anses föreligga ett sådant samband mellan sökandebolagets verksamhet å ena sidan och dotter- och dotterdotterbolagens verksamheter å andra sidan att en förvärvskälla skulle anses föreligga om verksamheterna bedrevs av ett enda företag. De koncernbidrag som avses i fråga 2 i ansökningen skall därför enligt punkt 3 femte stycket anv till 43 § KL redovisas som intäkt i sökandebolagets rörelsekommun. Om till följd av mottagna koncernbidrag ett rörelseöverskott skulle uppkomma för sökandebolaget, skall dock enligt bestämmelserna i 57 § 3 mom KL skälig del därav beskattas i den kommun eller de kommuner där det givande bolaget bedriver rörelse. Nämnden besvarar fråga 2 i enlighet härmed.

I besvär hos RR yrkade allmänna ombudet att fråga 2 skulle besvaras på sådant sätt att koncernbidrag som skulle lämnas av dotter- eller dotterdotterbolagen till sökandebolaget skulle anses utgöra intäkt hos bolaget av särskild förvärvskälla.

RR gjorde ej ändring i RSV:s förhandsbesked. (RR föredr. 28.10; dom 25.11.1981.)

Anm.: Se RÅ 79 1:55; RSV/FB Dt 1977:15.

Avbrott i utlandstjänstgöring innan den varat ett år

Besvär av TI angående A:s inkomsttaxering 1978.

A var under tiden den 13 maj—den 23 aug 1977 anställd hos BPA Byggproduktion Aktiebolag med tjänstgöring i Polen och under tiden den 24 okt — den 31 dec samma år anställd hos SIAB Byggen Aktiebolag med tjänstgöring i Östtyskland.

I självdeklarationen redovisade A inte någon lön från utlandsanställningarna.

TN upptog inkomsten från tjänstgöringen i Polen till beskattning.

I besvär hos LR yrkade A befrielse från skattskyldighet för denna löneinkomst och anförde därvid följande: Med BPA förelåg avtal om anställning, som skulle vara minst ett år. Jag tvingades emellertid att lämna Polen före avtalstidens slut på grund av följande omständigheter. Vid intagandet av måltid på polsk restaurang fick jag på grund av platsbrist sitta vid samma bord som 2 rumäner och 3 ungrare. Då jag efter betydlig väntan ej blev serverad beslöt jag att gå igen. Utan att ha fått in någonting anmodades jag emellertid att betala en nota á 2 000 zloty. Självfallet opponerade jag mig bestämt däremot och när serveringspersonal tog tag i mig och jag frigjorde mig råkade en del porslin på bordet krossas. Polis tillkallades och jag blev anhållen och fick sitta i en minst sagt ohygglig cell i 3 dagar innan jag fick föra min talan. En av BPA anlitad advokat med tolk biträdde jag då. Inför hotet om ett långt fängelsestraff 2—4 år, betalade jag 700 dollars i bö-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58

ter, utställda i check på ett barnsjukhus!! Dessutom 1 400 zloty för sönderslaget porslin. Till yttermera visso tvangs jag underteckna en handling enligt vilken jag förklarade mig införstådd med att denna händelse skulle återupptas till omprövning om jag framdeles kom i konflikt med polska lagar och förordningar. Efter dessa serier av enligt min mening korrumperade åtgärder mot min person förstod jag, att jag befann mig i en rättslös och farlig situation. Med full förståelse från BPAs sida lämnade jag Polen omgående den 23 aug 1977.

LR yttrade: A var under 1977 bosatt i Sverige och var därför enligt 53 § 1 mom första st a) KL skattskyldig i Sverige för all inkomst som han förvärvade här i riket eller utomlands. Enligt 54 § första st h) samma lag föreligger emellertid inte skattskyldighet för inkomst som åtnjutits under vistelse utomlands på grund av anställning där under förutsättning att anställningen och vistelsen i utlandet varat minst ett år eller enligt anställningsavtal eller på annan grund kan antas komma att vara minst ett år (den s k ettårsregeln). — Enligt RR:s dom den 7 febr. 1978 (RSV/FB Dt 1978:8) bör lagrummet förstås så, att utlandstjänstgöring skall medföra frikallelse från skattskyldighet — förutom när tjänstgöringen faktiskt varat minst ett år — när det vid tjänstgöringens början kunde antas att den skulle komma att vara minst ett år. — Utredningen i målet får anses ge vid handen, att förhållandena när A tillträdde anställningen i Polen var sådana att det kunde antas att hans tjänstgöring där skulle komma att vara minst ett år. — I ovannämnda dom från regeringsrätten har angetts att till utgångspunkt för bedömningen tagits den skattskyldiges uppgifter att tjänstgöringen utomlands avbrutits beroende på omständigheter som han inte kunnat råda över. A kan inte anses ha avbrutit tjänstgöringen i Polen på grund av omständigheter som han inte kunnat råda över. RR:s dom bör emellertid inte ges den tolkningen att detta är ett oeftergivligt villkor för att skattskyldig skall vara frikallad från skattskyldighet i nu avsedda fall. En sådan tolkning vinner inte heller stöd av förarbetena till lagrummet. LR finner att omständigheterna i samband med att A avbröt tjänstgöringen i Polen inte var sådana att de bör utgöra hinder mot tillämpning av ettårsregeln. A är därför inte skattskyldig för inkomsten under tjänstgöringen i Polen. — LR bifaller besvären.

TI överklagade med yrkande att A skulle taxeras i Sverige för den inkomst han intjänat i Polen och anförde bl a följande: Om den skattskyldige frivilligt avbrutit utlandstjänstgöringen innan ett år gått torde inkomsten inte vara undantagen från beskattning enligt 54 § första stycket h) KL. Bedömningen bör bli densamma om den skattskyldige själv försatt sig i en situation som sedan gjort det tvunget att avvbryta utlandstjänstgöringen. LR har i likhet med mig funnit att A inte kan anses ha avbrutit tjänstgöringen i Polen på grund av omständigheter som han inte kunnat råda över. Slutsatsen härav borde enligt min mening vara att den s k ettårsregeln inte är tillämplig.

KR i Gbg yttrade: Utredningen i målet får anses ge vid handen, att förhållandena när A tillträdde anställningen i Polen var sådana att det kunde antas att hans tjänstgöring där skulle komma att var minst ett år. A är därför inte skattskyldig i Sverige för den inkomst som han åtnjutit under tjänstgöringen i Polen. — KR lämnar besvären utan bifall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58

TI gick vidare till RR, som yttrade: Den i 54 § första stycket h) KL stadgade frikallelsen från skattskyldighet vid utlandstjänstgöring förutsätter enligt lagrummets lydelse att anställningen och vistelsen i utlandet antingen varat minst ett år eller också, enligt anställningsavtal eller på annan grund, kan antagas komma att vara minst ett år.

A:s tjänstgöring i Polen avbröts efter drygt tre månader. Frågan i målet gäller därför huruvida det sista ledet av den ovan angivna förutsättningen är tillämpligt.

Innebörden av lagrummet i denna del är (se RÅ 1978 1:3) att utlandstjänstgöring medför frikallelse från skattskyldighet när det vid tjänstgöringens början kunde antagas att den skulle komma att vara minst ett år. Vid en sådan prövning har frågan om orsaken till avbrottet inte någon självständig betydelse men den ingår jämte andra omständigheter som ett moment i bedömningen om fog funnits för ett sådant antagande.

A har uppgivit att han hade avtalat med sin arbetsgivare att utomlandsanställningen skulle vara minst ett år, ett förhållande som inte ifrågasatts av taxeringsintendenten, och att han haft för avsikt att stanna den avtalade tiden. Vad A uppgivit emotsägs ej av vad som framkommit om anledningen till avbrottet. Uppgiften vinner snarare visst stöd av den omständigheten att A efter avbrottet påbörjat en ny anställning utomlands. Annat förhållande har därför inte visats föreligga än att hans arbete där skulle komma att vara minst ett år.

På grund av det anförda lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 17.11; dom 10.12.1981.)

Anm.: Se RÅ 78 1:3.

Fråga om eftertaxering och skattetillägg

Besvär av T angående eftertaxering för 1975 samt skattetillägg.

Hos länsrätten yrkade TI att T skulle eftertaxeras för år 1975 för 2 177 kr och påföras skattetillägg på eftertaxerat belopp. Beloppet utgjorde utdelning i bolaget S:s konkurs och avsåg en av T i konkursen bevakad lönefordran. Till stöd för yrkandet åberopade TI den utredning, som låg till grund för en av honom hos länsrätten tidigare gjord framställning om eftertaxering av T för år 1974 för nämnda belopp. Detta yrkande hade emellertid inte bifallits av länsrätten med motivering att förutsättningar saknades för eftertaxering för 1974, enär utbetalningen från konkursboet bokförts hos postgirot år 1974. — Av den ovannämnda utredningen framgick följande. En av TI från konkursförvaltaren infordrad fotokopia av den verkställda postgiroutbetalningen utvisade, att postgirokontoret den 24 jan 1974 bokfört en utbetalning om 2 177 kr 35 öre från visst postgirokonto till T under adress i Västra Frölunda. Postgirokontoret hade på TI:s förfrågan uppgivit, att utbetalningskortet inte fanns upptaget i postgirots längder över outlösta belopp och att alla verifikationer

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58

för den aktuella tiden var makulerade. Sådan makulering skedde redan efter två år från bokföringsdagen. Utbetalningskortets mottagardel fanns således inte bevarad. — I erinringar med anledning av TI:s framställning om eftertaxering för 1974 hade T bestritt yrkandet och uppgivit, att han flyttat från Västra Frölunda till Hisings Backa, den 25 juli 1973.

T bereddes tillfälle att yttra sig över TI:s framställning om eftertaxering för år 1975 men lät sig inte avhöra.

LR biföll TI:s yrkande om eftertaxering för år 1975 och påförde T skattetillägg. Som skäl anförde LR: Av handlingarna i förevarande mål och KR:s i Gbg mål nr 4817—1979 framgår att bolaget S per postgiro utbetalt 2 177 kr till T. Utbetalningen, som bokförts hos postgirokontoret den 24 jan 1974, finns inte upptagen i postgirots längder över outlösta belopp. Med beaktande av vad sålunda förekommit får anses att TI visat att ifrågavarande löneutbetalning kommit T tillgodo under år 1974. Förutsättningar att eftertaxeringsvis beskatta T för inkomsten föreligger. — Genom sin underlåtenhet att redovisa ifrågavarande inkomst i sin deklaration har T lämnat sådan oriktig uppgift som skall föranleda skattetillägg. Skäl för eftergift av avgiften har inte visats föreligga.

I besvär yrkade T att LR:s dom skulle undanröjas och anförde till stöd för sin talan: TI hade inte förmått visa att den ifrågavarande löneutbetalningen kommit T till godo. Han hade inte vetat att det skulle bli utdelning i konkursen. Det kunde mycket väl förhålla sig så att avin efter T:s flyttning omhändertagits av en oärlig person, som utkvitterat beloppet.

KR i Gbg: ej ändring.

T gick vidare till RR.

RR yttrade: T har den 11 jan 1973 i bolaget S:s konkurs bevakat en lönefordran på 11 575 kr. Förslag till utdelning i konkursen har lagts fram den 20 nov 1973, och den 24 jan 1974 har på postgirokontoret bokförts en utbetalning från konkursboet till T på 2 177 kr 35 öre. Detta belopp, som uppenbarligen avser T:s bevakade lönefordran, får anses ha varit under beskattningsåret 1974 tillgängligt för lyftning och T har därför, oavsett om han mottagit beloppet, varit skattskyldig för detsamma. Genom att inte ta upp beloppet i sin självdeklaration 1975 har T lämnat oriktig uppgift. Förutsättningar för att eftertaxera honom för inkomsten i fråga har därför förelegat.

T:s påstående att han inte mottagit beloppet kan ej lämnas utan avseende. Med hänsyn härtill och omständigheterna i övrigt bör skattetillägg undanröjas. (RR föredr. 3.11; dom 7.12.81)

Två ledamöter av RR (Hilding och Widmark) var av skiljaktig mening och anförde: I målet är ostridigt att T i jan 1973 brevledes krävde en tidigare arbetsgivare på ett förfallet lönebelopp om 11 575 kr, att han därvid uppgav sin såvarande bostadsadress i Västra Frölunda, att T i arbetsgivarens konkurs fått 2 177 kr i utdelning på sin fordran samt att konkursboets utbetalningskort, avseende detta belopp och adresserat till T:s bostad i Västra Frölunda, bokförts hos postgirot den 24 jan 1974. Sedan T begärt att få se utbetalningskortets mottagardel, har postgirot på TI:s för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58

frågan upplyst att utbetalningskortet inte är upptaget i postgirots längder över outlösta belopp men att alla verifikationer hos postgirot för den aktuella tiden är makulerade. Det har inte gjorts gällande i målet att T under 1974 eller dessförinnan skulle ha fått kännedom om det honom tillkommande beloppet i konkursen på annat sätt än genom mottagande av utbetalningskortet.

T, som redan vid ifrågasatt eftertaxering för 1974 från början bestritt att han erhållit beloppet i fråga, har påpekat att han i juli 1973 flyttade från Västra Frölunda till Hisings-Backa samt att den av honom begärda tiden för eftersändning av hans post, tre månader, hade löpt ut när utbetalningskortet sändes till hans tidigare bostad i Västra Frölunda. Han visste inte att det blev utdelning i konkursen, varför han inte hade någon anledning att fråga efter beloppet på posten. T menar att någon annan person kan ha tagit utbetalningskortet.

Det måste anses att såväl T som TI har uttömt sina möjligheter att skaffa fram underlag till stöd för sin ståndpunkt. Bedömningen i målet måste därför grundas på den bevisskyldighet som åligger parterna. Det är då att märka att det i princip åligger TI att styrka sitt påstående om att skattskyldig borde ha uppgett högre inkomst än vad denne deklarerat. För eftertaxering fordras att ett sådant påstående visas ha en hög grad av sannolikhet. Åtskilligt i målet utgör stöd för TI:s yrkande. Frågan är emellertid om detta utgör tillräcklig grund för eftertaxering, särskilt mot bakgrunden av vad T uppgett om att han flyttat till annan ort i juli 1973 och att den begärda eftersändningstiden endast varit tre månader. Upplysningar saknas i målet som kan ligga till grund för bedömning av vilken vikt som skall läggas vid den omständigheten att utbetalningskortet inte är upptaget i postgirots längder över outlösta belopp.

Vid en samlad bedömning finner vi det inte med tillräcklig grad av sannolikhet visat, att T under år 1974 mottagit det eftertaxerade beloppet och därför, eller av annan anledning, varit skyldig att upptaga det i sin självdeklaration 1975. Han kan följaktligen inte påföras beloppet genom eftertaxering för sistnämnda år. Vi undanröjer därför de överklagade eftertaxeringarna.

Anm.: Se även RÅ80 1:56.

Fråga om oljeparti som förvärvats i säljarens oljecistern kan anses ha utgjort lager i köparens rörelse

Besvär av oljebolaget C angående inkomsttaxering 1977.

Oljebolaget C köpte enligt en den 15 sept 1976 dagtecknad faktura 400 kubikmeter eldningsolja 1 för 194 000 kr av bolaget D, som hade oljelager i cisternutrymmen i Ryahamnen i Göteborg. Bolaget avhämtade oljan först efter utgången av bolagets räkenskapsår den 30 sept 1976. Någon åtgärd för att dessförinnan i cisternutrymmena särskilt avskilja olja för bolagets räkning företogs ej. — Bolagets omsättning uppgick till i runt tal 1,373 milj kr.

TN vägrade bolaget avdrag för nedskrivning av oljepartiet men LSR ansåg oljan utgöra lager för bolaget den 30 sept 1976 och medgav därför avdrag för nedskrivningen (LSR:s ordförande var skiljaktlig).

I besvär över LSR:s beslut yrkade TI att bolaget skulle vägras den ifrågakomna nedskrivningen. Till stöd för yrkandet anförde han bl a: Lagret utgjordes av eldningsolja, förvarad i en av säljaren ägd oljetank. Till varulager, som fick nedskrivas enligt huvudreglen i anv till 41 § punkt 1 femte stycket KL, räknades endast varupartier, vilka senast på balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje men för köparens räkning eller varor, som senast på balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. Ingen av nämnda tre förutsättningar var uppfyllda i detta fall. Bolaget hade inte visat att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58

äganderätten till oljan gått över till bolaget i och med utfärdandet av fakturan.

Bolaget bestred bifall till besvären och anförde bl a: Enligt bolagets mening är ifrågavarande köp fullgjort enligt vad som är vanligt i oljebranschen. Särskilt bör då beaktas de bestämmelser som gäller på grund av varans särskilda beskaffenhet och det i branschen speciellt utvecklade lagringsförfarandet. Samlagring godkänns i dag när det gäller beredskapslagring av olja och det torde ur taxeringssynpunkt inte göra någon skillnad om det rör sig om kommersiellt lager eller beredskapslager.

KR i Gbg yttrade: Av utredningen i målet framgår att oljepartiet vid beskattningsårets utgång icke blivit av bolaget omhändertaget på sådant sätt att partiet kan anses ha ingått i bolagets varulager. Bolaget är därför ej berättigat till nedskrivning av varulagret.

RR — där bolaget fullföljde sin talan — gjorde ej ändring i KR:s dom. (RR föredr. 28.10; dom 18.11.1981.)

Anm.: Se RÅ 1966 not 1409 och 1979 not Aa 66. Se även prop 1945:377, s 41—42, BeU 1945:64; s 12—15; SOU 1977:86, s 485—487; prop 1978/79:210, s 100; SkU 1978/79:57, s 92—93; KGA Sandström, Om beskattning av inkomst av rörelse, 1951, s 124—126.

Återbetalning under taxeringsprocess av lån som tagits i strid med ABL

Besvär av TI angående L:s inkomsttaxering 1977.

L överlät den 1 januari 1976 sin skogsentreprenadrörelse till Skogsentreprenader AB. Genom överlåtelsekontraktet övertog bolaget vissa L:s oguldna skatter mot att bolaget erhöll motsvarande fordran på L. Enligt bolagets årsredovisning 1976 hade under året uppkommit en fordran på L om 99 101 kr. Bolagets 500 aktier var fördelade med 300 på L, 160 på hans hustru och 20 på vartdera av två barn.

TN beskattade L för 99 101 kr såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet under hänsvisning till RSV:s anvisningar RSV Dt 1976:35 angående beskattning av s k förbjudna lån.

I besvär hos LSR yrkade L att beloppet ej skulle beskattas eftersom återbetalning skett. LSR yttrade: L har anfört att återbetalning skett successivt under året, att ett sammanlagt kvitto bokförts den 30 juni 1977 och att återbetalning har skett under åren 1976 och 1977 intill dess beloppet var erlagt till bolaget. L har vidare uppgivit att transaktionerna resulterat i att summan i sin helhet avskrevs per den 30 juni 1977 varför kontot nu är utjämnat. På grund av vad L själv uppgivit angående återbetalningarna får det anses osäkert på vilket sätt och vid vilka tillfällen L:s skuld till bolaget nedbringats. — På grund härav och med hänvisning till RSV:s anvisningar (RSV Dt 1976:35) lämnar LSR besvären utan bifall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58

L överklagade hos KR och uppgav att han den 29 dec 1979 inbetalat det ifrågavarande beloppet till bolaget men gjorde av skäl, som här inte är av intresse, gällande att han inte lånat medlen av bolaget.

KR i Sundsvall yttrade: L, som är att anse som företagsledare i L:s Skogsentreprenader AB, har under beskattningsåret uttagit beloppet som en fordran på L. Den 27 dec 1979 har han återbetalat ifrågavarande belopp. Återbetalningen har således skett inom fem år från taxeringsårets utgång och därmed inom den för besvär i särskild ordning stadgade tiden. Vid sådant förhållande skall L inte beskattas för beloppet 99 101 kr. Däremot skall enligt 35 § 1:a mom fjärde stycket KL sedvanlig ränta beräknad på genomsnittet av lånebeloppet vid 1976 års ingång resp utgång hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för L. Denna ränta kan beräknas till (8% x99 101:2 =) 3 964 kr.

I besvär hos RR yrkade TI att L skulle beskattas för lånet om 99 101 kr. Han anförde bl a: KR hade i sin dom angett, att L återbetalat lånet inom fem år från taxeringsårets utgång och därmed inom den för besvär i särskild ordning stadgade tiden. Av departementschefens uttalande i prop 1975/76:79 framgick inte helt klart om han ansett att 100 § TL medgav extraordinär besvärsrätt beträffande återbetalade lån och att någon ytterligare besvärsmöjlighet därför inte behövde anges, eller om han ansett att något behov av att få dylika besvär prövade i extraordinär ordning över huvud taget inte förelåg.

RR lämnade besvären utan bifall och yttrade: I målet är ostridigt att L den 27 dec 1979 återbetalat det belopp om 99 101 kr som motsvarade uttag ur bolaget under år 1976 och som i bolagets ursprungliga årsredovisning upptagits som en fordran på L. L har alltså själv förfarit så som om fråga varit om ett lån från bolaget. Övriga omständigheter ger inte anledning att bedöma uttaget som annat än lån.

Frågan är nu om denna återbetalning skett inom sådan tid att L inte skall taxeras för beloppet. Härvid kan till en början ett uttalande av föredragande statsrådet i prop 1975/76:79 om att behov saknades av en särskild regel om extraordinär besvärsrätt inte tolkas annorlunda än att en av företagsskatteberedningen föreslagen regel härom var obehövlig. Såsom regeln om skattskyldighet för otillåtna lån utformats i 35 § 1 a mom sjätte stycket KL bör — såsom också RSV uttalat i sina anvisningar RSV Dt 1976:35 — lån inte föranleda någon beskattning, om lånet återbetalas före utgången av den tid som gäller för prövning av den taxering vid vilket lånet tagits eller skulle ha tagits till beskattning. Härvid gäller sedvanliga regler om besvär i ordinarie och — om grund härför föreligger — i extra ordinarie ordning.

I förevarande mål har L betalat tillbaka lånet vid tidpunkt, då taxeringen vid vilken lånet tagits til beskattning alltjämt var föremål för prövning i detta hänseende. Hans talerätt stod alltså alltjämt öppen. Han skall därför ej be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58

skattas för lånet i vidare mån än som skett genom KR:s dom för ränta. (RR föredr. 17.11; dom 30.12.1981.)

En ledamot av RR (Ericsson) tillade: Genom ändring år 1973 i dåvarande ABL (1944:705) infördes en ny bestämmelse, 75 a §, enligt vilken aktieägare, styrelseledamot och verkställande direktör eller dessa närstående personer i princip förbjöds att låna pengar från bolaget. I samband med införandet av låneförbudet diskuterades om olagliga lån skule anses utgöra skattepliktig inkomst eller ej. I prop 1973:93 uttalades att en lagstridig lånehandling vore att betrakta som förtäckt lön eller förtäckt utdelning och skulle bli föremål för beskattning. Lagutskottet (LU 1973:19) lämnade uttalandet utan erinran. I 12 kap 7 § nya ABL (1975:1385) upptogs en bestämmelse med i huvudsak samma innehåll som 75 a §. Vid denna lags tillkomst intog föredragande statsrådet samma ståndpunkt som den år 1973, men efter lagrådets yttrande över lagförslaget anmärkte han att yttrandet kunde bidra till osäkerhet hur lagstridiga låneutbetalningar skulle behandlas i taxeringssammanhang (prop 1975:103). Föredraganden sade sig dock ha erfarit att frågan tagits upp till behandling inom företagsskatteberedningen.

Vid behandlingen av motioner om skatteundandraganden genom fåmansbolag år 1973 hänvisade skatteutskottet (SKU 21) till företagsskatteberedningens pågående arbete. Beredningen tolkade utskottets uttalande så, att det önskade en snar lösning, och behandlade därför frågan med förtur. I betänkande Fåmansbolag (SOU 1975:54) föreslog beredningen i den nu aktuella frågan följande.

Lån som tagits i strid mot bestämmelserna i ABL skulle anses utgöra skattepliktig inkomst för låntagaren. En regel härom föreslogs som ett tillägg till anvisningarna till 19 § KL (1928:370). Om överträdelsen framstod som ursäktlig, borde dock skattskyldig, som visade att lånet hade återbetalats, ha rätt att anföra besvär i särskild ordning. I sistnämnda hänseende föreslog beredningen en ny punkt i 100 § första stycket TL (1956:623) av innehåll att den skattskyldige fick anföra besvär i särskild ordning, om han återbetalat sådant lån för vilken han i enlighet med till 19 § KL hade taxerats. Andra stycket av 100 § utökades med en föreskrift att besvärstalan fick tas upp till prövning endast om det framstod som ursäktligt att den skattskyldige överträtt låneförbudsbestämmelserna.

I prop 1975/76:79 var föredragande statsrådet ense med beredningen att skattskyldighet för inkomst borde föreligga. Han föreslog för sin del att intäkten skulle hänföras till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Han anförde vidare att om lånet återbetalats under den tid besvärsmöjligheten för den skattskyldige stod öppen, borde denne slippa taxeras för lånet. Återbetalningen borde således beaktas ”intill dess den skattskyldiges besvärsrätt gått till ända”. Något behov av en särskild ordning förelåg däremot inte. Skatteutskottet (SKU 1975/76:28) gjorde i anledning av motion ett uttalande att om en låntagare, som först efter taxeringsmyndigheternas ingripande insåg att låneförbudet överträtts, omedelbart återbetalade lånet, torde någon höjning av beskattningen inte bli aktuell.

I 35 § 1 a mom sjätte stycket KL infördes sålunda bl a en bestämmelse om att lån som lämnats i strid mot 12 kap 7 § ABL utgjorde, till den del återbetalning icke skett, intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Bestämmelsen skulle tillämpas första gången på beskattningsår för vilken taxering i första instans skedde år 1977. Intill dess nya ABL trädde i kraft, vilket skedde den 1 jan 1977, skulle i stället 75 a § gamla lagen äga tillämpning.

Anm.: Se prop 1973:93, s 95; LU 1973:19, s 55; prop 1975:103, s 772, 794; SkU 1973:21, s 8; SOU 1975:54, s 150; prop 1975/76:79, s 92; SkU 1975/76:28, s 43; RSV Dt 1976:35; Grosskopf, Handledning för beskattning av fåmansföretag, 3 uppl, s 67.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:58