

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Skattskyldighet för pension till utomlands bosatt sjökaptän som varit anställd på svenskt fartyg**

Besvär av K angående inkomsttaxering och eftertaxering för 1976.

K, som var bosatt i Argentina sedan 1935, avgick med pension från tjänst som sjökaptän hos svenskt rederi den 1 dec 1972. Enligt kontrolluppgifter uppbar han under 1975 dels pension om 2 055 kr från Handelsflottans pensionsanstalt och dels pension om 58 995 kr från Sjöbefälens Pensionskassa.

I avsaknad av självdeklaration upptog TN enligt skön 58 895 kr till beskattning.

K överklagade taxeringen hos LSR.

TI bestred bifall till besvären och anförde följande. Enligt såväl intern svensk skatterätt, som enligt gällande avtal mellan Sverige och Argentina, artikel XI § 2, ägde Sverige rätt beskatta här ifrågavarande pension. På ovan angivna grunder skulle även inkomsten från Handelsflottans pensionsanstalt, 2 055 kr, tas till beskattning i Sverige, varför TI hemställde att K skulle påföras eftertaxering för detta belopp.

LSR lämnade de av K anförda besvären utan bifall samt fann vidare förutsättningar för eftertaxering föreligga och beslöt med bifall till TI:s framställning åsätta K eftertaxering i det för riket gemensamma distriktet på sätt TI yrkat.

K besvärade sig hos KR och anförde bl a att han under sitt verksamma liv till sjöss nästan uteslutande varit sysselsatt i utomeuropeisk fart och att han endast vid två tillfällen hade angjort svensk hamn.

TI genmälde: K, som huvudsakligen haft sin verksamhet på främmande vatten, hade varit inskriven på svenskt sjömanshus i Sverige under tiden den 3 maj 1929—den 31 dec 1972. Han fick med hänsyn därtill anses ha haft sitt skatterättsliga hemvist i Sverige. Då K:s tidigare verksamhet huvudsakligen fick anses ha utövats här i riket, ägde Sverige enligt bestämmelserna i punkt 2 anv till 53 § KL beskatta honom för den pension han uppburit.

KR i Sthlm: ej ändring.

K gick vidare till RR, som yttrade: Enligt punkt 2 andra stycket anv till 53 § KL skall pension eller förmån på grund av förutvarande tjänst, som utgår härifrån till sådan person, som icke är bosatt eller stadigvarande vis-

tas i Sverige beskattas i Sverige, om den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här.

K uppbar under 1975 på grund av förutvarande tjänst i svenska handelsflottan dels pension om 2 055 kr från handelsflottans pensionsanstalt och dels pension om 58 995 kr från sjöbefällets pensionskassa.

I målet är utrett att K år 1935 avflyttat från Sverige, att han efter att ha ingått äktenskap i Argentina bosatt sig där samt att han därefter under sin yrkesverksamma tid varit anställd hos svenskt rederi och tjänstgjort på svenskt fartyg huvudsakligen i utomeuropeisk trafik. Med hänsyn härtill kan K:s tidigare verksamhet ej anses ha huvudsakligen utövats här i riket.

På grund av det anförda undanröjer RR, med ändring av LSR:s beslut och KR:s dom, K:s inkomsttaxering 1976 och eftertaxering för inkomst för samma år. (RR föredr 17.2; dom 2.4.1982.)

En ledamot av RR ansåg att K fick anses ha utövat sin verksamhet i Sverige, oaktat att han så gott som uteslutande tjänstgjort i utrikes sjöfart, varför pensionerna borde beskattas i Sverige.

En annan ledamot som ingick i RR:s majoritet anförde med hänvisning till 53 §:s förarbeten bl a: Det måste emellertid antas, att den allmänna regeln om när verksamhet skall anses utövad här i riket avsågs äga tillämpning även på fartygsanställda och att därvid inte all tjänstgöring på svenskt fartyg utomlands skulle anses såsom verksamhet här i riket. För riktigheten av detta antagande talar att enligt uttalande i promemorian själva utgångspunkten för regleringen var att det måste anses obilligt att sådana personer som har sin verksamhet förlagd utom riket men uppbär lön därför från Sverige, t ex i allmän tjänst anställda personer med verksamhet utomlands och missionärer, skall här i riket betala kommunalskatt. — I promemorian konstaterades vidare att skäl inte heller fanns att beskatta dessa personer statligt i Sverige.

Enligt ett utslag under 1949 (RÅ 1949 Fi 1372) fann RR den sjökapten som förevarande mål gäller inte vara skattskyldig för sin inkomst av tjänst på svenska fartyg som gick i trafik mellan Nord- och Sydamerika. Även i ett annat rättsfall samma år (RÅ 1949 ref 28) ansåg RR att en anställd på svenskt fartyg inte var skattskyldig i Sverige för sin inkomst av tjänst. Målet gällde en svensk som hade bosatt sig i Panama under 1939. Han hade anställning hos ett svenskt rederi såsom purser med uppgift att möta rederiets fartyg i Panama och medfölja till Chile samt därifrån återvända till Panama antingen med annat fartyg eller på annat sätt. Han vistades oavbrutet utom riket till 1943. RR åberopade i sin motivering att mannen var bosatt å utrikes ort och inte utövat verksamhet i Sverige. I ytterligare två rättsfall (RÅ 1963 Fi 252 och RÅ 1964 Fi 1568) har regeringsrätten ansett person, som var anställd på svenskt fartyg i utrikes fart, inte skattskyldig för sin inkomst av tjänst. Utslagen motiverades med att den anställda under beskattningsåret (1956 resp 1955) var bosatt utomlands och inte hade utövat verksamhet i Sverige.

Av rättsfallen framgår att en på svenskt fartyg anställd, utomlands bosatt person är skattskyldig i Sverige för inkomst av sin tjänst endast om tjänstgöringen under någon del av beskattningsåret har varit förlagd till svenskt territorium.

Efter den 1 jan 1959, då förordningen (1958:295) om sjömansskatt trädde i kraft, har även tjänstgöring på fartyg under sådana förhållanden som anges i rättsfallen medfört skattskyldighet i Sverige för inkomst av tjänst. Någon ändring i bestämmelserna om skattskyldighet för pension till utomlands bosatt sjöman har emellertid inte företagits i samband därmed.

*Anm: Se utom ovannämnda rättsfall även SOU 1924:53, s 444; prop 1927:102, s 254 f, bil 3 s 54; SOU 1966:59, s 80 f, KGA Sandström, Om skattskyldighet för inkomst enligt svensk rätt, s 48—55, 178—179, 187.*

### Förbättringskostnader för bostad i samägd fastighet

Besvär av TI angående eftertaxering av N för 1976.

N förvärvade år 1971 tillsammans med en annan person en villafastighet för 48 000 kr. Genom köpekontrakt den 30 nov 1975 sålde de fastigheten för 120 000 kr.

I sin självdeklaration redovisade N inte fastighetsförsäljningen.

TN taxerade inte N för realisationsvinst.

TI yrkade hos LSR att N skulle eftertaxeras för en skattepliktig realisationsvinst om 11 174 kr framräknad enligt följande:

Intäkt .....	120 000 kr
Avdrag .....	1971 $48\,000 \times 1,37 = 65\,760$
	1973 $6\,960 \times 1,21 = 8\,421$
Fast belopp 1971—1975 .....	= 15 000
Övriga kostnader .....	$240 + 300 + 480 = 1\,020$
	<u>90 201 kr</u>
	29 799 kr
75 procent därav .....	22 349
1/2 därav .....	11 174

LSR yttrade: I målet föreliggande utredning får bedömas ge stöd för bifall till framställningen. Till följd härav påföres N eftertaxering för taxeringsåret 1976 för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (B-inkomst) och efter vidtagna ändringar avseende intäkt och garantibelopp för fastigheten i enlighet med TI:s förslag på sätt nedan anges (beloppen här uteslutna).

N överklagade hos KR med yrkande att hans andel av skattepliktig realisationsvinst vid fastighetsförsäljningen skulle nedsättas till 7 600 kr. Han hävdade till stöd för sin talan att vad han erlagt i förbättringskostnader skulle räknas enbart honom till godo och avräknas från hans vinst vid försäljningen. Den skattepliktiga realisationsvinsten skulle därför enligt N beräknas enligt följande:

Intäkt vid försäljning 1975 ( $1/2 \times 120\,000 =$ ) .....	60 000
<i>Avgår:</i>	
Förvärvspris 1971 ( $1/2 \times 48\,000 =$ ) $24\,000 \times 1,37$ .....	32 880
Förbättringskostnad 1973 $6\,960 \times 1,21$ .....	8 421
Fast belopp 1971—1975 $5 \times 3\,000 = 15\,000$ , hälften därav .....	7 500
Övriga kostnader .....	<u>1 020</u>
	49 820
	vinst
	10 180
	75 procent därav
	7 635

KR i Gbg yttrade: Det är ostridigt att N ägt hälften av den i sin helhet avyttrade bebyggda fastigheten. På nämnda fastighet har N låtit renovera och förbättra den lägenhet om 3 rum och kök som han bebott. Han har låtit byta ut samtliga köksskåp, installerat ny spis med fläkt och målat köket. Vidare har kallvattenrör bytts ut från lägenheten till utvändigt anslutning,

badrumsväggarna klätts med laminatskivor samt nytt badkar, tvättställ och toalettskål satts in. Den andre delägaren i fastigheten har inte utfört sådan renovering eller förbättring som bidragit till att höja fastighetens standard.

Vid beräkning av den realisationsvinst som har uppkommit vid försäljningen får enligt punkt 1 i anv till 36 § KL avdrag ske för alla omkostnader för förvärvet av fastigheten och för avyttringen av denna samt för vad som nedlagts på förbättringar av fastigheten. Anledning saknas att vid tillämpningen av detta stadgande frångå den inom skattelagstiftningen gällande huvudregeln att envar skattskyldig vid beräkning av inkomsten i varje förvärvskälla får tillgodoräkna sig hela den kostnad han eller hon har haft för intäkternas förvärvande och bibehållande. N är därför ensam berättigad till avdrag för den förbättringskostnad som han har lagt ner i fastigheten.

Av utredningen i målet framgår inte annat än att det som övriga kostnader rubricerade avdraget på 1 020 kr avser för fastighetsägarna gemensamma kostnader, varför N endast äger dra av halva beloppet.

Realisationsvinsten uppgår vid sådant förhållande till (75 procent av 60 000 — 32 880 — 8 421 — 7 500 — 510 =) 8 016 kr. Härifrån skall, på sätt LSR har gjort, för korrigerings av intäkt och garantibelopp för fastighet dras, vid eftertaxeringen till statlig inkomstskatt 71 kr och vid eftertaxeringen till kommunal inkomstskatt 142 kr.

En ledamot av KR förklarade att de av N bekostade arbetena är att hänföra till byggnaden i dess helhet och inte enbart till N:s andel. Han kan därför inte ensam få tillgodoräkna sig avdrag för kostnaderna, varför besvären bör lämnas utan bifall.

Hos RR anförde TI besvär och yrkade att N skulle beskattas för hälften av den vinst som uppkommer vid vinstberäkning för hela fastigheten eller för 11 174 kr.

RR gjorde ej ändring i dom. (RR föredr 23.3; dom 6.5.1982.)

*Anm: Se RÅ 1966 ref 54 och 1976 ref 20 (Skattenytt 1967 s 326 och 1976 s 501) samt RÅ 78 1:68 och 1:86.*

#### **Avgift till servicebolag inom branschen**

Besvär av TI angående O W Aktiebolags inkomsttaxering 1975.

I sin självdeklaration yrkade bolaget avdrag med 950 kr för avgift till Optotek Service Aktiebolag.

TN vägrade avdraget.

Klagandebolaget anförde besvär hos LR med yrkande att avdraget skulle medges. Bolaget anförde bl a Sveriges Leg Optikers Riksförbund ägde Optotek Service AB. Detta bolag höll medlemmarna med service av aktuella branschinformationer, prislister, diverse redovisningsmaterial m m, en service som medlemmarna var i direkt behov av och som således var en ren kostnad för rörelsen.

TI yttrade: Enligt uttrycklig bestämmelse i första stycket av anvisningspunkten 1 till 20 § i KL räknades avgifter till föreningar av olika slag, bl a branschsammanlutningar såsom privata levnadskostnader för vilka avdrag inte medgavs vid taxeringen. Branschorganisationerna hade sökt lösa avdragsfrågan genom att inrätta s k servicebolag som fakturerade medlemmarna för utförda tjänster. En förutsättning för att avdrag skulle erhållas för avgifter till sådant servicebolag var att avgifterna gjorts beroende av den enskilda medlemmens utnyttjande av bolagets service. Utgick avgiften oberoende av utnyttjandet borde den jämföras med vanlig medlemsavgift och sålunda inte få dras av vid taxeringen. TI hänvisade till rättsfallet RKK 1974 K 1:4, enligt vilket en advokat vid beräkning av inkomst av advokatrörelse vägrats avdrag för avgift till Sveriges Advokaters Service AB. Av handlingarna framgick att avgiften till Optotek Service AB hade samma allmänna karaktär som avgiften i det återopade rättsfallet. TI kunde vid detta förhållande inte tillstyrka någon ändring av TN:s beslut utan hemställde om avslag på besvären.

LR yttrade: Bolaget har till servicebolaget enligt fakturor erlagt 1 000 kr, varav 50 kr betecknas som medlemsavgift och 950 kr som serviceavgift. Emellertid kan utläsas av fakturorna, att serviceavgiften utgått med fast belopp och således ej beroende av den omfattning i vilket bolaget tagit servicebolagets tjänster i anspråk. På grund härav är hela beloppet 1 000 kr att anse som medlemsavgift och kan följaktligen avdrag ej medges fast avgiften föranletts av bolagets förvärvsverksamhet. — LR lämnar besvären utan bifall.

Bolaget fullföljde sin talan hos KR i Gbg, som yttrade: Avdrag medges inte för medlemsavgift i en branschorganisation. I målet är dock upplyst att den serviceverksamhet, som tillhandahålls medlemmarna, brutits ut från Sveriges Legitimerade Optikers Riksförbund och överförs till ett för ändamålet bildat särskilt bolag — Optotek Service AB. Den avgift som servicebolaget upptagit från medlemmarna i förbundet avser i huvudsak sådana tjänster som om de ombesörjts av medlem varit avdragsgilla som omkostnader i hans rörelse. Avgifterna utgör intäkter i servicebolagets rörelse. På grund av dessa omständigheter bör den avgift bolaget betalat till servicebolaget vara avdragsgill i rörelsen.

I besvär hos RR yrkade TI att LR:s dom skulle fastställas.

RR yttrade: Optotek Service Aktiebolag driver rörelse avseende service åt företag inom optikerbranschen. Av utredningen framgår att serviceverksamheten, som innefattar information, biträde med fortbildning av personal, rådgivning i marknadsfrågor, hjälp vid kalkylarbeten m m, huvudsakligen är av sådant slag att ersättningen härför får anses utgöra driftkostnad i klagandebolagets rörelse. Vid angivna förhållanden har sistnämnda bolag

rätt till avdrag för den utgivna serviceavgiften 950 kr. (RR föredr 21.4; dom 17.5.1982.)

*Anm: Se Tidskrift för Sveriges Advokatsamfund 1976, s 85—86; Skattenytt 1981, s 395—403 (Bylin).*

### **Skadestånd vid återgång av fastighetsköp — avdragsgill omkostnad?**

Besvär av A angående inkomsttaxering 1979.

Herbert A förvärvade enligt köpekontrakt den 23 jan 1978 Stora Håven 1:1 m fl fastigheter i Tidaholm. Förvärvstillstånd meddelades av lantbruksnämnden och tillträde ägde rum den 14 mars 1978. Den 10 april 1976 träffades mellan säljaren och köparen överenskommelse om att köpet skulle återgå, därvid A förband sig att utge skadestånd till säljaren med 300 000 kr.

I allmän självdeklaration redovisade A realisationsvinst p g a försäljning av annan fastighet belägen i hemortskommunen (Tibro) med 1 859 043 kr. Från denna vinst gjorde han vid den statliga taxeringen avdrag med 300 000 kr, avseende realisationsförlust vid återgång av köpet av Stora Håven 1:1 m fl fastigheter. Vid beräkning av realisationsförlusten hade A som kostnad för förvärvet upptagit det avtalade priset vid hans köp av fastigheterna med tillägg av skadeståndet 300 000 kr.

TN fann skadeståndet utgöra ej avdragsgill kapitalförlust.

A klagade hos LR, varvid han uppgav realisationsförlusten till 296 314 kr.

LR yttrade, såvitt nu är i fråga: Enligt 4 kap 1 § jordabalken slutes köp av fast egendom genom upprättande av köpehandling som underskrives av säljaren och köparen. Handlingen skall upptaga köpeskillingen och innehålla förklaring av säljaren att egendom överlåtes på köparen. Köp som icke uppfyller dessa föreskrifter är ogiltigt. — Den skriftliga överenskommelsen om återgång av köpet utgör inte sådan i 4 kap 1 § jordabalken föreskriven giltig köpehandling. Även om överenskommelsen medför vissa rättsverkningar finner länsrätten densamma inte utgöra avtal om avyttring av fast egendom. Skäl att medge avdraget för realisationsförlust föreligger därför inte. — Såsom taxeringsintendenten anför kan utgivet skadestånd inte hänföras till någon A:s förvärvskälla. A får därför genom utgivandet av skadeståndet anses ha åsamkats kapitalförlust. Sådan förlust är icke avdragsgill enligt 20 § KL (jämför punkt 10 av anv till 29 § KL).

KR i Gbg: ej ändring.

A fullföljde sin talan hos RR, som yttrade: I den självdeklaration som A har fogat till sina besvär hos länsrätten har han redovisat annulleringen av sitt köp av Stora Håven 1:1 m fl fastigheter i Tidaholm — vilken annullering skett på hans begäran — på blankett för avyttring av fastighet. A har

därvid som försäljningspris upptagit köpesumman vid sitt förvärv av fastigheterna och som förvärvspris angett denna köpesumma med tillägg av det skadestånd om 300 000 kr som han har utgett vid hävning av köpet. Efter avräkning av åtnjutna värdeminskingsavdrag utvisar avyttringen enligt deklarationen en förlust av 296 314 kr. A yrkar att detta belopp skall dras av från realisationsvinsten vid hans försäljning av fastighet i Tibro. Det skadestånd, som A i egenskap av köpare har åtagit sig att utge till säljaren, kan inte anses utgöra någon i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet avdragsgill omkostnad. På grund härav och då skadeståndet ej heller är avdragsgillt i annan förvärvskälla lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr 23.3; dom 13.4.1982.)

*Anm: Se RÅ 1932 not 701; 1953 not 895; 1959 not 803; 1963 ref 36; 1964 not 18; RÅ79 1:53. Se vidare Skattenytt 1962 s 385; (Hermansson), Skattenytt 1968, s 153—177 (KGA Sandström), Geijer m fl, Skattehandbok, Del 1, 8 uppl 1977, s 97—98, 597, 600; Westerlind, Kommentar till jordabalken (1—5), s 274, 297, 348; prop 1980 + 81 Del B, s 205—208.*

#### **Hyresbillig bostad — skattskyldighet som för periodiskt understöd?**

Besvär av Brita S angående inkomsttaxering 1976.

Enligt avtal den 5 febr 1958 mellan Frank S och hans hustru Brita S inför förestående hemskillnad skulle Brita S få disponera en Frank S tillhörig andelslägenhet så länge hon levde ogift för en kostnad av 500 kr för månad. Brita S levde sedan 1958 ogift. — Efter uppsägning av avtalet yrkade Frank S att Brita S i hyra för lägenheten skulle utge 14 500 kr för år från den 1 okt 1975. Brita S bestred yrkandet men vitsordade den yrkade hyran såsom i och för sig skälig. I beslut den 25 febr 1977 i mål angående ogiltigförklaring av uppsägningen fann bostadsdomstolen att Frank S ej haft rätt att säga upp avtalet för omprövning av hyresvillkoren.

Frank S redovisade i sin självdeklaration 1976 under inkomst av kapital hyresinkomsten 6 000 kr för den under året till Brita S uthyrda lägenheten. Han uppgav i deklarationen att beloppet avsåg fast hyra som bestämts i samband med skillnadsdom. Han yrkade avdrag för avgifter och andra inbetalningar till bostadsföreningen med 7 673 kr. Han yrkade vidare avdrag för periodiskt understöd för utgivet underhållsbidrag till Brita S med 14 586 kr.

TN följde deklarationen.

I besvär yrkade Frank S nedsättning av taxeringen med 8 450 kr för periodiskt understöd till Brita S, avseende skillnaden mellan lägenhetens bruksvärde 14 450 kr och den av Brita S erlagda hyran 6 000 kr.

LSR lämnade besvären utan bifall med motivering att den uteblivna hyresintäkten inte utgjorde vid taxeringen avdragsgillt periodiskt understöd.

Frank S fullföljde sin talan.

KR i Sthlm yttrade: Mellan Frank S och Brita S träffades 1958 ett avtal med avseende å förestående hemskillnad mellan dem. Genom avtalet medgav Frank S Brita S att under hemskillnadstiden och därefter så länge hon levde ogift mot en ersättning om 500 kr i månaden få disponera en Frank S tillhörig andelslägenhet om fem rum och kök med en yta av 170 kvm. Kostnader för elektricitet, gas och dyl skulle betalas av Brita S. Avtalet bekräftades sedan hemskillnadsdomen vunnit laga kraft. Äktenskapsskillnad mellan makarna meddelades den 15 juli 1964. Frank S har i bostadsdomstolen yrkat att hyran skulle höjas med 8 450 kr per år. Brita S, som i förevarande mål ej uttalat sig om skäligheten av beräknat hyresbelopp, har hos bostadsdomstolen vitsordat höjningen som i och för sig skälig. — Då Brita S ostridigt erlagt endast 6 000 kr i hyra till Frank S under beskattningsåret, har hon av denne erhållit en förmån motsvarande vad som utgör skillnaden mellan upplåtelsens värde och erlagt hyresbelopp. Frank S är berättigad åtnjuta avdrag såsom för periodiskt understöd till Brita S för värdet av den sålunda uteblivna hyresintäkten. Det av Frank S i detta hänseende yrkade beloppet 8 450 kr får anses skäligt. — Med tillämpning av 105 § 1 mom andra stycket andra punkten TL förordnar KR att Brita S skall taxeras för det till henne utgivna periodiska understödet om 8 450 kr.

I besvär hos RR yrkade Brita S att hon inte skulle beskattas för beloppet 8 450 kr.

RR yttrade: Enligt punkt 5 av anv till 46 § KL medges skattskyldig avdrag med utgivet belopp för periodiskt understöd till förutvarande make sedan underhållsskyldigheten dem emellan reglerats. I 19 § nämnda lag stadgas att till skattepliktig inkomst icke räknas periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt i den mån givaren enligt punkt 5 av anv till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp.

Såsom framgår av bostadsdomstolens beslut den 25 febr 1977 har Frank S inte ägt rätt att säga upp det mellan honom och Brita S den 5 febr 1958 ingångna avtalet, enligt vilket Brita S tillförsäkrats rätt att så länge hon lever ogift disponera en Frank S tillhörig andelslägenhet för 500 kr i månaden. Frank S har således saknat möjlighet att kompensera sig för skillnaden mellan det faktiska årliga värdet av nyttjanderättsupplåtelsen, 14 450 kr, och den av Brita S betalade ersättningen härför, 6 000 kr.

Vid angivna förhållanden har Frank S inte varit berättigad att avdraga skillnadsbeloppet, 8 450 kr, såsom periodiskt understöd till Brita S. Enligt bestämmelserna i 19 § KL skall Brita S därför inte beskattas för nämnda belopp såsom periodiskt understöd. Inte heller på annan grund föreligger skäl att beskatta henne för ifrågasvarande belopp.

Med ändring av KR:s dom nedsätter RR Brita S:s taxeringar till följande belopp (beloppen är uteslutna).

Med tillämpning av bestämmelserna i 105 § 1 mom andra stycket andra punkten TL förordnar regeringsrätten att Frank S inte skall medges avdrag för periodiskt understöd till Brita S med 8 450 kr. (RR föredr. 5.5; dom 3.6.1982.)

*Anm.: Se RÅ 1959 not 938; 1966 not 968; 1967 not 1069 och 1070; 1969 not 1076; RÅ80 1:2. Se även SOU 1972:87, s 50—51.*



## **Inkomst av prostitution — skönstaxering (eftertaxering)**

Besvär av Z angående eftertaxering för 1974 och 1975.

RR yttrade: Z har i sina självdeklarationer 1974 och 1975 såsom enda inkomster redovisat inkomster av tjänst från ett försäkringsbolag och från C som var anställd som tjänsteman vid detta bolag med tillhoppa 10 628 kr resp 10 722 kr. Hon har därvid yrkat avdrag för kostnader i samband med förvärvande av intäkterna med 2 215 kr resp 2 144 kr.

Z har medgivit att de lämnade uppgifterna var felaktiga och att hennes inkomster i själva verket härrörde från prostitution. Hon har vidare medgivit att hon inte haft några kostnader i denna verksamhet.

Vid angivna förhållanden föreligger förutsättningar för eftertaxering.

Såsom LSR och KR funnit är intäkterna av den verksamhet Z bedrivit att hänföra till inkomstslaget rörelse.

Z har uppgivit att nettointäkten av rörelsen uppgått till de deklarerade inkomstbeloppen 10 628 kr resp 10 722 kr. Emellertid har hon inte företett något underlag för dessa uppgifter. Inkomsten av rörelsen kan alltså inte tillförlitligen beräknas. Inkomsten skall därför enligt 21 § TL uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter finnes skäligt.

Z har mot den skälighetsuppskattning som LSR och KR gjort i detta mål invänt bl a följande: Uppskattningen grundar sig på ett antagande från TI:s sida att C till henne under åren 1973 och 1974 betalat 5 000 kr resp 6 500 kr för sexuella tjänster som hon skulle ha lämnat C personligen. Detta antagande är emellertid felaktigt. Hon har aldrig lämnat C personligen någon sexuell tjänst. C har satt i system att låta flickor vilka — i likhet med henne själv — tillhörde H:s call-girlkedja som inkomster deklarerar vissa försäkringsprovisioner som tillkom honom själv. C har emellertid aldrig betalat ut dessa belopp till flickorna. Transaktionerna syftade till att olagligen minska C:s egen skatt.

TI har i målet inte förebragt någon närmare utredning om C:s och H:s kontakter med Z.

Vid angivna förhållanden saknas anledning att vid skälighetsuppskattningen av Z:s inkomster av prostitution utgå ifrån att C under åren 1973 och 1974 skulle ha betalat Z något belopp för sexuella tjänster som han själv skulle ha mottagit av Z.

Vid skälighetsuppskattningen av Z:s inkomster av prostitution är däremot att beakta att Z:s uppgifter om omfattningen av hennes prostitutionsverksamhet är motsägelsefulla. Hon har således uppgivit att de sexuella kontakterna varit av mycket sporadisk karaktär och ägt rum då hon behövt skaffa sig fickpengar till kläder och nöjen m m. Hon har emellertid också uppgivit att hon själv erhöll ca 150 kr för varje kund, vilket med hänsyn till de deklarerade inkomsterna från verksamheten inte tyder på att denna varit av sporadisk karaktär. Vidare är att beakta att Z inte har kunnat försörja sig med anlitan av endast de deklarerade inkomsterna (10 628 kr resp 10 722 kr) efter avdrag för den därå belöpande skatten som Z uppger sig ha erlagt. Visserligen har Z uppgivit att hon hade en fästman som hade en årsinkomst om 130 000 kr och att hon tillsammans med honom väl kunnat bestrida sina levnadskostnader. Emellertid har hon inte visat att fästmannen, vars namn hon angivit i RR, faktiskt har bidragit till hennes försörjning. Z har uppgett att hon inte haft andra inkomster än inkomsterna av prostitution.

På grund av vad som sålunda redovisats och till vad i övrigt i målet förekommit kan de belopp till vilka LSR och KR skönsmässigt uppskattat Z:s inkomster av prostitution inte anses vara för höga.

Vid angivna förhållanden skall skattetillägg påföras enligt 116 a § andra stycket TL i enlighet med vad LSR och KR bestämt. Skäl för eftergift av skattetillägget har inte framkommit.

RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 2.3; dom 28.4.1982.)

(En ledamot av RR var skiljaktig och ville bl a ålägga TI en större bevisbörda beträffande den undandragna inkomstens storlek än som framkom av majoritetens dom. Han ville därför inte beräkna inkomsten till högre belopp än vad Z själv uppgett för resp. år.)

*Anm.: Se RRK K75 1:19 och RÅ 1980 1:71 (Skattenytt 1975 s 300 och 1981 s 386).*

### **Nedsatt schablonbeskattning av villafastighet när ägaren vistats på ålderdomshem?**

Besvär av A angående inkomsttaxering 1977.

I sin självdeklaration 1977 redovisade A 600 kr som intäkt av villafastighet i S kommun med ett taxeringsvärde av 90 000 kr och uppgav att fastigheten stått tom fr o m slutet av april 1976.

I taxeringsärendet upplystes följande: A var född 1885 och gift men taxerad som ensamstående. Hustrun bodde under 1976 på ett ålderdomshem på annan ort i S kommun. A flyttade i slutet av april 1976 till ett ålderdomshem i S. A uppgav att han och hustrun uppbar folkpension med belopp som utgick för ogift, enär makarna inte längre sammanbodde.

TN beräknade intäkten för hela året till 1 800 kr.

Dödsboet efter A, som avled i april 1977, yrkade i besvär att intäkten av fastigheten skulle beräknas till 600 kr.

LSR avslog besvären med följande motivering: A:s vistelse på ålderdomshem kan ej anses som "annan sådan särskild omständighet" som enligt 24 § 2 mom tredje stycket KL utgör förutsättning för nedsättning av schablonmässigt beräknad intäkt. Ej heller på annan grund har rätt till sådan nedsättning visats föreligga.

Dödsboet överklagade hos KR i Gbg, som yttrade: Sådana omständigheter föreligger inte att intäkten skall bestämmas till lägre belopp än LSR bestämt. På grund härav bifaller KR ej besvären.

I besvär hos RR fullföljde dödsboet sin talan och uppgav att fastigheten under den tid A var intagen på ålderdomshem endast använts för magasinering av A:s möbler.

RR lämnade A:s besvär utan bifall och yttrade: I 24 § 2 mom tredje stycket KL stadgas att om en- eller tvåfamiljsfastighet, som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse eller till följd av ägarens avflyttning från orten eller annan sådan särskild omständighet inte kunnat utnyttjas under viss tid, får den schablonmässigt beräknade intäkten nedsättas med hänsyn till den omfattning, vari fastigheten inte kunnat användas.

I målet är upplyst att A bott i fastigheten under tiden jan—april 1976. Under återstoden av beskattningsåret var han intagen på ett ålderdomshem i kommunen och fastigheten utnyttjades då för magasinering av A:s möbler.

Sådant förhållande som avses i 24 § 2 mom tredje stycket KL kan därför inte anses ha förelegat. Intäkten av fastigheten skall således, på sätt anges i för-

sta stycket av nämnda moment, beräknas till två procent av fastighetens taxeringsvärde eller till 1 800 kr. (RR föredr. 11.5; dom 18.6.1982).

*Anm.: RÅ 1967 not 1402 och 1973 ref 24 (Skattenytt 1974 s 237). Se vidare prop 1953:187, s 25 f, 31 f, 36, 55; K G A Sandström, Inkomstbeskattningen av villaägare (Skattenytts skriftserie nr 6), s 56; Taxeringsnämnden 1953, s 115.*

### **Särskilt forskningsavdrag för arbete av konstnärer m fl**

**Besvär av Rörstrands AB angående inkomsttaxering 1979.**

Enligt 1 och 2 §§ lagen (1973/421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt äger skattskyldig, som driver industriell tillverkning och som under åren 1973—1980 har kostnader för forsknings- och utvecklingsarbete, vid taxeringen till statlig inkomstskatt åtnjuta särskilt avdrag för kostnader avseende tekniskt och naturvetenskapligt forsknings- och utvecklingsarbete som har eller kan antagas få betydelse för rörelsen genom att leda till nya eller väsentligt förbättrade produkter, produktionsprocesser eller produktionssystem.

Av 4 § lagen framgår att underlaget för forskningsavdraget beräknas på visst sätt i förhållande till kostnaderna för bl a lön till anställd personal vars arbete utgörs av sådant forsknings- eller utvecklingsarbete som avses i 2 § lagen. Vidare framgår att kostnaden för anställd får omfatta endast vad som hänförs till forsknings- eller utvecklingsarbete och att bara kostnaden för anställd som till övervägande del utfört sådant arbete får inräknas i underlaget.

Enligt 5 § samma lag åtnjutes särskilt forskningsavdrag endast om den skattskyldige bl a företer tillfredsställande utredning för bedömning av frågan om rätt till avdraget.

I sin självdeklaration 1977 yrkade Rörstrands AB — verksamt bland annat inom porslinsindustri med huvudsaklig inriktning på hushållsporslin — särskilt forskningsavdrag vid taxeringen till statlig inkomstskatt med 141 971 kr.

TN, som ansåg att lönerna till konstnärer, modellörer, tecknare och metodstudiemän inte till någon del kunde hänföras till forsknings- och utvecklingsarbete i den mening som avsågs i lagen om särskilt forskningsavdrag, medgav särskilt forskningsavdrag med 95 194 kr.

Bolaget överklagade och anförde: Enligt uppgift medgives de svenska bilföretagen forskningsavdrag för bl a utveckling av nya bilmodeller. Även inom vår verksamhet är det nödvändigt att utveckla nya modeller med annan dekor och form för att vi skall kunna behålla och helst öka våra marknadsandelar. Tillgång till personella resurser för utveckling av nya modeller och dekorer är helt avgörande för att kunna hävda bolagets ställning såväl på hemmamarknad som på exportmarknaderna. I denna produktutveckling deltar metodstudiemän tillsammans med formgivare och designers. Bolaget anser att dess yrkande står helt i samklang med den tolkning lagen om forskningsavdrag inom industrin bör ges. Det må framhållas att bolaget inte inräknat kostnader för s k ateljéarbeten i underlaget för forskningsavdraget. Med ateljéarbeten avses kortare serier av keramiska alster.

MKSR yttrade såvitt nu är i fråga: Vad beträffar yrkat forskningsavdrag till den del taxeringsnämnden vägrat avdrag härför ger utredningen i målet ej vid handen, att fråga är om sådant forsknings- eller utvecklingsarbete, som berättigar till avdrag. Besvären bifalles således inte.

KR i Gbg yttrade: Med hänsyn till vad bolaget anfört och vad handlingarna eljest innehåller får även kostnader för produktutveckling genom konstnär, modellör och tecknare samt kostnader för metodutveckling genom metodstudieman anses hänförliga till sådant forsknings- och utvecklingsarbete som berättigar till särskilt forskningsavdrag. Anledning att nedsätta det av bolaget i deklarationen med 141 971 kr yrkade särskilda forskningsavdraget kan därför ej anses föreligga.

I besvär hos RR yrkade TI att bolagets taxering till statlig inkomstskatt skulle bestämmas i enlighet med MKSR:s beslut.

RR yttrade bl a följande: I målet har bolaget av underinstanserna fått särskilt forskningsavdrag för kostnader för lön under hela år 1976 till tre kemister som arbetat med massa- glasyr- och färgutveckling, till två konstruktörer, som arbetat med maskinutveckling, samt till en utvecklingsingenjör, som arbetat med förpackningsutveckling. Fråga är nu om motsvarande kostnader för lön till en konstnär, två modellörer och tre tecknare, som arbetat med produktutveckling, och till en metodstudieman, som arbetat med metodutveckling, skall få inräknas i underlaget för det särskilda forskningsavdraget.

Såsom förutsättning för rätt till avdrag uppställer lagen att det rör sig om tekniskt och naturvetenskapligt utvecklingsarbete som leder till nya eller väsentligt förbättrade produkter, processer eller system. En konstnärs, modellörs eller tecknares sysslor kan i och för sig vara inriktade på sådant tekniskt eller naturvetenskapligt arbete som avses i 2 § lagen, t ex i särskilda utvecklingsprojekt inom företaget. Bolaget har emellertid inte i förevarande fall lämnat en tillfredsställande utredning för bedömning hur sådana arbetsinsatser kvantitativt förhåller sig till de anlitade teknikernas och om arbetsinsatserna uppfyller de krav som uppställs i 4 § lagen för varje anställd i fråga om arbetsmängd i utvecklingsarbetet. Ej heller har bolaget företett tillfredsställande utredning om metodstudiemannens arbete för bedömning av rätten till avdrag för kostnaden för lön till denne. Särskilt forskningsavdrag kan därför medges allenast i den omfattning som skett i MKSR:s beslut. (RR föredr. 26.5; dom 15.6.1982.)

#### **Fråga om rätt till lagernedskrivning betr virke märkt för köparens räkning men kvar i säljarens vård**

Besvär av W:s Trävaruexport AB angående inkomsttaxering 1975.

Lagen (1944:302) om köparens rätt till märkt virke har följande lydelse: Ved eller annat virke, som någon tillhandlat sig, må, ändå att virket är kvar i säljarens vård, ej tagas i anspråk för betalning av dennes gäld, om virket i fråga blivit tydligt märkt för köparens räkning och det vid köp av sådant virke är brukligt att genom märkning angiva vad som tillkommer köparen.

Bolaget, som drev grossiströrelse i trä- och byggnadsmaterialbranschen, upptog i sin självdeklaration 1975 lagervärdet av sågade trävaror till 370 000 kr. Lagrets anskaffningsvärde angavs till 440 518 kr. — TN godtog deklara-tionen.

Vid taxeringsrevision av bolagets räkenskaper framkom bl a att bolaget i varulagret räknat in partier av sågade trävaror, som bolaget köpt men som på balansdagen låg kvar hos säljarna (såg- verk). Partierna, vilkas värde uppgick till sammanlagt 222 624 kr, hade på visst sätt märkts med bolagets stämpel. S k approximativ fakturering hade skett till ett belopp om 211 216 kr. Revi- sionsförrättaren gjorde gällande att de varor som låg kvar hos säljarna inte ingick i bolagets varu- lager.

Beträffande ”approximativ fakturering” stipulerade villkoren i de kontraktsformulär som an- vänts i målet att säljaren ägde rätt att för varor, som ej utbeordrats för leverans senast visst da- tum, utfärda approximativ faktura som köparen hade att betala inom viss tid. Efter det att köpa- ren erlagt betalning enligt sådan faktura ägde han rätt att låta varorna ligga kvar hos säljaren till dess han fann tiden lämplig för avhämtning eller leverans. Varorna kvarlåg då för köparens räk- ning och risk under säljarens vård. Påfordrade köparen det var säljaren skyldig att till köparen överlämna av bank utfärdad garantiförbindelse att approximativt erlagd köpeskilling kom att återbetalas till köparen, därest leverans i kontraktssenlig ordning ej ägde rum.

I erinringar mot revisionspromemorian anförde bolaget bl a. Säljaren avskilde virket för köpa- rens räkning senast i samband med approximativ fakturering. Eftersom virkespartierna avskilts från sågverkens övriga produktion samt dessutom försetts med bolagets märke var de att räkna som bolagets egendom. 1944 års lag om köparens rätt till märkt virke var tillämplig på partierna och bolaget var berättigat att ta upp partierna som lagertillgång samt verkställa nedskrivning av tillgångens värde.

TI anförde besvär över taxeringen och yttrade, under hänvisning till vad som framkommit vid taxeringsrevisionen, att nettointäkten av rörelse skulle höjas. TI gjorde därvid gällande att de hos säljarna kvarliggande varupartier- na ej utgjorde ineliggande lager hos bolaget utan var att betrakta som kont- raerade varor.

LSR biföll TI:s besvär och anförde som skäl: Värdet av varulagret har i balansräkningen uppta- gits till 370 000 kr. Lagrets anskaffningsvärde har angivits till 440 518 kr. Nedskrivning har såle- des skett med 70 518 kr. — Vid taxeringsrevisionen har konstaterats att bolaget i sitt varulager in- räknat approximativt fakturerade varupartier till ett sammanlagt värde av 211 216 kr. Till ineligi- gande lager räknas emellertid endast varupartier, som vid balansdagen omhändertagits av köpa- ren eller av tredje man för köparens räkning eller av säljaren avlämnats för transport till köparen. Då de ifrågakvarande varupartier på balansdagen fanns kvar hos säljarna, skall de inte inräknas i bolagets varulager. — I varulagret har vidare inräknats vissa småposter till ett värde av samman- lagt 11 408 kr, oaktat de fanns kvar hos säljaren på balansdagen, ävensom varupartier, som både sålts och levererats före balansdagen, till ett värde av 216 578 kr. — Efter rättelse i ovan nämnda hänseenden uppgår anskaffningsvärdet för återstående varulager endast till 1 315 kr. Det lägsta värde, vartill varulagret efter inkursavdrag och maximal nedskrivning må upptas i balansräk- ningen är 500 kr, innebärande en nedskrivning med 815 kr. Genom den felaktiga lagerredovis- ningen har således bolaget tillgodofört sig avdrag för nedskrivning av lager med ett 69 703 kr (70 518 — 815) för högt belopp. Å andra sidan får bolaget enligt vad utredningen i målet givit vid handen anses berättigat till avdrag för prisfallsrisk såvitt avser de kontraherade varorna med 19 600 kr. Slutligen har vid taxeringsrevisionen framkommit att nettointäkten av rörelsen till följd av felaktig redovisning av varufordringar upptagits med ett 6 763 kr för lågt belopp. — På grund av vad ovan upptagits bör nettointäkten av rörelsen bestämmas till 65 084 kr (8 218 + 69 703 — 19 600 + 6 763).

Bolaget överklagade med yrkande att de approximativt fakturerade varupartierna och småposterna skulle betraktas som lagertillgång hos bolaget och att bolaget medgavs nedskrivning av lagret med så stort belopp att nettointäkten bestämdes till i deklarationen angivna 8 218 kr. Bolaget anförde sammanfattningsvis följande. Det var numera praxis att sågade trävaror märktes och lades upp för köparens räkning av säljaren. De i målet aktuella varupartierna var att anse som avlämnade genom att desamma genom bindande köpeavtal avskilts från säljarens övriga varor samt märkts med bolagets stämpel. Lagen om köpares rätt till märkt virke var tillämplig beträffande virkespartierna. Bolaget var till följd härav berättigat att verkställa nedskrivning av virkespartierna såsom lagertillgång.

TI tillstyrkte besvären såtillvida att bolaget borde medges rätt till kontraktsnedskrivning på grund av prisfallsrisk med ytterligare 1 400 kr.

KR i Gbg yttrade: I målet ingivna kontrakt visar att för parterna bindande köpeavtal slutits beträffande de approximativt fakturerade varupartierna. Det är ostridigt att dessa varupartier och i varulagret inräknade "småposter" om 11 408 kr varit märkta med bolagets stämpel. Lagen (1944:302) om köpares rätt till märkt virke får därför i och för sig anses vara tillämplig på dessa varor. Av förarbetena till lagstiftningen om rätt till nedskrivning av kontraherade varor framgår emellertid att stämplat men inte levererat virke endast får nedskrivas med hänsyn till befintlig prisfallsrisk. På grund härav och då de approximativt fakturerade varupartierna och "småposterna" vid balansdagen låg kvar hos säljarna äger bolaget inte inräkna dessa varor i varulagret. — Beträffande en av "småposterna" (1 477 kr 85 öre) är det numera ostridigt att varorna levererats till köparen, att köparen hävt köpet på grund av fel i godset samt att bolaget godtagit hävningen. Parterna är ense om att bolaget på grund av prisfallsrisk äger skriva ned dessa varor med 1 400 kr. Denna bedömning kan godtas varför taxeringarna skall sättas ned med detta belopp.

Hos RR fullföljde bolaget sin talan.

Bokföringsnämnden avgav efter remiss yttrande i målet.

RR yttrade: Kommunalskattelagen saknar uttryckliga regler om vilka tillgångar som skall anses ingå i skattskyldigs varulager. I motiven till punkt 1 tolfte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen i dess vid 1975 års taxering gällande lydelse uttalas emellertid att det inneliggande lagret bör omfatta varupartier som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning eller varor som av säljaren lämnats för transport till köparen (prop 1945:377 s 41—42). Beträffande virkespartier på vilka lagen (1944:302) om köpares rätt till märkt virke är tillämplig sägs i propositionen att behovet av nedskrivningsmöjligheter i huvudsak lär kunna tillgodoses genom rätten att företa nedskrivning på kontrakt för befintliga prisfallsrisker.

De virkespartier som nu är aktuella i målet har ostridigt legat kvar hos säljarna på balansdagen. De kan därför inte anses ha ingått i bolagets varulager denna dag. Med hänsyn härtill och då bolaget inte visat att rätt till kontraktsnedskrivning på grund av prisfallsrisk förelegat med större belopp än underinstanserna medgivit lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 11.5; dom 8.6.1982.)

Två ledamöter av RR, Lidbeck och Widmark var skiljaktiga beträffande motiveringen.

Lidbeck anförde: I förarbetena till de i 41 § anvisningspunkt 1 tolfte stycket KL intagna bestämmelserna om nedskrivning av värdet på kontraherade lagertillgångar behandlades frågan om nedskrivning av sålt virke som i enlighet med lagen 1944 (302) om köpares rätt till märkt virke ej kan tas i anspråk av säljarens borgenärer. Enligt uttalande av departementschefen (prop 1945:377 s 41 f) borde köparens nedskrivningsmöjligheter beträffande sådant virke i huvudsak kunna tillgodoses genom rätten att företaga nedskrivning å kontrakt för befintliga prisfallsrisker. Nedskrivning såsom för redan levererat virke skulle alltså enligt detta uttalande inte vara tillåten.

I propositionen 1978/79:210 om ändrad företagsbeskattning behandlades bl a frågan om nedskrivning av lager. I fråga om begreppet ineliggande lager uttalade departementschefen (s 100) att det ej är lämpligt att — såvitt gäller rätten till lagernedskrivning — tillämpa ett äganderättsbegrepp som inte har någon direkt motsvarighet inom civilrätten. Vid bedömningen av om det är köparen eller säljaren som skall kunna utnyttja vissa lagertillgångar som underlag för nedskrivning borde enligt departementschefen ledning i första hand hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs. Om märkt virke inte kan tas i anspråk för säljarens skulder syntes det — framhöll departementschefen vidare (s 103) — rimligt att utgå från att virket behandlas som levererat virke. Skatteutskottet (1978/79:57 s 93) gjorde ingen invändning mot dessa uttalanden.

I rättspraxis synes ställning inte ha tagits till frågan huruvida en köpare, som enligt 1944 års lag är skyddad mot säljarens borgenärer, äger för lagernedskrivning inräkna det köpta virket i sitt varulager. I vart fall föreligger inget regeringsrättens avgörande i frågan. Anledning saknas att inte även i det här avsedda fallet låta svaret bero av om köparen har separationsrätt i säljarens konkurs. Köparens nedskrivningsmöjligheter blir sålunda beroende av om de i 1944 års lag föreskrivna villkoren för separationsrätt är för handen.

I dom den 29 dec 1980 (H 1980 s 740) har högsta domstolen uttalat att 1944 års lag bör anses tillämplig endast i fråga om sådana typer av köp, där det föreligger en fast och utbredd sedvänja att genom märkning ange vad som tillkommer köparen, och att, om båda parter är köpmän, det fordras en sedvänja av sådan stadga att den kan betecknas som handelsbruk. Utredningen i det nu förevarande målet ger inte vid handen att de vid köp av det slag av varor målet gäller är på angivet sätt brukligt att genom märkning ange vad som tillkommer köparen. Bolaget äger därför inte inräkna de köpta varorna i varulagret.

Widmark anförde: Målet avser dels om lagen (1944:302) om köpares rätt till märkt virke är tillämplig på de ifrågavarande, på balansdagen ej levererade virkespartierna, dels om bolaget till följd härav har ägt rätt att i sitt bokslut för år 1974 verkställa nedskrivning av detta virke som lagertillgång.

Av förarbetena till bestämmelserna i punkt 1 tolfte stycket av anv till 41 § KL framgår (prop 1945:377 s 41 f, BeU 1945:64 s 13 f) att ineliggande lager bör anses omfatta dels varupartier, som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels ock varupartier, som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. Vad angår sålt virke, som på grund av bestämmelserna i 1944 års nämnda lag ej kan tas i anspråk av säljarens borgenärer, borde köparens nedskrivningsmöjligheter enligt propositionen i huvudsak kunna tillgodoses genom rätten att företaga nedskrivning å kontrakt för befintliga prisfallsrisker.

Det kan anmärkas att av senare departementschefsuttalande (prop 1978/79:210 s 100) framgår att vid bedömningen av om det är köparen eller säljaren som skall kunna utnyttja vissa lagertillgångar som underlag för nedskrivning ledning i första hand bör hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs. Om märkt virke inte kan tas i anspråk för säljarens skulder, framhöll departementschefen, syntes det rimligt att utgå från att virket behandlades som levererat virke. Skatteutskottet gjorde ingen invändning mot dessa uttalanden (SkU 1978/79:57 s 93).

Anledning saknas att antaga annat än att den gränsdragning mellan kontraherade varor och ineliggande lager som gjordes i propositionen 1945:377 allmänt har tillämpats sedan lagförslagen i ämnet blev gällande rätt, vilket måste anses riktigt. På grund härav och då den annorlunda

gränsdragningen som följer av de återgivna uttalandena i propositionen 1978/79:210 inte kan anses vara tillämplig i förevarande mål, som avser 1975 års inkomsttaxering, finner jag att bolaget — oavsett frågan om 1944 års lag har varit tillämplig på virkespartierna — inte ägt rätt att upptaga dessa som lagertillgång vid bokslutet för år 1974 och således ej heller ägt verkställa nedskrivning av deras värde. Jag instämmer därför i det slut som majoritetens dom innehåller.

*Anm.: Se Nytt Juridiskt Arkiv 1980:740. Se vidare prop 1944:201, s 19, 20; prop 1945:377, s 41, 42; BeU 1945:64, s 13—15; SOU 1977:86, s 207, 485—487, 490, 491; prop 1978/79:210, s 100, 103, SkU 1978/79:57, s 93.*

### **Traktamente i form av fast belopp för dag samt belopp motsvarande verklig kostnad för övernattnig**

Besvär av TI angående J:s inkomsttaxering 1977.

J var anställd hos ett företag som representant. Förutom lön uppbar han under 1976 traktamentsersättning med 25 046 kr, avseende 150 korttidsförrättningar. Ersättningen fördelade sig med 11 196 kr på kost och diverse småutgifter samt med 13 850 kr på bostad.

I självdeklarationen yrkade J avdrag för ökade levnadskostnader med belopp motsvarande erhållen traktamentsersättning.

TN medgav avdrag för ökade levnadskostnader med 18 300 (150 × 122 kr), motsvarande av RSV fastställt normalbelopp vid korttidsförrättningar.

J yrkade i besvär avdrag för ökade levnadskostnader enligt deklARATIONEN.

LSR lämnade besvären utan bifall och anförde som skäl: Arbetsgivaren har delat upp traktamentsersättningen för korttidsförrättningar på 11 196 kr ”exkl rum” och på 13 850 kr för ”rumskostnader mot kvitto”. — Jämligt RSV:s anvisningar RSV 3209 utgjorde normalbeloppet under 1976 för korttidsförrättning 122 kr, vilket för 150 korttidsförrättningar blir 18 300 kr. J är endast berättigad till högre avdrag för dessa korttidsförrättningar än med 18 300 kr om han på ett godtagbart sätt kan visa att ökningen i levnadskostnaden varit större, enbart det förhållandet att bostaden (hotellrum) kostat mer än bostadsfaktorn om 55 kr i normalbeloppet är ej tillfyllest. (J:s genomsnittliga kostnad för hotellrum utgör 92:33 kr per natt.) Då J inte ens påstått att ökningen i levnadskostnaden skulle ha överstigit omnämnda 18 300 kr, kan han endast medges avdrag med detta belopp för korttidsförrättningar.

J fullföljde sin talan.

KR i Sthlm yttrade: Av handlingarna i målet framgår att J under 1976 utfört 150 korttidsförrättningar. Han har av sin arbetsgivare bl a uppburit traktamentsersättning för bostadskostnader med 13 850 kr. — J har uppgivit att han vid tjänsteförrättningar haft tillgång till ett från arbetsgivaren uppburit reseförskott å 2 000 kr. Vid betalning av hotellkostnaderna har han använt reseförskottet och har senare i samband med redovisning för fastställande av de dagliga traktamentsbeloppen fått tillgodoräkna sig ersättning för hotellkostnader med verifierade belopp. Några verifikat å matkostnader m m har J inte haft anledning att bevara då hans arbetsgivare enligt överenskommelse tillerkänt honom traktamente för dessa kostnader. — Genom att i målet förete veri-



fikationer från arbetsgivarens bokföring avseende hotellkostnaderna vid samtliga J:s tjänsteför- rättningar under beskattningsåret har han styrkt att sistberörda kostnader uppgått till 13 850 kr, motsvarande uppbyggnads- och traktamentsersättning för bostad. — KR finner att J på arbetsgivarens bekostnad under tjänsteresorna erhållit bostad utan kostnad för honom själv. J är därför berättigad till avdrag i sådant hänseende med belopp som svarar mot styrkta kostnader även i vad de överstiger fastställt normalbelopp för bostad eller således med 13 850 kr. Vad gäller återstående del av hans ökade levnadskostnader — kost och diverse småutgifter — är J berättigad till avdrag med yrkat belopp, 10 050 kr, motsvarande de av RSV fastställda normalbeloppen för sådana utgifter.

(En ledamot av KR var av skiljaktig mening och anförde: Enär J icke styrkt samtliga sina med tjänsteresorna förenade kostnader finner jag honom inte berättigad till avdrag med högre belopp än som svarar mot av RSV bestämda normalbelopp vid ifrågakvarande taxering. Jag lämnar därför besvaren utan bifall.)

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

RR yttrade: Enligt punkt 3 andra stycket av anv till 33 § KL avses med traktamente ersättning som av arbetsgivaren utgivits för täckande av anställds ökning av levnadskostnader vid tjänsteresor. De belopp avseende kostnad för övernattning som J fått tillgodoräkna sig vid redovisning till arbetsgivaren av uppbyggnads- och traktamentet utgör sålunda traktamente. Förhållandena vid tjänsteresorna har sålunda inte varit sådana att på arbetsgivarens bekostnad bostad erhållits utan kostnad för J.

På grund härav och då J inte har visat att ökningen av hans levnadskostnader under samtliga de ifrågakvarande tjänsteresorna varit större än avdrag beräknat på grundval av RSV:s normalbelopp kan avdrag för kostnadsökningen inte medges med högre belopp än LSR har bestämt.

RR fastställer med ändring av KR:s dom det slut vartill LSR har kommit i målet. (RR föredr. 12.5; dom 8.6.1982.)

(Regeringsrådet Widmark var av skiljaktig mening och gjorde ej ändring i KR:s dom samt anförde till utveckling av sin mening: I förarbetena till de bestämmelser som är tillämpliga i målet uttalade departementschefen bl a (prop 1963:120 s 66) att, om t ex bostad erhållits på arbetsgivarens bekostnad utan kostnad för den anställde, för denna skall såsom normalbelopp gälla det med bostadsfaktorn minskade normalbeloppet.

Väl synes detta uttalande i första hand avse de fall då arbetsgivaren direkt debiterats bostadskostnaden. Mot bakgrunden av att vid lagstiftningen eftersträvats största möjliga likställighet mellan statliga och övriga traktamenten och då i fråga om statliga traktamenten den anställde i regel ägde rätt att få styrkt logikostnad, som översteg natttraktamentet, ersatt fullt ut, anser jag hinder inte föreliggande att, för åstadkommande av ett rimligt beskattningsresultat, jämställa fall som det föreliggande med den situationen som närmast torde avses i det återgivna departementschefsuttalandet. Som förutsättning bör dock gälla att arbetsgivaren har ersatt samtliga faktiska bostadskostnader vid den anställdes tjänsteresor under beskattningsåret. Det är ostridigt att denna förutsättning är för handen i målet.)

*Anm: Se RA 1976 ref 168. Se även SOU 1962:47 s 58f—60, 67, 92; prop 1963:120 s 61, 63, 65—66.*

## **Tidpunkt för aktieförsäljning i samband med optionsavtal**

Besvär av TI angående Boo P:s inkomsttaxering 1977.

I optionsavtal den 27 dec 1974 mellan Aktiebolaget Såginvest, å ena, samt Lars P, Boo P, och Tomas P, å andra sidan, stadgades följande (vissa namnförkortningar vidtagna):

”AB Algot Pettersson, Traryd, har ett aktiekapital å 180 000 kronor, fördelat på 360 aktier å 500 kr. Enligt avtal denna dag har AB Såginvest, Solna, Nedan kallat Köparen, förvärvat 279 av dessa aktier. Resterande aktier ägs enligt följande: av Lars P 27 aktier, av Boo P 27 aktier, av Tomas P 27 aktier”.

Härnedan omtalas AB Algot Pettersson som Bolaget, Lars, Boo och Tomas P som Minoritetsaktieägarna och de nämnda, sammanlagt 81 aktierna i Bolaget, som Minoritetsaktierna. — Mellan Köparen och Minoritetsaktieägarna träffas nu följande avtal: 1. Köparen förbinder sig att när helst Minoritetsaktieägarna eller någon av dem så påfordrar förvärva vederbörandes Minoritetsaktier till nedan angivet pris. Sådan begäran skall dock framställas senast den 31 december 1978. 2. Det pris som skall erläggas för Minoritetsaktierna skall, om vederbörande Minoritetsaktieägare framställer begäran om att de skall inlösas senast den 31 december 1976, vara 31 500 (Trettioettusenfemhundra) kronor per aktie. Om begäran framställs senare skall sagda belopp ökas med vad som motsvarar den procentuella förändringen i Statistiska Centralbyråns Konsumentprisindex (totalindex med 1949 som basår), räknat från den 31 december 1975 och till tidpunkten för begäran om inlösen. 3. Minoritetsaktieägarna förbinder sig att under optionstiden helt utöva sin rösträtt på bolagsstämma i Bolaget i enlighet med Köparens önskan. För att säkra detta skall Minoritetsaktierna transporterade in blanco, under optionstiden vara deponerade i bank med föreskrift att banken, om Minoritetsaktieägarna bryter mot nu sagd bestämmelse, skall ha rätt att på Köparen transportera och till denne överlämna Minoritetsaktierna mot att Köparen erlägger ovan angiven köpeskilling för redovisning till Minoritetsaktieägarna. 4. Om Köparen genom övertagande av vissa Minoritetsaktier eller i annan form blir ägare av mer än nio tiondelar av Bolagets hela aktiekapital och med stöd därav framtvingar inlösen av Minoritetsaktier, skall Köparen i inlösenförfarandet bjuda en köpeskilling för dessa som icke understiger vad som enligt ovan skall utgå. 5. Detta avtal är för sin giltighet beroende av att inledningsvis nämnt avtal om Köparens förvärv av 279 aktier i Bolaget blir gällande. Minoritetsaktieägarna avstår från dem tillkommande lösenrätt till övriga aktier i Bolaget. 6. Tvister avseende tolkningen eller tillämpningen av detta avtal skall avgasas av skiljemän utsedda enligt lag.

Avtalet fullföljdes i september 1976, varvid köpeskillingen erlades.

Boo P redovisade i sin självdeklaration vid 1977 års taxering inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet med 302 110 kr avseende försäljningen av hans aktier i AB Algot Pettersson. Därvid hade han tillämpat de regler som gällde om försäljningen ansågs ha skett år 1976 och utfört 40 procent av nettovinsten som skattepliktig realisationsvinst.

Det må anmärkas att Boo P förvärvat sina aktier 1972, av vilka 25 genom köp.

TN avvek från deklarationen och bestämde den skattepliktiga realisationsvinsten till 561 459 kr och anförde som skäl härför att optionsavtalet var så utformat att det var bindande för bägge parter och i verkligheten innebar ett avtal om definitiv försäljning. Vinsten borde därför beräknas enligt de regler som gällde år 1974.

I besvär häröver yrkade Boo P att den skattepliktiga realisationsvinsten skulle bestämmas till i deklarationen angivet belopp. Till stöd härför anförde

han bl a: Överlåtelsen av aktierna till Aktiebolaget Såginvest skedde 1976. Optionsavtalet var nämligen ett typiskt ensidigt sådant d v s endast ena parten, i detta fall köparen, var bunden att, om andra parten så begärde, köpa aktierna för ett visst pris. Vid beskattningen var det uteslutet att behandla ett ensidigt optionsavtal som ett försäljningsavtal. Även om det varit ekonomiskt ytterst oklokt för honom att avstå från försäljning hade detta inte inneburit att han bundit sig att sälja. Avtalets verkliga innebörd var att han fått ett anbud att sälja, men så länge han inte antagit anbudet kunde någon försäljning inte anses ha skett.

TI bestred bifall till besvärerna och anförde bl a att avtalet hade givits ett sådant, för båda parter bindande, innehåll, medfört en sådan reell effekt och upprättats med sådant motiv att försäljning borde anses föreligga redan vid avtalets tecknande.

LSR yttrade: Det mellan parterna träffade optionsavtalet har utformats som ett ensidigt optionsavtal. Till avtalet har dock knutits förpliktelser för Boo P och övriga minoritetsaktieägare. Genom avtalets § 3 har minoritetsaktieägarna utfäst sig att under löpande avtalsstid utöva sin rösträtt helt i enlighet med Aktiebolaget Såginvests önskan. För att säkra denna utfästelse har minoritetsaktieägarna deponerat sina aktier, transporterade in blanco, i bank. Depositionen har skett på sådana villkor, att minoritetsaktieägarna inte utan Aktiebolaget Såginvests samtycke ägt återfå aktierna. Genom sin utfästelse om rösträttens utövande och avstående av dem tillkommande lösensrätt till övriga aktier i Aktiebolaget Algot Pettersson (§ 5), har minoritetsaktieägarna möjliggjort för Aktiebolaget Såginvest att genom en riktad nyemission bli ägare till så stor del av aktierna, att Aktiebolaget Såginvest kunnat framtvunga inlösen av deras aktier. Detta förfarande har reglerats i avtalet § 4 på så sätt, att Aktiebolaget Såginvest utfäst sig att vid en eventuell inlösen betala samma pris per aktie som vid en av minoritetsaktieägarna påfordrad försäljning. Vad som avtalats rörande rösträttens utövande och eventuell inlösen innebär att minoritetsaktieägarna bundit sig att, om Aktiebolaget Såginvest så önskade, överlåta aktierna. Med hänsyn till vad sålunda anförts och omständigheterna i övrigt finner skatterätten, att det mellan parterna träffade avtalet för envar av dem medfört så långtgående förpliktelser, att aktierna får anses avyttrade i och med optionsavtalets ingående. Vid beräkningen av den skattepliktiga realisationsvinsten skall därför de regler som gällde vid 1975 års taxering äga tillämpning. — Tvist rörande beloppens storlek i och för sig föreligger ej. — Skatterätten lämnar besvärerna utan bifall.

P fullföljde sin talan.

KR i Jkg yttrade: Genom ifrågavarande optionsavtal har AB Såginvest lämnat bindande utfästelse om köp till bestämt pris. Skyldighet för P att sälja aktierna till bolaget har inte föreskrivits. P har däremot ålagts inskränkningar i de rättigheter som annars normalt skulle ha tillkommit honom såsom ägare av aktierna. Trots att inskränkningarna är långtgående, medför de inte att aktierna skall anses vara avyttrade i och med optionsavtalets ingående.

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

RR: ej ändring. (RR föredr. 18.5; dom 8.6.1982.)

(En ledamot av RR ville fastställa LSR:s beskattningsåtgärder.)

*Anm.: Se RÅ 1968 Fi 649; 1972 Fi 1093; RÅ 80 1:91. Se även SOU 1975:77, s. 157—158; Bergström, Skatter och civilrätt, s 133—142; Kedner-Roos, Aktiebolagslagen, Del I, s 198—202.*

### **Extraordinär besvärsmätt på grund av uppenbart förbiseende**

Besvär av makarna S angående inkomsttaxering 1977. Makarna S, som 1975 varit mantalsskrivna i Umeå, förvärvade i okt 1975 en fastighet i Sundsvall och mantalsskrevs på denna fastighet 1976. De underlät att i sina inkomstdeklarationer 1977 yrka extra avdrag enligt 25 § 3 mom andra stycket KL. Sedan makarna yrkat sådant avdrag med vardera 500 kr i besvär hos LSR den 25 juli 1978, ansåg varken LSR eller KR i Sundsvall extraordinär besvärsmätt föreligga, varför yrkandet inte upptogs till prövning.

Makarna gick vidare till RR som biföll besvären och yttrade: Makarna S var för beskattningsåret 1976 mantalsskrivna på dem tillhöriga fastigheten Sidensvansen 9 i Sundsvall. De har underlåtit att i sina deklarationer 1977 yrka sådant extra avdrag som anges i 25 § 3 mom andra stycket kommunalskattelagen. I självdeklarationerna har makarna uppgivit att fastigheten Sidensvansen 9 är belägen i Sundsvalls kommun, Sköns församling. Av de förtryckta deklara-tionsblanketterna, på vilka makarna avgivit sina deklarationer, framgår att deras hemort den 1 nov 1975 var Sköns församling i Sundsvalls kommun. På blanketterna har kommunkoden angivits med 81 och församlingskoden med 03. Makarnas taxeringsavier anger under rubriken 1976 års mantalsskrivningsadress samma koder jämte fastighetsnumret.

Med hänsyn härtill borde TN vid en med normal noggrannhet genomförd deklara-tionsgranskning ha uppmärksammat att det fanns anledning antaga att makarna S var mantalsskrivna på fastigheten Sidensvansen 9 för beskatt-ningsåret 1976 och därför berättigade till extra avdrag i förvärvskällan annan fastighet. TN borde ha klarlagt hur härmed förhöll sig. Det får under angivna förhållande anses bero av uppenbart förbiseende att makarnas taxeringar bli-vit oriktiga såvitt nu är ifråga. De är därmed berättigade att anföra besvär i särskild ordning enligt 100 § 5) TL.

Vardera maken är som hälftenägare till fastigheten berättigad till extra avdrag med 500 kr (RR föredr. 11.5; dom 18.6.1982).

*Anm.: Se RÅ 1962 not 1720; 1971 not 1130; 1977 not Aa 165; RÅ 79 not Aa 235.*

Se vidare Hermansson m fl, Taxeringshandbok. 2 uppl 1981, s 316.