

# Regeringsrätten

## Rättsfall

**Fråga bl a om återbetalning till aktieägaren av s k villkorat aktieägartillskott utgör skattepliktig inkomst för aktieägaren. Tillika fråga om beräkning av anskaffningskostnaden för aktierna vid realisationsvinstbeskattning. RÅ85 1:10**

Besvär av TI angående förhandsbesked beträffande S:s inkomsttaxering.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked anförde S. Han äger samtliga aktier i A Aktiebolag. S har för räkenskapsåren 1980—81 och under 1981—82 lämnat aktieägartillskott med beskattade medel om sammanlagt 2,2 milj kr med förbehåll om rätt till återbetalning ur framtida vinstmedel. För att ge klart besked om åtgärdens karaktär för framtida information har man tidigare upprättat en handling om de villkorade aktieägartillskotten. S har i sina deklARATIONER för ifrågavarande år icke yrkat avdrag för de inbetalade tillskotten och bolaget har icke upptagit dem som skattepliktig intäkt. Tillskotten har hos bolaget upptagits inom linjen som en villkorad fordran. Av bifogad handling framgår att tillskotten har gjorts med villkor samt även villkorets innehåll. — I redovisningen för bolaget har tillskotten betraktats såsom extra ordinära intäkter. — De villkorliga aktieägartillskotten har såväl civilrättsliga som skatterättsliga konsekvenser. Flera oklarheter råder kring aktieägartillskotten, både ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel. — S har nu för avsikt att eventuellt avyttra sina aktier i bolaget. Huruvida denna avyttring skall ske eller ej, är beroende på de skattemässiga konsekvenserna vid en återbetalning av de villkorade aktieägartillskotten. — För att få veta de skattemässiga konsekvenserna vid en återbetalning av aktieägartillskott frågas därför följande.

1. Utlöser återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott inkomstbeskattning av något slag för S? Här förutsättes att bolagets post "fritt eget kapital" debiteras med de villkorliga aktieägartillskottens storlek genom kontant utbetalning.

2. Föreligger en skillnad i svaret på frågan 1 ovan om de villkorade aktieägartillskotten behandlas såsom en icke avdragsgill kostnad vid återbetalning? I detta fall har då utbetalningen av aktieägartillskotten inte blivit föremål för någon vinstdisposition utan belastar resultaträkning som en extra ordinär kostnad.

3. Om S väljer att avyttra samtliga sina aktier i bolaget och samtidigt avyttrar förbindelsen om de villkorade aktieägartillskotten, får då S räkna tillskot-

tet som anskaffningskostnad för aktierna i bolaget vid hans realisationsvinstberäkning?

4. Om S väljer att avyttra samtliga sina aktier i bolaget men behåller sin rätt till de villkorade aktieägartillskotten, kommer då aktieägartillskotten vid en framtida återbetalning att leda till inkomstbeskattning av något slag för S?

Fråga torde ej heller vara om vinstutdelning i aktiebolagslagens 12 kap 1 § mening i och med att S vid återbetalningstillfället ej längre är aktieägare.

*RSV:s nämnd för rättsärenden* meddelade följande förhandsbesked:

Under lång tid synes den förhärskande uppfattningen ha varit att ett s k villkorligt aktieägartillskott av det slag som det är fråga om i ärendet skatterättsligt skall behandlas som ett lån (se t ex rättsfallet RÅ 1949 ref 17). Efter rättsfallet RÅ83 1:42 (RSV/FB Dt 1983:10) har denna uppfattning satts i fråga. Innehållet i rättsfallet framgår av RR:s rubrik till referatet: "Aktiebolag har lämnat aktieägartillskott till helägt dotterbolag med förbehåll om återbetalning ur framtida vinstmedel. Aktierna i dotterbolaget har därefter försålts till annat aktiebolag. Sedan fråga uppkommit om avveckling av dotterbolaget har det nya moderbolaget ansetts skattskyldigt för vinstmedel som på grund av förbehållet betalas ut till detta innan utskiftning sker, och dotterbolaget har ansetts skyldigt att betala utskiftningsskatt för de tillgångar som återstår efter utbetalningen av vinstmedlen utan rätt till avdrag för vad som inte har kunnat återbetalas av det villkorliga tillskottet." TI gör i det nu föreliggande ärendet gällande att rättsfallet bör uppfattas så att det har generell räckvidd och är vägledande även i situationer där återbetalning av ett tillskott sker till tillskottsgivaren själv. — Nämnden gör följande bedömning. — Enligt 12 kap 1 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) får utbetalning till aktieägarna av ett aktiebolags medel ske endast enligt bestämmelserna i lagen om vinstutdelning, utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden och utskiftning vid bolagets likvidation. Bestämmelserna syftar till att skydda borgenärers och anställdas intressen. De ansluter till vad som gällde enligt 1944 års aktiebolagslag. — I aktiebolagsrättslig doktrin har det hävdats att bestämmelserna i 12 kap 1 § första stycket aktiebolagslagen medför att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott kan ske endast i någon av de i lagrummet anvisade formerna (Knut Rohde i *Balans* 1981 nr 2). I skatterättsligt hänseende är emellertid utgångspunkterna för bedömningen annorlunda än i aktiebolagsrätten. En förutsättning för att återbetalningen skall kunna beskattas som utdelning måste i princip vara att den för mottagaren utgör avkastning på det i bolaget investerade kapitalet. Så är uppenbarligen inte fallet när återbetalningen sker till tillskottsgivaren själv, eftersom denne endast får tillbaka det som han tidigare skjutit till. Oavsett hur det må förhålla sig med den civilrättsliga frågan anser nämnden därför att det saknas anledning att gå ifrån den tidigare vedertagna uppfattningen att en återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv i skatterättsligt hänseende behand-

las som en återbetalning av lån. Häri ligger att nämnden har den uppfattningen att rättsfallet RÅ83 1:42 inte kan tillskrivas generell räckvidd. — Mot bakgrund av det anförda svarar nämnden nej på frågorna 1, 2 och 4. — Fråga 3 avser det fallet att S vid en försäljning av aktierna i bolaget låter avyttringen omfatta även rätten till återbetalning. Rättsfallet RÅ83 1:42 innebär att tillskottet efter avyttringen inte längre skall i beskattningshänseende behandlas som en fordran på bolaget. Mot denna bakgrund finner nämnden det mest konsekvent att också vid den realisationsbeskattning som aktieförsäljningen utlöser bortse från tillskottets karaktär av fordran och i stället behandla det som ett sådant ovillkorligt tillskott som får räknas in i anskaffningskostnaden för aktierna. Nämnden svarar därför ja på fråga 3.

I besvär hos RR hemställde TI att RR skulle besvara föreliggande frågor med utgångspunkt från att återbetalning av villkorat aktieägartillskott skall inkomstbeskattas hos mottagaren även om återbetalningen sker till den som lämnat tillskottet. Detta skall gälla oavsett om återbetalningen sker före eller efter avyttringen av aktierna i bolaget. Vidare kan tillskottet inte anses som en kostnad för förvärv av aktierna vid en framtida försäljning av dessa.

RR yttrade: Beträffande frågorna 1, 2 och 4 delar RR riksskatteverkets uppfattning.

Vad gäller fråga 3 skall avyttringen av aktierna i bolaget och avyttringen av förbindelsen om det villkorade aktieägartillskottet i beskattningshänseende behandlas var för sig. S får därför inte vid beräkning av realisationsvinst med anledning av försäljning av aktierna räkna tillskottet som anskaffningskostnad för dessa.

På grund av det anförda ändrar RR förhandsbeskedet endast såtillvida att fråga 3 besvaras i enlighet med det nyss anförda. (Dom 29.3. 1985)

*Anm: Se RÅ 1949 ref 17 samt RÅ79 Aa 61 och RÅ83 1:42. Se även SOU 1964:29, s 83; SOU 1977:86, s 293; Skattenytt 1984, s 38 f (Nordlund), 155 (Söderström), 459 f (Grosskopf); Tidningen Balans 2/81; af Klercker-Eklund, 1971, Skatteproblem för företagen, s 51 f.*

#### **Fråga om båtklubb med hänsyn till syfte och verksamhet är begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet. RÅ85 1:27**

Besvär av Kvarnvikens Båtsällskap angående eftertaxering för inkomst och förmögenhet för 1979.

TN taxerade i avsaknad av deklARATION föreningen efter skön till 0 kr.

En den 6 nov inkommen deklARATION upptogs som besvär över TN:sbeslut. I deklARATIONEN redovisade föreningen inkomst av kapital samt behållen förmögenhet men yrkade att föreningen skulle bedömas som begränsat skattskyldig enligt 53 § 1 mom första stycket e) KL.

I yttrande och ansökan om eftertaxering yrkade TI att föreningen skulle eftertaxeras för inkomst med 5 310 kr och för förmögenhet med 15 700 kr.

LR biföll TI:s ansökan om eftertaxering och yttrade: Föreningen har enligt sina stadgar till ändamål att främja sjösporten, verka för gott sjömanskap samt i övrigt tillvarata medlemmarnas intressen. — Genom vad som i målet förevarit finner LR att föreningen får anses i ej obetydlig omfattning tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen. Vad föreningen häremot anfört kan inte föranleda annan bedömning. Vid sådant förhållande kan föreningen inte anses främja sådant allmännyttigt ändamål, som enligt bestämmelserna i punkt 9 av anv. till 53 § KL berättigar till begränsad skattskyldighet. LR lämnar därför besvären utan bifall. TI har emellertid gjort framställning om eftertaxering. Rätten finner förutsättningar härför föreligga till av denna angivna belopp. Ansökningen kan därför bifallas.

Föreningen överklagade hos KR i Stockholm, som dock inte ändrade LR:s dom.

Föreningen gick vidare till RR, som yttrade: Kvarnvikens Båtsällskap har enligt 1 § i sällskapets stadgar till ändamål att främja sjösporten, verka för gott sjömanskap samt i övrigt tillvarata medlemmarnas intressen. Det i stadgarna angivna syftet innefattar således ett sådant idrottsligt ändamål som i och för sig kan inordnas bland de allmännyttiga ändamål vilka anges i punkt 9 första stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen. Frågan om båtsällskapet är att anse som allmännyttigt i den där avsedda bemärkelsen får emellertid bedömas mot bakgrunden av sällskapets allmänna karaktär och inriktning.

Båtsällskapet anför till ledning för bedömningen hos underinstanserna i hudsak följande. Båtsällskapet är en traditionell båtklubb av det slag som sedan gammalt funnits i Stockholm och särskilt i Mälaren, där sällskapet har sin hamn. Båtsällskapets verksamhet måste ses som ett värdefullt komplement till det allmännas insatser på friluftslivets område. En målsättning är att medlemmarna skall kunna ha sitt båtintresse till en så rimlig kostnad som möjligt. Detta innebär att medlemmarna på sin fritid själva får sköta driften av klubben. Sällskapet hyr markområde och hamnponton av Stockholms kommun. Varje medlem sköter själv sin båt, men naturligtvis måste medlemmarna åta sig vissa funktionärsuppgifter för att bevaka att ordning skall råda och att utbildningsarbetet skall fungera. Sällskapet driver sålunda ingen rörelse och äger ingen fastighet. Sällskapets tillgångar är medlemskollektivets kostnadsandelar till hyror, underhåll av klubbområde och enkel administration. I den mån tillgångarna inte omedelbart förbrukats efter det att de influtit, placeras de på bank och ger viss ränteavkastning.

Av ingiven resultaträkning för verksamhetsåret 1978 framgår att medlemmarnas års-, hamn-, vakt- och varvsavgifter uppgått till ca 198 000 kr, medan kostnader för administration, hamn, vakt och varv utgjort sammanlagt ca 204 000 kr. Kostnaderna för klubbhus, klubbmästeri, tävlingsverksamhet och

25-årsjubileum uppgick under samma period till ca 14 400 kr. Båtsällskapets eget kapital var enligt balansräkning vid 1978 års utgång 15 729 kr.

Hos RR vidhåller TI i yttrande över besvären sin uppfattning att båtsällskapet med hänsyn till bestämmelserna i punkt 9 av anv. till 53 § KL är obegränsat skattskyldigt. Han anför vidare. Det är uppenbart att medlemmarnas utgifter för sina båtar i avsevärd grad begränsas genom förhyrning från kommunen av gemensamma brygg- och uppläggningsplatser samt genom att sällskapet med hjälp av anställd personal (bl a hamnkaptén, två hamnassistenter, varvschef, biträdande varvschef och arbetschef) lägger upp, förvarar och sjösätter medlemmarnas båtar, jämfört med om medlemmarna för dessa arbeten skulle anlita privata hamnar eller varv. Av resultaträkningen framgår vidare med all önskvärd tydlighet, att hamn- och varvsverksamheten utgör en dominerande del av sällskapets verksamhet.

Båtsällskapet invänder häremot att sällskapet inte har anställd personal och uppger ytterligare följande. Många medlemmar har olika uppdrag i klubben. Det är sålunda riktigt att det finns en hamnkaptén m fl funktionärer. Dessa är dock inte anställda och de erhåller inte något arvode för det arbete som de utför. Utöver dessa funktionärer finns andra som, också obetalda, svarar för ungdomsverksamhet, jollesegling, vaktjänst, underhåll av bryggor och byggnader m m. Det är också felaktigt att anställd personal "lägger upp, förvarar och sjösätter medlemmarnas båtar". Funktionärerna organiserar arbetet men varje medlem deltar i arbete med sjösättning och uppdragning av båtarna. Medlemmarna "förvarar" själva sina båtar, d v s utför själva samtliga arbeten på sina båtar.

RR gör följande bedömning. Båtsällskapet bedriver vid sidan av den ideella verksamheten i form av ungdomsarbete och tävlingsarrangemang även en betydande verksamhet av ekonomisk natur genom vad som benämns hamn- och varvsverksamhet. Denna verksamhet - varmed får förstås uppdragning, förvaring och sjösättning av medlemmarnas båtar - synes huvudsakligen bestå däri att sällskapet organiserar medlemmarnas egna arbetsinsatser samt bestri-der gemensamma kostnader för arbetena genom avgifter av olika slag. Förutom brygg- och uppläggningsplatser, klubbhus och jollehus synes, såvitt handlingarna visar, sällskapet inte ställa några anläggningar till medlemmarnas förfogande för båtarnas skötsel. Sällskapet har ej heller anställd personal för dessa uppgifter. Ett uttalat syfte med sällskapets hamn- och varvsverksamhet är att så långt möjligt minska medlemmarnas kostnader för båtinhav. Detta måste anses ligga i sakens natur. Enbart storleken av de kostnader som redovisats på sällskapets resultaträkning - vilka får ses i belysning av antalet medlemmar och båtar, ca 440 medlemmar, ca 280 segel- och motorbåtar, 45 segeljollar och ett 50-tal andra jollar - har enligt regeringsrättens mening inte någon avgörande betydelse för bedömningen av sällskapets inriktning. Båtsällskapets ideella verksamhet liksom sällskapets insatser i form av samord-

ning av medlemmarnas arbete med uppdragning och sjösättning av båtarna får anses i sin helhet ingå som led i fullföljandet av sällskapets syfte att främja sjösport. Med denna bedömning skall båtsällskapet vara begränsat skattskyldigt enligt 53 § 1 mom första stycket e) KL och 7 § första stycket f) lagen om statlig inkomstskatt. Sällskapet är således inte skattskyldigt för inkomst av kapital och ej heller för förmögenhet.

Med ändring av KR:s och LR:s domar undanröjer RR de åsatta eftertaxeringarna. (Dom 14.6. 1985; två ledamöter av RR ansåg att båtsällskapet var obegränsat skattskyldigt men ville undanröja eftertaxeringen till förmögenhetsskatt eftersom den var att avse som ringa.)

*Anm: Se Ds Fi 1975:15, s 93; prop 1976/77:135, s 75-77; SkU 1976/77:45, s 27-28; Bo Eriksson, De nya skattereglerna för ideella föreningar, s 26 samt Margareta Leijonhufvud, Festskrift till Gösta Ekman, s 89, Beskattning av ideella föreningar.*

#### **Föräldrars betalning av ränta för dotters lån - skatteflykt? RÅ85 1:42**

Besvär av TI angående förhandsbesked för makarna S. I ansökan hos RSV om förhandsbesked anförde Göte S och Inga S: Vår dotter, Maria S, och hennes pojkvän håller på att bygga villa och de är båda lagfarna ägare till fastigheten. Dottern studerar för närvarande till läkare och har tre år kvar innan hon är färdig och får fast inkomst. Vi tänker gå in som betalningsansvariga för vår dotters del av lånen, vilket skall stå inskrivet i lånehandlingarna. De pengar som vi betalar för Maria S:s räkning, i form av räntor och eventuella amorteringar, är ett lån till henne som skall betalas tillbaka efter studietidens slut. — Blir räntan som vi betalar för Maria S:s lån avdragsgill i vår deklaration? Vi vill ha ärendet prövat med avseende på den nya generalklausulen.

TI yttrade: Makarna S:s påteckning av betalningsansvar för det lån som nerlagts i dottern Marias och hennes pojkvans, Gunnar N, fastighet medför en inte oväsentlig skatteförmån för makarna S, om de därigenom äger rätt att göra avdrag för räntor som de erlägger på lånet. Avsikten med betalningarna är att under lånets löptid delvis befria dottern från de utbetalningar som eljest ålegat henne. Makarna kan emellertid på annat sätt ställa medel till förfogande för betalningarna. Den skatteförmån som föräldrarna uppnår får därför antas ha utgjort det huvudsakliga skälet till att de tecknat betalningsansvaret. — Av handlingarna i ärendet framgår, att Maria har ett återbetalningsansvar till föräldrarna för de belopp som dessa erlägger för räntor och amorteringar på lånet. I realiteten liknar det tilltänkta förfarandet ett borgensåtagande, där borgensmännens regressrätt reglerats i ett särskilt avtal. I detta fall har parterna upprättat ett låneavtal, där varje utbetalning som föräldrarna gör skall anses som ett lån till dottern. — Om Göte och Inga S skulle medges avdrag för räntebetalningarna, skulle de erhålla avdrag för utgifter som utgör lån till dottern och inte vad som enligt kommunalskattelagens bestämmelser utgör ränta. För låneutbetalningar föreligger inte rätt till avdrag. Det skulle således strida mot lagstiftningens grunder att medge makarna S avdrag för ifrågakvarande räntebetalningar.

RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade: Räntor på banklånet i fråga som betalas av Göte eller Inga S får anses avdragsgilla för betalaren vid en tillämpning

av bestämmelserna i KL. En taxering på grundval av förfarandet kan inte anses strida mot grunderna för någon skattebestämmelse. Lagen (1980:865) mot skatteflykt är därför inte tillämplig på förfarandet. (Två ledamöter av nämnden ansåg däremot att lagen mot skatteflykt var tillämplig.)

I besvär hos RR yrkade TI att Göte S och Inga S skulle förklaras inte äga rätt att vid sina taxeringar åtnjuta avdrag för de räntor som de skulle utge på grund av sitt betalningsansvar för de lån som de tagit tillsammans med Maria S och Gunnar N och som var nedlagda i Maria S:s och Gunnar N:s fastighet. RR som inte ändrade RSV:s förhandsbesked yttrade: Enligt ansökningen om förhandsbesked har Göte S och Inga S tillsammans med sin dotter åtagit sig betalningsansvar för ett banklån, som skulle användas för att finansiera förvärv av en villafastighet. Av makarna S utgivna räntor och amorteringar skall enligt ingivet utkast till avtal återbetalas av dottern, sedan hon avslutat sina studier. I likhet med RSV finner RR att räntor på banklånet som betalas av Göte S eller Inga S skall anses avdragsgilla för betalaren vid en tillämpning av bestämmelserna i KL. Det tilltänkta förfarandet skulle för Göte S eller Inga S medföra en skatteförmån som inte kan anses oväsentlig. Därmed skulle också det villkor för lagens tillämplighet som uppställs i 2 § punkten 1 i lagen mot skatteflykt vara uppfyllt. Enligt punkten 2 i samma paragraf förutsätts emellertid också för att lagen skall bli tillämplig att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Av förarbetena till lagen (prop 1982/83:84 s 21 och 44 samt SkU 1982/83:20 s 13) framgår att prövningen i detta hänseende skall ske med utgångspunkt i en skattskyldigs avsikter med ett visst förfarande. Enligt förarbetena borde bedömningar av den här arten göras med varsamhet. Vidare borde för att skatteförmånen skall anses som det huvudsakliga skälet till förfarandet fordras att detta helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen.

Angående avsikten med det tilltänkta förfarandet har från sökandens sida anförts bl a följande. Maria S och hennes fästman Gunnar N hade av det kommunala förmedlingsorganet fått besked att statliga lån skulle komma att beviljas för deras villabygge. De hade på grund därav satt igång bygget utan att avvakta länsbostadsnämndens beslut. Länsbostadsnämnden avslög emellertid deras låneansökan, och avslagsbeslutet fastställdes sedermera av regeringen. I detta läge kunde villabygget ej avbrytas utan att de båda ungdomarnas ekonomi totalförstördes. Maria S studerade vid denna tid till läkare och hade tre studieår kvar, innan hon blev färdig och kunde få fast inkomst. Banken godtog inte Maria S som ensam betalningsansvarig för hennes del av lånet, eftersom Maria S:s inkomst ej motsvarade hennes årliga räntekostnader. Vedertagen bankpraxis är att bank ej åtar sig att förmedla lån till en person som saknar både anställning och inkomst. För att bistå dottern i en oförut-

sedd ekonomisk krissituation åtog sig då Göte S och Inga S tillsammans med dottern betalningsansvaret för dotterns del av lånet och var beredda att svara för betalning av räntor och amorteringar till dess dottern fick egen inkomst.

RR finner att anledning saknas att inte godta Göte S:s och Inga S:s uppgifter om avsikten med det planerade förfarandet. Med hänsyn till uppgifternas art och till övriga omständigheter i målet finns enligt RR:s mening inte grund för att anta att förmånen att få tillgodoräkna sig avdrag för de belopp som skulle komma att betalas i ränta utgör det huvudsakliga skälet för förfarandet. Lagen mot skatteflykt är därför inte tillämplig. (Dom 3.6. 1985)

#### **Fråga om rätt beskattningsår för kostnader för revision m m av räkenskaper i rörelse. RÅ85 1:28**

Besvär av TI angående eftertaxering av E-H Aktiebolag för 1979.

TN taxerade bolaget enligt dess deklaration för 1979 års taxering.

I maj 1981 yrkade TI hos LR att bolaget skulle eftertaxeras för 1979 för bl a 23 500 kr, avseende en icke fakturerad kostnad för revision och databehandling av 1978 års räkenskaper. Kostnadsposten hade i bokslutet upptagits bland leverantörsskulderna. Vidare yrkade intendenten att bolaget skulle påföras skattetillägg.

LR fann att kostnaden för revisionsarbete, som uppkommit först under 1979 inte varit avdragsgill vid detta års taxering. — LR fann att bolaget vid 1979 års taxering undgått taxering för beloppet och åsatte bolaget eftertaxering därför samt för vissa andra belopp. LR påförde vidare bolaget skattetillägg.

I besvär hos KR yrkade bolaget att eftertaxeringen skulle sättas ned och skattetillägget efterges i motsvarande mån. Bolaget anförde bl a följande: Revisionsarvodet om 23 500 kr bör enligt Föreningen Auktoriserade Revisorers rekommendationer skuldföras under det räkenskapsår som revisionen avser. KR bör hämta in yttrande från bokföringsnämnden huruvida bolagets bokföringsåtgärd stämmer överens med god redovisningssed. Bolaget bör vidare inte eftertaxeras för en fordran om 19 863 kr, eftersom den var osäker. Skattetillägget bör med hänsyn till de eventuellt oriktiga uppgifternas särskilt svårbedömbara beskaffenhet efterges.

KR i Gbg yttrade: Enligt trettonde stycket i första punkten av anv till 41 § KL skall en utgift anses ha ägt rum under det år då den enligt allmänt vedertagen köpmannased bör tas upp i räkenskaperna. I 4 § bokföringslagen sägs bl a att bokföringen inför ett bokslut skall tillföras sådana fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret. — Det av bolaget skuldförda revisionsarvodet 23 500 kr avser kostnad för arbete som har utförts under år 1979. Bolaget har inte fått någon faktura på beloppet förrän i dec 1979. Dessa fakta talar i och för sig för LR:s bedömning att revisionsarvodet bör ses som en sådan driftkostnad som hör till den löpande bokföringen. Mot bakgrund av bokföringsreglernas syfte att årsredovisningen skall återspegla företagets verkliga resultat synes det emellertid rimliga-

re att periodisera en sådan kostnad som det är fråga om här. — KR finner liksom LR att förut-sättningarna för eftertaxering och skattetillägg är uppfyllda beträffande den av bolaget helt ned-skrivna fordringen på 19 863 kr. Skäl för eftergift av skattetillägget finns inte.

Hos RR yrkade TI att bolaget skulle eftertaxeras till statlig och kommunal inkomstskatt för 23 500 kr samt att skattetillägget skulle påföras med 40 procent av inkomstskatten på beloppet.

RR, som inhämtade yttrande från bokföringsnämnden, yttrade: I målet är fråga huruvida bolaget ägt — med rätt till avdrag såsom för omkostnad i rörelsen — i sin deklaration av rörelseresultatet för beskattningsåret 1978 ta upp en kostnadspost för databehandling och revision av räkenskaperna för samma år, trots att revisionen vid beskattningsårets slut ännu ej utförts och kostnaden då ej heller fakturerats bolaget.

Inkomst av rörelse skall enligt 41 § KL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i samma lag. Någon sådan särskild bestämmelse är inte tillämplig i förevarande fall.

Vad som skall förstås med bokföringsmässiga grunder framgår av bokföringslagen (1976:125). I dess 4 § anges att inför bokslut skall den bokföring som löpande redovisar inträffade affärshändelser tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret.

Den kostnad som föranleds av databehandling och revision av ett räkenskapsårs affärshändelser måste anses höra till det räkenskapsåret även om arbete utförs, faktureras och betalas först efter årets slut. I sitt yttrande har bokföringsnämnden också uttalat att det är helt i överensstämmelse med god bokföringssed att i bokslut göra reservering för kostnader för boksluts- och revisionsarbete oavsett om faktura erhållits eller inte.

Bolaget har således förfarit riktigt när det i redovisningen av rörelseresultatet för 1978 upptagit en beräknad omkostnadspost för databehandling och revision av samma års räkenskaper.

RR bifaller inte besvären. (Dom 7.6. 1985)

*Anm.: Se även RÅ81 1:51.*

#### **Fråga om rätt beskattningsår vid tillämpning på dödsbo av 8 och 9 §§ skogskontolagen. RÅ85 1:9**

Besvär av TI angående Thor O:s inkomsttaxering 1979.

TN åsatte vid 1979 års taxering dödsboet efter Olof J, vilken avled år 1971, taxering till statlig inkomstskatt med 14 200 kr, beskattningsbar inkomst.

TI yrkade i besvär hos LR att dödsboets taxering skulle undanröjas och att i stället beskattning enligt 53 § 3 mom 4:e st KL skulle ske hos delägarna, varvid Thor O:s taxering till kommunal inkomstskatt skulle bestämmas till 7 300 kr, beskattningsbar inkomst. Till stöd härför anförde TI bl a. På skogskonto

per den 31 dec. 1978 inestående medel hade uppgetts till 14 688 kr. Jämlikt 9 § andra stycken skogskontolagen skall, om dödsbo har inestående medel på skogskonto, dessa upptas till beskattning för det beskattningsår då reglerna om handelsbolag tillämpas första gången på dödsboet. På grund härav skulle 14 688 kr tilläggas den deklarerade nettointäkten, varav en fjärdedel fick anses belöpa på varje dödsbodelägare.

Thor O motsatte sig bifall till yrkandet.

LR undanröjde den dödsboet åsatta taxeringen samt biföll TI:s yrkande beträffande Thor O:s inkomsttaxering.

Hos KR yrkade Thor O att LR:s dom skulle undanröjas då reglerna om handelsbolag inte borde tillämpas på dödsboet efter Olof J. Thor O yrkade i andra hand att han inte skulle beskattas för den del av dödsboets inkomst av jordbruksfastighet som avsåg skogskonto.

KR i Sundsvall yttrade bl a: I fråga om tillämpningen av reglerna för handelsbolag har Thor O bl a uppgivit följande: ”Fastigheterna ägs av två dödsbon, dels dödsboet efter min moder Ida Katarina J död 1963, och dels efter min fader Olof J död 1971. Jag vill att rätten prövar om vi i vardera dödsboet kan ha till statlig inkomstskatt taxerad inkomst högst 10 000 kr utan att dödsbona taxeras som handelsbolag.” — KR gör följande bedömning. — Av föreliggande handlingar framgår att lagfaren ägare till jordbruksfastigheten Kolsätter 7:14 varit Ida och Olof J, medan Olof J ensam varit lagfaren ägare till jordbruksfastigheterna Kolsätter 7:17, 7:18, 7:19 samt till den såsom annan fastighet taxerade fastigheten Kyrkbyn 13:6. 1/2 av Kolsätter 7:17 har förvärvats genom arv och övriga fastigheter genom köp efter äktenskapets ingående år 1906. Då makarna ingått äktenskap före år 1921 är reglerna i äldre giftermålsbalken tillämpliga, vilket innebär att dödsboet efter den först avlidne, Ida J, rätteligen är skattskyldigt för all boets samfällda egendom, medan dödsboet efter Olof J endast är skattskyldigt för vad som utgjort den avlidnes enskilda egendom. Så vitt framgår av utredningen i målet var endast fastigheten Kolsätter 7:17 såsom förvärvat genom arv år 1910 och 1916 Olof J:s enskilda egendom, medan övriga fastigheter får anses ha ingått i det samfällda boet. — Alltsedan Olof J avlidit år 1971 synes de alltjämt oskiftade dödsbona efter makarna J ha i enkelt bolag bedrivit verksamhet på de dödsbona tillhöriga jordbruksfastigheterna. Hinder har därvid ej förelegat mot att, såsom uppenbarligen skett, redovisa hela resultatet av jordbruksrörelsen i ett av dödsbona. — Vid 1979 års taxering redovisade dödsboet efter Olof J ett belopp överstigande 10 000 kr att taxera till statlig inkomstskatt. Detta innebär att — om så ej skett tidigare år — för dödsboet vid denna taxering och fortsättningsvis reglerna om handelsbolag är tillämpliga, i följd varav bl a inestående medel på skogskonto skall tas upp till beskattning samt uppskov med beskattning av medel som insatts på skogskonto ej längre kan medges. Av utredningen i målet framgår dock att redan vid 1977 års taxering beräknats en för dödsboet till statlig inkomstskatt taxerad inkomst överstigande 10 000 kr men att dödsboet — oaktat bestämmelserna om handelsbolag således rätteligen varit tillämpliga från och med 1977 års taxering — vid såväl 1977 samt 1978 års taxeringar taxerats som särskilt skattesubjekt och vid 1978 års taxering även medgivits uppskov med beskattning av medel om tillhoppa 22 351 kr, som insatts på skogskonto. Av dessa skogskontomedel har 9 000 kr upptagits under nu ifrågakarande beskattningsår och upptagits som inkomst i dödsboets deklaration. Taxeringsintendenten har därjämte yrkat att vid beräkning av inkomsten av jordbruksfastighet hänsyn skall tagas till — förutom värdet av bostadsförmånen 1 600 kr — även resterande skogskontomedel 13 351 kr jämte på kontot upplupen ränta 1 337 kr eller tillhoppa 14 688 kr. Med undantag för räntan skulle dock samtliga skogskontomedel rätteligen ha upptagits till beskattning redan vid 1978 års taxering genom att avdrag för insättningen på skogskonto vägrats. Nettointäkten av jordbruksfastighet för beskattningsåret 1978 kan — med beaktande av att rätt till värdeminskningsskatt avdrag förel-

gat med ett belopp om 240 kr — med beaktande av det anförda beräknas till 8 470 kr. — I målet är ej visat att dödsbodeläggarna överenskommit om annat än att inkomsten i sin helhet i enlighet med ingiven deklaration skall hänföras till dödsboet efter Olof J. Då reglerna om handelsbolag är tillämpliga på dödsboet skall således delägarna i dödsboet taxeras för inkomsten. I målet är ej heller visat att genom arvsavsägelse eller avtal om sammanlevnad i oskiftat bo — bl a med hänsyn till att endast en av delägarna utnyttjat bostaden — annan fördelning av inkomsten skall ske än vad som följer av respektive deläggares andel i dödsboet. Med hänsyn härtill skall 1/4 av 8 470 kr eller 2 117 kr anses belöpa på Thor O. Efter avdrag för underskott av fastighet på 398 kr blir hans taxering till kommunal inkomstskatt 1 710 kr att fördela på Älvros och Ängersjö församlingar. — Med ändring av LR:s dom nedsätter KR underlaget för beräkning av skogsvårdsavgift till 6 925 kr samt taxeringen till kommunal inkomstskatt till 1 710 kr taxerad inkomst, fördelat med 1 670 kr på Älvros församling och 40 kr på Ängersjö församling, och 1 600 kr beskattningsbar inkomst, allt i Älvros församling.

Hos RR yrkade TI att Thor O:s taxering skulle höjas med 5 588 kr, motsvarande på honom belöpande del av det höjningsbelopp som hade bort beräknas för dödsboet efter Olof J. Till stöd härför anförde TI bl a. Såväl praktiska skäl som ordalydelsen i 9 § andra stycket skogskontolagen (1954:142) talade för att medel som dödsboet hade inestående på skogskonto skulle tas upp till beskattning för det beskattningsår, då reglerna om handelsbolag faktiskt tillämpades första gången på dödsboet. Vidare skulle i överensstämmelse med reglerna i 8 § skogskontolagen ett uppskov som faktiskt hade erhållits föranleda motsvarande beskattning, då uttag skedde från skogskontot.

Thor O anförde att beskattning av dödsboet efter Olof J ej borde ske bl a med hänsyn till den uppdelning av egendomen och avkastningen av denna, som bör ske mellan det dödsboet och dödsboet efter Ida J.

RR yttrade: Belopp som tas ut från skogskonto skall enligt 8 § skogskontolagen tas upp till beskattning det år uttaget sker. Enligt 9 § andra stycket samma lag gäller dock beträffande oskiftat dödsbo, på vilket 53 § 3 mom fjärde stycket KL tillämpas, att medel, som dödsboet har inestående på skogskonto, skall tas upp som intäkt av skogsbruk för det beskattningsår, då nämnda bestämmelse i KL första gången tillämpas. Bestämmelsen i KL innebär att dödsbo beskattas som handelsbolag från och med det taxeringsår, som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter dödsfallet, om för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kr.

Av handlingarna i målet framgår bl a följande. Olof J avled 1971. Vid 1977 och 1978 års taxeringar hade dödsboet efter Olof J åsatts en till statlig inkomstskatt taxerad inkomst om 10 400 kr respektive 7 090 kr. Vid 1978 års taxering medgavs dödsboet avdrag för insättning på skogskonto med 22 351 kr. I deklarationen för 1979 års taxering redovisade dödsboet en behållning på skogskontot om 14 688 kr. Därvid hade från det ingående beloppet 22 351 kr och upplupen ränta, 1 337 kr, dragits ett uttag om 9 000 kr. Sistnämnda belopp hade dödsboet tagit upp som en intäktspost i deklarationen.

Vid bedömningen av vid vilket beskattningsår medel på skogskonto skall tas upp till beskattning gäller enligt 8 § skogskontolagen i första hand att så

skall ske det år uttag görs från kontot. De 9 000 kr som dödsboet tagit ut under år 1978 skall därför beskattas vid 1979 års taxering. Härvid saknar det betydelse om dödsboet bort taxeras såsom handelsbolag vid taxering för tidigare år. I fråga om de återstående medlen på kontot, 14 688 kr, gäller på grund av bestämmelserna i 9 § andra stycket skogskontolagen att de skall tas upp som intäkt av skogsbruk för det beskattningsår då beskattningsreglerna i 53 § 3 mom fjärde stycket KL första gången tillämpas på dödsboet. Det innebär att medlen — om dödsboet taxeras enligt handelsbolagsreglerna — skall tas upp till beskattning, även om uttag inte skett. Dödsboet har inte tidigare taxerats enligt handelsbolagsreglerna. Dessa tillämpas första gången på dödsboet vid den aktuella taxeringen. De inestående medlen skall därför tas upp till beskattning vid denna taxering. Detta gäller oavsett om handelsbolagsreglerna rätteligen skulle ha tillämpats på dödsboet vid en tidigare taxering. RR finner vidare liksom KR att något hinder inte förelegat mot att vid taxeringen redovisa resultatet gemensamt för de oskiftade dödsbona, vilket såvitt framgår också skett. Thor O:s invändning härom kan därför inte beaktas. På grund av det anförda skall TI:s talan bifallas.

RR fastställer, med ändring av KR:s dom, LR:s beskattningsåtgärder såvitt avser taxeringen till kommunal inkomstskatt. (Dom 19.2. 1985)

*Anm.: Se RÅ 1969 not 1780 samt prop 1966:85, s 93, 96—98; prop 1969:79, s 20—22.*

**Fråga om idrottsförenings ersättning till ishockeyspelare har varit att vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter jämställa med inkomst på grund av anställning. RÅ 85 1:39**

Västra Frölunda Idrottsförening erlade under utgiftsåret 1978 ersättning till Benny W såsom ishockeyspelare i elitserien med sammanlagt 39 645 kr. Föreningen redovisade inte beloppet i sin arbetsgivaruppgift för nämnda år. I en s k ändringsuppgift hänförde lokala skattemyndigheten ersättningen till kontant bruttolön utgiven av föreningen.

Riksförsäkringsverket beslöt att lägga ersättningen till Benny W till grund för fastställande av avgiftsunderlag för debitering av tillkommande arbetsgivaravgifter.

Föreningen yrkade i besvär hos KR att arbetsgivaravgifter inte skulle påföras och anförde bl a. Benny W:s verksamhet som ishockeyspelare (målvakt) kunde inte betraktas som inkomst av sådant förvärvsarbete som var pensionsgrundande. Dåvarande försäkringsdomstolen fann i dom den 11 dec 1975 i mål om placering i sjukpenningklass att ersättning som fotbollsspelaren Bosse L erhållit inte kunde anses som inkomst av förvärvsarbete enligt lagen om allmän försäkring.

Riksförsäkringsverket avstyrkte bifall till besvären och anförde bl a att Benny W under 1978 från Västra Frölunda IF uppbar dels ett fast belopp om (12×2 500=) 30 000 kr, dels spelarpremier om 9 645 kr. Det fasta beloppet utbetalades oavsett om han deltog i någon match eller ej. Av Benny W:s självdeklaration för inkomståret 1978 framgick att han förutom inkomster av ishockeyspel även hade inkomst av ett deltidsarbete till ungefär samma belopp som hans spelarinkomster. Benny W:s inkomster från föreningen utgjorde således en så betydande del av hans totala inkomster att han måste anses ha varit beroende därav för sin försörjning. Verket hävdade att ishockeyspelet därmed inte kunde anses ha utgjort hobbyverksamhet för hans del utan skulle anses utgöra förvärvsarbete. Då Benny W genom avtal var knuten till föreningen och uppbar nu ifrågasatt ersättning från denna för att utöva ishockeyspel vidhöll verket att Benny W var att anse som arbetstagare i förhållande till föreningen.

KR i Stockholm yttrade: Den ersättning Benny W som ishockeyspelare har uppburit från Västra Frölunda IF utgör inte sådan ersättning som avses i 19 kap 1 § lagen (1962:381) om allmän försäkring i lagrummets lydelse vid utgiftsåret 1978. Sådan ersättning skall därför inte medräknas i avgiftsunderlaget vid bestämmande av arbetsgivaravgift för nämnda år. — KR undanröjer med ändring av riksförsäkringsverkets beslut de överklagade arbetsgivaravgifterna. En ledamot av KR var skiljaktig.

I besvär hos RR yrkade riksförsäkringsverket fastställelse av verkets beslut.

RR yttrade: Västra Frölunda Idrottsförening erlade under 1978 till Benny W såsom ishockeyspelare i elitserien dels ett månatligt belopp om 2 500 kr, dels spelarpremier om 9 645 kr. Benny W redovisade vad han erhållit, sammanlagt 39 645 kr, såsom intäkt av tjänst i sin självdeklaration för inkomståret 1978 och yrkade samtidigt avdrag för kostnader med 2 974 kr. Enligt deklARATIONEN uppgick hans till statlig och kommunal inkomstskatt taxerade inkomst till 80 770 kr. På talan av Benny W har LR i Göteborgs och Bohus län i en sedermera lagakraftvunnen dom den 28 dec 1982 förklarat, att ersättningen från föreningen är pensionsgrundande för honom.

Av det till Benny W erlagda beloppet har således endast en liten del motsvarat ersättning för kostnader som han haft för sitt spelande. Redan på grund härav kan det ifrågasättas om, såsom föreningen hävdar, beloppet kan betraktas som en sådan i huvudsak kostnadstäckande ersättning som utgått för en ideell eller hobbybetonad verksamhet (jfr RÅ 84 1:100 I—II). Utredningen får anses utvisa att vad Benny W uppburit från föreningen för honom varit att jämställa med ersättning för förvärvsarbete på grund av anställning. Föreningen är därför för utgiftsåret i fråga att anse som arbetsgivare i förhållande till Benny W och det till honom utgivna beloppet skall ingå i föreningens avgiftsunderlag för debitering av tillkommande arbetsgivaravgifter. (Dom 17.6 1985)

*Anm.: Se Försäkringsdomstolens domar 1970-06-03, dnr 770/69; 1975-12-11, dnr 664/73; 1978-11-30, dnr 645/78 samt RÅ 84 1:100. Se vidare SOU 1944:15, s 214; prop 1959:100, s 77, 78, 84—86; Sfu 1976/77:8, s 5, 6, 10; RFV, Arbetsgivaravgifter 1982, s 81 samt RSV Dt 1980:10.*