

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • Ansvarig utg. : Regeringsrådet Sigvard Berglöf

Serie I ang. direkt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets meddelanden RSV Dt och Riksskatteverkets förhandsbesked mm RSV/FB Dt (Direkt skatt — Taxering)

Nr 10 1986 - Årg 16

Förhandsbesked den 16 maj 1986¹

Elevförenings cafeteriaverksamhet har ansetts utgöra rörelse. Föreningen har inte ansetts frikallad från skattskyldighet för inkomsten av denna verksamhet

**RSV/FB Dt
1986: 10**

Utkom från trycket
den 25 februari 1987

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

Eleverna i avgångsklasserna på den tvååriga distributionslinjen vid en gymnasieskola avsåg att genom en av dem bildad ideell förening driva en cafeteria i en speciellt inredd lokal i skolan. Cafeterian skulle vara öppen under skoltid och då endast för skolans elever och personal. Verksamheten skulle omfatta servering och försäljning av kaffe, drycker, bullar, smörgåsar, glass och konfektyrer. Eleverna skulle helt ansvara för inköp, kalkylering, försäljning och redovisning. Detta skulle ge dem ett unikt tillfälle att praktiskt tillämpa kunskaperna från tre av linjens ämnen, nämligen distributionskunskap, konsument- och varukunskap samt företagsekonomi. Avsikten var att verksamheten skulle ingå som ett naturligt led i undervisningen och med lärarna i berörda ämnen som handledare. Omsättningen under det första verksamhetsåret beräknades uppgå till ca 30.000 kr och överskottet till ca 5.000 kr. Detta överskott skulle i sin helhet användas till studieresor för nämnda klasser.

Föreningen hemställde om förhandsbesked av innebörd att inkomsten av verksamheten inte skall anses utgöra skattepliktig intäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 16 maj 1986 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Melchior, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

Elevföreningens cafeteriaverksamhet utgör rörelse enligt kommunalskattelagen (KL). Föreningen är inte frikallad från skattskyldighet för sin inkomst av verksamheten.

Motivering

Den cafeteria som elevföreningen avser att driva i skolan skall hållas öppen under skoltid och rikta sig till skolans elever och personal. Verk-

¹ Ej överklagat

RSV/FB Dt
1986:10

samheten skall bestå i servering och försäljning av drycker, bröd, godsaker m m. Eleverna i avgångsklasserna på den tvååriga distributionslinjen skall ansvara för driften. Verksamheten är avsedd att ingå som ett naturligt led i undervisningen och lärarna skall utan ersättning delta som handledare. Omsättningen under första verksamhetsåret beräknas uppgå till ca 30.000 kr och överskottet till ca 5.000 kr. Detta överskott skall i sin helhet användas till studieresor för eleverna.

Med hänsyn till vad som uppgetts om verksamhetens inriktning och varaktighet samt omsättningens storlek finner nämnden att verksamheten måste anses utgöra rörelse i KL:s mening. Elevföreningen är därmed skattskyldig för sin inkomst av verksamheten om inte annat följer av bestämmelserna i 7 § 5 mom lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

Enligt dessa bestämmelser är vissa ideella föreningar frikallade från skattskyldighet för kapitalinkomster och realisationsvinster och även för bl a vissa rörelseinkomster. En första förutsättning för att en förening skall vara skattebefriad är att föreningen har till huvudsakligt syfte att — utan begränsning till t ex medlemmarnas ekonomiska intressen — främja allmännyttiga ändamål.

Såvitt framgår av stadgarna för elevföreningen är dess verksamhet helt eller i allt väsentligt inriktad på att driva cafeteria. Verksamheten kan antas främja trivselen för skolans elever och personal och ger dessutom föreningens medlemmar, d v s eleverna i vissa avgångsklasser, möjligheter att skaffa sig medel för studieresor som företas i anslutning till att de lämnar skolan. Ändamål av detta slag kan inte anses allmännyttiga i den mening som avses i 7 § 5 mom SIL. Från elevföreningens sida har framhållits att cafeteriaverksamheten ger eleverna tillfälle att praktiskt tillämpa sina kunskaper i några huvudämnen. Även om det inte finns någon anledning att betvivla att verksamheten på detta sätt kan bli till nytta för undervisningen, framstår främjandet av undervisningen inte som föreningens huvudsakliga syfte. Föreningen har därför inte rätt till skattebefrielse enligt det aktuella lagrummet.

Regeringsrättens dom den 23 maj 1986 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt
1986:11

Utkom från trycket
den 20 februari 1987

Försäkringsersättning som har utgått på grund av trafikskada och avsett utebliven inkomst av anställning utomlands har inte ansetts utgöra sådan inkomst för vilken den ersättningsberättigade är frikallad från skattskyldighet enligt den skattregeln i 54 § första stycket kommunalskattelagen (KL) i dess lydelse t o m 1985 års taxering

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick i huvudsak följande.

A arbetade sedan flera år utomlands. Den 17 juli 1983 skadades han vid en trafikolycka i Frankrike. Till följd härav kom han dels att vårdas på sjukhus, dels att bli sjukskriven. Från den 19 juli 1983 till och med den

10 oktober 1983 var han helt sjukskriven, därefter till hälften. Olyckan medförde ett inkomstbortfall – förlorad inkomst för arbete utomlands – för A. A hade sedan den 9 februari 1984 bostad i Danmark. Från sitt försäkringsbolag erhöll han under 1983 ersättning för det inkomstbortfall som han hade åsamkats. Eftersom ersättningen avsåg inkomstbortfall vid tjänstgöring utomlands, önskade A förhandsbesked av innehåll att ersättningen inte skulle tas upp till beskattning i Sverige.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 26 mars 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Jonsson, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

A är inte på grund av den skattregeln i 54 § första stycket h KL frikallad från skattskyldighet här i riket för den uppburna försäkringsersättningen.

Motivering

Den som är bosatt i Sverige är enligt huvudregeln i 53 § 1 mom första stycket a KL skattskyldig för all inkomst som han har förvärvat i Sverige eller utomlands. Genom den ovannämnda ettårsregeln görs ett undantag från denna huvudregel om oinskränkt skattskyldighet. Enligt ettårsregeln är en i Sverige bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjutit avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning där, under vissa förutsättningar frikallad från skattskyldighet för sin inkomst av anställningen.

Den av A uppburna försäkringsersättningen kan inte anses som inkomst av anställning utomlands, även om ersättningen beräknats med beaktande av det bortfall av inkomst av arbete i utlandet som förorsakats av olyckshändelsen den 17 juli 1983. Om A under de aktuella åren har varit bosatt i Sverige i KL:s mening och därmed har varit oinskränkt skattskyldig enligt nyssnämnda huvudregel, är han således inte på grund av ettårsregeln frikallad från skattskyldighet för försäkringsersättningen.

(Nämnden avvisade ansökningen till den del denna avsåg annan grund för skattefrihet för ersättningen än ettårsregeln.)

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A såvitt nu är i fråga att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att han var frikallad från skattskyldighet för den uppburna försäkringsersättningen enligt 54 § första stycket KL.

I dom den 23 maj 1986 ändrade regeringsrätten (Nordlund, Engblom, Palm, Bouvin, von Bahr) inte förhandsbeskedet.

Förhandsbesked den 24 januari 1986¹

**RSV/FB Dt
1986:12**

Utkom från trycket
den 25 februari 1987

Fråga bl a om avsättning, som ett bolag gör till en av bolaget och de anställda i bolaget bildad stiftelse, är avdragsgill som personalkostnad

1 Ansökningen

I ansökningen anförde AB X och Stiftelsen Y bl a följande.

Undertecknat företag och de anställda i företaget har för avsikt att bilda en stiftelse Y med bilagda stadgar. För att premiera personalens arbetsinsatser kommer företaget att göra avsättningar till en vinstandelsfond, som skall förvaltas av stiftelsen. Fondmedlen placeras i bank, börsnoterade aktier eller till högst hälften i aktier i AB X.

Vi önskar förhandsbesked på om avsättning till vinstandelsstiftelsen blir avdragsgill kostnad för bidragslämnaren (AB X) och skattefri intäkt för mottagaren (Stiftelsen Y).

Ur stiftelsens stadgar

§ 2

Stiftelsens ändamål skall vara att förvalta de medel, som AB X överlämnar till stiftelsen, i syfte att premiera gjorda arbetsinsatser och för att ge personalen delägarintresse i företaget och med föreskrift att medlen skall komma de anställda till godo, allt enligt bestämmelserna i dessa stadgar samt enligt de av företaget i samband med överlämnandet av medlen uppställda villkoren.

§ 3

Stiftelsen skall efter förvärv av aktier i AB X förmedla dessa vidare genom försäljning till de anställda.

Stiftelsen skall därför vara skyldig att förvärva aktier i AB X när sådana utbjudes till försäljning, men skall stiftelsen ej vara skyldig att för sådana aktieförvärv använda mer än hälften av sitt kapital eller att förvärva aktier från aktieägare som är anställda i AB X.

Vid utbud från flera aktieägare skall stiftelsen i första hand förvärva aktier från ägare som inte varit anställda i AB X.

Vid stiftelsens köp och försäljning av aktier i AB X skall priset på aktien utgöras av det pris som årligen fastställs enligt värderingsreglerna i bolagsordningens bestämmelser om hembud.

Vid förvärv av aktier i AB X skall stiftelsen biträda och underteckna det konsortialavtal, som tecknats av aktieägarna i AB X och vid försäljning av aktier i AB X till de anställda skall stiftelsen uppställa som villkor att köparen biträder och undertecknar konsortialavtalet.

¹ Ej överklagat

§ 5

Stiftelsens angelägenheter skall handhavas av en styrelse bestående av fem ledamöter och fem personliga suppleanter för dessa. Två ledamöter och två suppleanter utses av AB X:s styrelse och tre ledamöter och tre suppleanter utses av dem av de anställda, som är berättigade till andelar i stiftelsen.

Ledamöter och suppleanter skall utses på två-år och val skall förrättas under oktober månad varje år med ojämna årtal.

Styrelsen utser ordförande inom sig.

För tiden fram till första ordinarie val skall styrelsen bestå av tre ledamöter utan suppleanter, varav två utses av de anställda, som är berättigade till andelar i stiftelsen och en av AB X:s styrelse.

- - - - -

§ 11

Beslut om ändring av dessa stadgar kan fattas av stiftelsens styrelse, såvida styrelsens samtliga ledamöter är eniga om beslutet samt beslutet godkännes av AB X:s styrelse; dock må ändring ej ske av paragraferna 2, 5, 10 och 12 eller av bestämmelserna i denna paragraf 11.

§ 12

Stiftelsen må upplösas, om samtliga ledamöter av stiftelsens styrelse är eniga om ett sådant beslut samt beslutet godkännes av AB X:s styrelse.

Vid stiftelsens upplösning skall stiftelsens tillgångar omedelbart användas för tillgodoseende av det i paragraf 2 angivna ändamålet enligt de närmare föreskrifter, som må ha uppställts härvidlag vid medlens överlämnande. Om härefter tillgångar finns, vilka på grund av dessa föreskrifter icke kan användas för tillgodoseende av det i paragraf 2 angivna ändamålet, skall dessa anslås till välgörande delar eller eljest allmännyttigt ändamål. Tillgångarna skall alltså icke under några förhållanden kunna återföras till AB X.

§ 13

Denna stiftelse skall stå under tillsyn enligt lagen den 24 maj 1929 om tillsyn över stiftelser.

Förslaget till vinstandelssystem

För att premiera gjorda arbetsinsatser och för att ge de anställda ett delägarintresse i företaget har AB X beslutat att tillämpa följande

VINSTANDELSSYSTEM

1. *Vinstandels belopp*

AB X avsätter varje år minst 20 % av årsvinsten före skatt enligt fastställd resultaträkning.

Avsatt del av årsvinsten kallas nedan Vinstandel.

2. *Villkor för överlämnande av Vinstandel*

Vinstandel skall på nedanstående villkor ställas till förfogande för de anställda inom AB X genom att överlämnas till en stiftelse, som bildats av de anställda inom AB X och AB X med uppgift att förvalta och använda till stiftelsen överlämnade Vinstandelar.

2.1 Stiftelsen skall förvalta Vinstandel, dess avkastning och realiserade värdestegring för de anställdas räkning i en särskild fond, kallad Vinstandelsfonden. Medlen skall vara placerade i aktier i AB X — om så skulle finnas lämpligt — i börsnoterade värdepapper eller på bankräkning.

De närmare föreskrifterna om förvaltning och användning av Vinstandel meddelas av AB X vid dess överlämnande till stiftelsen.

2.2 Stiftelsens styrelse skall utses av AB X:s styrelse och de anställda, till antal och på sätt anges i stiftelsens stadgar.

2.3 Envar som varit tillsvidareanställd hos AB X i fem år inkluderande det verksamhetsår, till vars resultat Vinstandel hänförs sig, är andelsberättigad i Vinstandelen. Heltidsanställd erhåller en hel andel och övriga med minst halvtidsanställning en halv andel. Rätten till andel är oberoende av lörens storlek.

2.4 Varje den 1 oktober skall vad stiftelsen under föregående räkenskapsår kontant uppburit såsom avkastning å Vinstandelsfonden och skattepliktig realisationsvinst fördelas i proportion till de andelsberättigades andelar i Vinstandelsfonden och läggas till respektive andel.

2.5 Samtliga andelsberättigades andelar skall framräknas såsom andelar i hela Vinstandelsfonden dels varje gång Vinstandel överförs till Vinstandelsfonden, dels när utbetalning av andel sker.

Andel i Vinstandelsfonden skall uttryckas såsom ett andelstal med noggrannhet av tre siffror.

2.6 Andel i Vinstandelsfonden utbetalas till den andelsberättigade eller dennes rättsinnehavare året efter det år han antingen avlider, avgår ur tjänst med pension, tillerkänns hel förtidspension enligt lagen om allmän försäkring eller om han lämnar sin anställning före pensionering fyra år efter denna tidpunkt, dock senast året efter uppnåendet av den ålder som gäller för pensionering av AB X:s tjänstemän.

Andel i Vinstandelsfonden skall utbetalas på följande sätt:

Med början det ifrågavarande året och under de tre därpå följande åren utbetalas den 1 oktober ett belopp, som uppgår till vad som återstår av andelens värde vid tidpunkten för utbetalningen dividerat med det antal utbetalningar, inklusive utbetal-

ningen ifråga, som återstår att göra. Om det som återstår av andelens värde understiger femtusen kronor skall utbetalningen av beloppet i sin helhet ske vid nästkommande betalningstillfälle.

Andel i Vinstandelsfonden får inte pantsättas eller överlåtas.

- 2.7 Kostnader för stiftelsens förvaltning av Vinstandelsfonden skall bestridas i första hand med fondens avkastning, i andra hand med fondens kapital.

3. *Tidpunkt för överlämnande av Vinstandel*

Vinstandel överlämnas till stiftelsen så snart AB X:s styrelse fastställt dess storlek.

4. *Giltighet*

Ovanstående beslut gäller tills vidare och kan av AB X ändras med avseende på härefter uppkommande Vinstandelar. Exempelvis skall beslutet ej gälla om inrättande av vinstandelsfonder påbjuds genom lagstiftning eller på annat sätt.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 24 januari 1986 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Herrlin, Enslöw, Nord, Rosén, Gustafson, Nilsson, Virin) följande.

Förhandsbesked

Bolaget har rätt till avdrag såsom för personalkostnad för belopp som avsätts till Stiftelsen Y. Avsättningarna utgör inte skattepliktig intäkt för stiftelsen.

Motivering

Stiftelsen Y är inte en sådan personalstiftelse som avses i den s k tryggandelagen. Avdrag för avsättning till stiftelsen kan därför inte medges enligt punkt 2 a av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (KL). Å andra sidan är stiftelsen inte heller en sådan "annan personalstiftelse tillhörig arbetsgivaren" beträffande vilken avdrag för avsättningar inte skall komma i fråga (prop 1967:84 s 55).

Avdragsrätten skall därför bedömas enligt de allmänna reglerna i 29 § 1 mom KL. I praxis har avsättningar till vinstandelsstiftelser ansetts avdragsgilla enligt dessa regler som personalkostnader, om syftet med vinstandelssystemet åtminstone i huvudsak har varit att premiera de anställda för gjorda arbetsinsatser och tillräckliga garantier funnits för att avsättningarna skall komma de anställda till godo. Det förhållandet att stiftelsen varit skyldig att i första hand placera sina medel i aktier i det avsättande bolaget och att avsättningarna därmed också tjänat syftet att ge de anställda delägarintresse i det avsättande bolaget har inte ansetts hindra avdrag (jfr t ex RÅ 1974 ref 16 och 84 1:72 I). I rättsfallet RÅ 83 1:9 blev utgången emellertid en annan. Regeringsrätten fann att de förvaltningsföreskrifter som skulle gälla för de överlämnade medlen var av sådan art att stiftelsen mera framstod som ett organ för att trygga kontrol-

**RSV/FB Dt
1986:12**

len över aktierna i bolaget än som ett organ för förvaltning av medel som skulle utbetalas till de anställda vid deras avgång. Med hänsyn härtill och till bristen på utfästelser eller riktlinjer för hur och när avsättningar till stiftelsen skulle ske förklarade regeringsrätten att avsättningarna inte var avdragsgilla som personalkostnad.

Enligt reglerna för det nu aktuella vinstandelssystemet är avsikten att bolaget varje år skall avsätta minst 20 % av årsvinsten före skatt till stiftelsen i det uttalade syftet att premiera gjorda arbetsinsatser och ge de anställda ett delägarintresse. Bolaget skall således enligt planerna regelbundet avsätta en betydande del av årsvinsten till stiftelsen. Varje person med minst fem års tillsvidareanställning i bolaget är tillförsäkrad rätt att i samband med sin avgång ur tjänsten få ut en viss andel av de till stiftelsen överlämnade medlen. Stiftelsens i stadgarna angivna ändamål är att förvalta dessa medel. Av handlingarna framgår visserligen att stiftelsen — i likhet med vad som var fallet i nyssnämnda RÅ 83 1:9 — kommer att åläggas att genom köp och försäljningar av aktier i bolaget underlätta ägarskiftet när anställda aktieägare avgår ur tjänsten. Med hänsyn till de planerade avsättningarnas regelbundenhet och omfattning samt till vad som i övrigt kommer att föreskrivas beträffande stiftelsens förvaltning av de överlämnade medlen finner nämnden dock fog för bedömningen att vinstandelssystemet i detta fall har till huvudsakligt syfte att premiera för gjorda arbetsinsatser samt att stiftelsens primära uppgift är att på ett betryggande sätt förvalta de överlämnade medlen intill dess de anställdas andelar förfaller till betalning. Det förhållandet att stiftelsen i sin förvaltande verksamhet också skall vidta åtgärder för att underlätta ägarskiftet bör vid nu angivna förhållanden inte hindra avdrag.

Nämndens slutsats är att bolaget har rätt till avdrag för avsättningarna. I stiftelsens hand är avsättningarna inte hänförliga till någon förvärvskälla i KL:s mening och utgör således inte skattepliktiga intäkter. Det bör tilläggas att vad som nu sagts om skattefrihet inte avser avkastningen på de av stiftelsen förvaltade medlen eller realisationsvinster som kan uppkomma vid en omplacering av medlen.

Regeringsrättens dom den 14 maj 1986 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

**RSV/FB Dt
1986:13**

Ett aktiebolag med endast fem anställda, vilka ägde samtliga aktier i bolaget, har inte ansetts berättigat till avdrag för avsättning till s k vinstandelssystem

Utkom från trycket
den 25 februari 1987

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

Aktiekapitalet i X AB, nedan benämnt sökandebolaget, innehas för närvarande av fem personer, envar 20 procent. De är samtliga heltidsarbetande i sökandebolaget. Härutöver finns ingen anställd arbetskraft.

I syfte att trygga företagets fortbestånd i den mån medarbetare lämnar sin anställning eller avlider avser sökandebolaget att införa ett vinstandelssystem. Genom systemets utformning möjlig-

görs att den anställde efter avgång tillförsäkras en ekonomisk erkänsla för under den aktiva tiden gjorda arbetsinsatser.

Förslaget kan bli föremål för vissa justeringar, t ex i vad avser sättet för beräkning av vinstandel, men rättsnämnden äger förutsätta att härigenom och i övrigt inga sådana ändringar företas som ändrar förutsättningen för de frågor vari förhandsbesked begäres.

Grundläggande motiv för ett vinstandelsystem

Av förslaget framgår, att bolaget avser att årligen avsätta ett på visst sätt — med utgångspunkt från föregående års resultat — beräknat vinstandelsbelopp, vilket efter fastställelse av bolagets styrelse överföres till förvaltning av en självständig stiftelse som bildats av de anställda.

Det kan förutsättas att stiftelsen successivt får förvärva högst 40 % av sökandebolagets aktiekapital.

Till ansökningsen hade fogats stadgar för bolagets vinstandelsstiftelse. Dessa upptog bl a följande föreskrifter.

— — —

§ 2

Stiftelsens ändamål är att förvalta de medel, som överlämnas till stiftelsen i syfte att trygga företagets fortbestånd i den mån medarbetare lämnar sin anställning eller avlider och jämväl tillförsäkra den anställde efter avgång en ekonomisk erkänsla för under aktiv tid gjorda arbetsinsatser enligt bestämmelserna i dessa stadgar samt enligt de i samband med överlämnande av medlen uppställda villkoren (stiftelseurkund).

Stiftelsens medel skall vara placerade antingen i fastigheter eller aktier emitterade av bolaget eller i börsnoterade aktier, obligationer eller därmed från säkerhetssynpunkt jämförliga värdepapper.

Beträffande förvärv av aktier från bolaget skall gälla, att ej större andel än 40 procent av aktiekapitalet får förvärvas.

— — —

§ 6

De andelsberättigade skall ha rätt att få ut sina ackumulerade kvoter (= andel) i Vinstandelsfonden först året efter sin avgång ur tjänst med pension eller, om anställningen upphör dessförinnan, året efter uppnåendet av den ålder som gäller för den anställdes pensionering eller, om den andelsberättigade tillerkänts hel förtidspension enligt lagen om allmän försäkring, året efter det sådan pension tillerkänts honom.

— — —

§ 10

Stiftelsens angelägenheter skall handhas av en styrelse bestående av tre ledamöter, jämte två suppleanter som skall utses av samtliga medarbetare.

RSV/FB Dt
1986:13

§ 16

Stiftelsen får upplösas, om samtliga ledamöter av stiftelsens styrelse är eniga om ett sådant beslut samt beslutet godkännes av bolagets styrelse.

Vid stiftelsens upplösning skall stiftelsens tillgångar omedelbart användas för tillgodoseende av det i § 2 angivna ändamålet enligt de närmare föreskrifter, som må ha uppställts härvidlag vid medlens överlämnande. Om härefter tillgångar finns, vilka på grund av dessa föreskrifter icke kan användas för tillgodoseende av det i § 2 angivna ändamålet, skall dessa anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål.

Tillgångarna skall icke under några förhållanden kunna återföras till bolaget.

§ 17

Denna stiftelse skall stå under tillsyn enligt lagen den 24 maj 1929 om tillsyn över stiftelser.

§ 18

Beslut om ändring av dessa stadgar kan fattas av stiftelsens styrelse, under förutsättning dels att styrelsens samtliga ledamöter är eniga om beslutet, dels att beslutet godkännes av bolagets styrelse; dock må ändring ej ske av §§ 2 och 16 eller av bestämmelserna i denna § 18.

Mot bakgrund av vad ovan anförts hemställde bolaget om förhandsbesked huruvida avdragsrätt förelåg för avsättningar till stiftelsen.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 28 juni 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Herrlin, Enslöw, Rosén, Vester, Gustafson, Melchior, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

Bolaget har inte rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättningar till stiftelsen.

Motivering

Av handlingarna framgår bl a följande. Aktierna i bolaget ägs till lika delar av fem personer som också är de enda anställda i bolaget. Bolaget avser att för räkenskapsåret 1984 avsätta 10 000 kr till stiftelsen och för tiden därefter årligen avsätta ett belopp som motsvarar 25 % av årsvinsten efter bokslutsdispositioner men före skatt. Enligt stadgarna har stiftelsen till ändamål att förvalta de överlämnade medlen i syfte att trygga företagets fortbestånd i den mån medarbetare lämnar sin anställning eller avlider samt att jämväl tillförsäkra den anställda efter avgång en ekonomisk erkänsla för under aktiv tid gjorda arbetsinsatser. Stiftelsen skall kunna förvärva högst 40 % av aktierna i bolaget.

Ärendet gäller frågan om bolaget har rätt till avdrag för avsättningarna

till stiftelsen. Nämnden gör följande bedömning.

Stiftelsen är inte en personalstiftelse i den sk tryggandelagens mening. Bolagets avdragsrätt skall därför inte bedömas enligt de särskilda bestämmelserna i punkt 2 a av anvisningarna till 29 § KL. Stiftelsen kan inte heller anses som en sådan "annan personalstiftelse tillhörig arbetsgivaren" beträffande vilken avdragsrätt för avsättningar inte skall komma i fråga enligt uttalande i prop 1967:84 s 55.

Avdragsrätten skall i stället prövas enligt de generella reglerna i 29 § 1 mom KL. I praxis har avdrag för avsättningar till vinstandelsstiftelser o d i vissa fall medgetts enligt dessa regler såsom för personalkostnader. För avdragsrätt har i princip krävts att de till stiftelsen överlämnade medlen åtminstone i huvudsak tjänar syftet att premiera de anställda för gjorda arbetsinsatser samt att förvaltningen av medlen sker på ett sådant sätt att de anställdas rätt till utbetalning är tryggad. Den omständigheten att medlen överlämnas av ett fåmansföretag har inte ansetts utgöra skäl för att vägra avdrag.

Det nu föreliggande fallet skiljer sig i ett par viktiga hänseenden från de fall där avdrag hittills har medgetts. Gruppen anställda består av endast fem personer och dessa är samtliga delägare i bolaget. Full identitet råder således mellan aktieägarna och de anställda. Det är därför vanskligt att bedöma om de avsatta medlen verkligen tjänar syftet att premiera för gjorda arbetsinsatser eller om avsättningarna tjänar andra syften. Det kan här noteras att stiftelsen enligt stadgarna har till uppgift bl a att trygga företagets fortbestånd om någon delägare skulle lämna företaget.

Mot den nu angivna bakgrunden och med hänsyn till utredningen i övrigt finner nämnden inte klarlagt att de avsatta medlen huvudsakligen tjänar syftet att premiera för gjorda arbetsinsatser. Bolaget har vid sådant förhållande inte rätt till avdrag för avsättningarna till stiftelsen.

Föredraganden Clémentz var skiljaktig och anförde följande.

Fråga om bolags rätt till avdrag för avsättningar till sk vinstandelsstiftelse som en personalkostnad har prövats av regeringsrätten i ett antal mål. I en del fall har bolaget medgivits avdraget, i andra inte.

Frågan uppkommer hur detta ärende bör bedömas bl a mot bakgrund av föreliggande praxis. En första förutsättning för att bolaget skall kunna få avdrag för en avsättning är att medlen som avses överföras till stiftelsen skall komma de anställda till godo på grund av att de utfört arbete i bolaget. Denna förutsättning måste anses uppfylld i detta ärende (se 2 § i stadgarna). Den omständigheten att en överföring också kan tänkas fylla ytterligare syften har i praxis inte alltid hindrat att bolag medgivits avdrag. I detta ärende (se 2 § i stadgarna) skall medlen bidra till att trygga företagets fortbestånd i den mån medarbetare lämnar sin anställning eller avlider. Jfr också föreskriften i 2 § i stadgarna att stiftelsen får förvärva högst 40 procent av aktierna i det egna bolaget. I målet 3795-1984 som regeringsrätten avgjort genom dom den 12 februari 1985, där frågan också prövats, avsåg stiftelsen att inom en femårsperiod förvärva alla aktierna i bolaget. Bolaget medgavs avdraget. Jfr också regeringsrättens dom

**RSV/FB Dt
1986:13**

den 8 november 1984 i mål 1026-1984. I nämnda två mål liksom i detta ärende är förhållandena så att de anställda — om övriga villkor är uppfyllda — i sinom tid kan få ut sin andel av stiftelsens förmögenhet. Om stiftelsen väljer att förvärva aktier i det egna bolaget blir detta — som jag ser det — en möjlighet bland andra, att förvalta stiftelsens förmögenhet under mellantiden. Hur ifrågavarande stiftelse kommer att göra vet jag inte. I de fall där regeringsrätten inte medgett ett bolag avdragsrätt, har såvitt jag kunnat finna, omständigheterna varit annorlunda, i vart fall i vissa hänseenden. I RÅ 1983 1:9 var stiftelsen t ex skyldig att förvärva aktier i det egna bolaget. Regeringsrätten fann att stiftelsen mer framstod som ett organ att trygga kontrollen över aktierna i bolaget än som ett organ för förvaltning av medel som skall utbetalas till de anställda vid deras avgång. Även i målen 741-1984, dom i regeringsrätten den 8 november 1984 och 2460-1984, dom den 12 februari 1985, i vilka mål regeringsrätten vägrat bolagen avdragsrätt var omständigheterna också enligt min mening annorlunda. Såvitt jag kan finna bör regeringsrättens praxis inte hindra att bolaget vägras avdragsrätt. — Den omständigheten att här är fråga om ett fåmansföretag med bara fem heltidsanställda delägare (och inga andra anställda) bör inte heller medföra att bolaget vägras avdraget då enligt praxis de fem arbetande delägarna skulle ha haft rätt att ta ut ersättning från bolaget i form av lön — med avstående ifrån uttagande av medel i form av utdelning. De fem betraktas i detta sammanhang som vilka anställda som helst. Resonemanget bör vara lika här. — Jag anser således i likhet med allmänna ombudet, att nämnden borde ha förklarat bolaget ha rätt till avdrag för överföringarna till stiftelsen såsom personalkostnad.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten fullföljde bolaget sin talan.

I dom den 14 maj 1986 ändrade regeringsrätten (Wieslander, Hilding, Brink, Berglöf, Werner) inte förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 13 juni 1986 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

**RSV/FB Dt
1986:14**

Ersättning som utgår under tjänstledighet från anställning i bolag i Sverige har beskattats här oaktat den skattskyldige har haft sitt hemvist i Spanien

Utkom från trycket
den 25 februari 1987

1 Ansökningen

Av handlingarna framgick såvitt nu är i fråga i huvudsak följande.

A avsåg att tillsammans med sin hustru bosätta sig permanent i Spanien, där han sedan tidigare ägde en fastighet. Han skulle från det bolag i Sverige där han hade sin anställning erhålla "en form av lön som ej är förbunden med tjänsteplikt" i enlighet med en mellan honom och bolaget ingången överenskommelse den 17 mars 1983.

Överenskommelsen hade följande lydelse.

- 1 Parterna är överens om att A från och med bolagets ordinarie bolagsstämma 1983 till dess A vid 60 års ålder går i pension skall vara tjänstledig från sin anställning hos bolaget. A avgår vid nämnda bolagsstämma från sin befattning som styrelseledamot i bolaget.
- 2 Bolaget tillförsäkrar A en årlig ersättning, med utbetalning månadsvis i efterskott, under tjänstledigheten fram till dess A vid 60 års ålder går i pension, motsvarande hans nu gällande lön hos bolaget jämte generell årlig uppräknings enligt gällande kollektivavtal. Härjämte erlagger bolaget under samma tid sociala avgifter — inklusive pensionsavgifter — för A beräknade på samma sätt som skulle skett därest A fortfarande tjänstgjort hos bolaget.
- 3 A förbinder sig att under den tid ersättning utgår enligt punkt 2 ovan inte åtaga sig avlönat arbete för annans räkning annat än i samråd med bolagets VD eller styrelseordförande. Om A under nämnda tid utför avlönat arbete som har anknytning till den verksamhet bolaget bedriver äger bolaget påfordra att ersättningen för sådant arbete helt eller delvis skall avräknas från den ersättning A erhåller från bolaget.
- 4 Den mellan bolaget och A den 1 december 1982 träffade överenskommelsen angående A:s pension gäller, såvitt avser A:s pensionsförmåner, utan annan ändring än att orden ”på grundval av hans närmast dessförinnan gällande lön” i punkt 3 skall utbytas mot ”på grundval av honom närmast dessförinnan tillkommande ersättning enligt mellan honom och bolaget i mars 1983 träffad överenskommelse”.
A önskade förhandsbesked bl a om den ersättning som han uppbar från bolaget skulle beskattas i Sverige även om han var att anse som bosatt i Spanien och i vilken kommun beskattning i så fall skulle ske.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 10 juli 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Enslöw, Rosén, Vester, Gustafson, Melchior, Nilsson), såvitt nu är i fråga, följande.

Förhandsbesked

A är — trots att han inte skall anses bosatt i Sverige — enligt 53 § 1 mom KL skattskyldig här för den ersättning som han uppbar enligt överenskommelsen med X AB. Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien hindrar inte att inkomsten beskattas här. Inkomsten skall enligt 59 § 3 mom KL beskattas i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål (taxering i det gemensamma distriktet).

Motivering

Frågan gäller skattskyldigheten och rätt beskattningssort för den ersättning som A uppbar enligt överenskommelse den 17 mars 1983 med bolaget.

A skall efter makarnas gemensamma utflyttning inte anses bosatt i Sverige i den mening som avses i 53 § 1 mom KL. En förutsättning för att han ändå skall vara skattskyldig för ersättningen är enligt nämnda lagrum att ersättningen har *förvärvats genom verksamhet här i riket*. Om A

**RSV/FB Dt
1986:14**

enligt spanska beskattningsregler anses bosatt i Spanien och därför vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien skall anses ha hemvist i Spanien gäller en ytterligare förutsättning. Ersättningen måste nämligen anses som en sådan inkomst av enskild tjänst som avses i artikel XV i avtalet. Enligt punkt I i denna artikel får ersättningen beskattas i Sverige om den utgår för *arbete som utförs här*.

Överenskommelsen mellan A och X AB innebär att A fr o m bolagets ordinarie bolagsstämma 1983 till dess han vid 60 års ålder går i pension skall vara tjänstledig från sin anställning hos bolaget. Under sin tjänstledighet är han tillförsäkrad en ersättning som motsvarar hans vid avtals-tidpunkten aktuella lön plus en generell årlig uppräknings. Bolaget skall under tiden för tjänstledigheten erlägga sociala avgifter — inklusive pensionsavgifter — vilka beräknas på samma sätt som om A fortfarande hade tjänstgjort hos bolaget. A förbinder sig att under samma tid inte åta sig avlönat arbete för annans räkning annat än i samråd med bolagets verkställande direktör och styrelseordförande.

Det får antas att A:s arbete hos bolaget före tjänstledigheten har varit förlagt till Sverige. Överenskommelsen innebär inte att anställningen upphör utan endast att A får tjänstledighet med en principiell skyldighet att inte ta anställning hos annan. Någon skyldighet att i annat land än Sverige utföra arbetsprestationer för bolagets räkning har inte föreskrivits. Nämnden finner att den ersättning som utgår enligt överenskommelsen under nu angivna förhållanden måste anses förvärvad genom verksamhet här i riket i den mening som avses i 53 § 1 mom KL och att den dessutom skall anses utgå för ett i Sverige utfört arbete i dubbelbeskattningsavtalets mening.

Av det anförda följer att ersättningen i det fall som avses med frågan får beskattas i Sverige. Eftersom A efter makarnas utflyttning inte skall anses bosatt i Sverige enligt punkt I andra stycket av anvisningarna till 53 § KL och förhållandena inte är sådana att bestämmelsen i 68 § andra meningen samma lag blir tillämplig skall ersättningen enligt 59 § 3 mom KL beskattas i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål.

Ordföranden Swartling och vice ordföranden Herrlin var skiljaktiga och anförde.

Enligt överenskommelsen med bolaget är A under de ca fyra år som återstår till hans ålderspensionering befriad från skyldighet att utföra arbete för bolagets räkning. Med hänsyn härtill och till överenskommelsens innehåll i övrigt måste det antas att den ersättning som utgår till A i allt väsentligt har sin grund i det arbete som han under tidigare år utfört i sin anställning hos bolaget. Även om bolaget har åtagit sig att under fyraårsperioden betala sociala avgifter, inklusive pensionsavgifter, har ersättningen enligt vår mening närmast karaktären av förtidspension.

Med denna utgångspunkt gör vi följande bedömning av skattskyldigheten. Ersättningen måste anses förvärvad genom verksamhet här i riket. Vi delar därför majoritetens uppfattning att A enligt 53 § 1 mom KL är skattskyldig för ersättningen även efter sin bosättning i Spanien. När det gäller beskattningsrätten enligt dubbelbeskattningsavtalet kommer vi däremot till ett annat re-

**RSV/FB Dt
1986:14**

sultat än majoriteten. Vi vill i första hand ifrågasätta om inte ersättningen borde behandlas enligt artikel XVIII, som reglerar beskattningen av bl a pensioner i enskild tjänst. Det är i så fall helt klart att den får beskattas endast i hemviststaten Spanien. Även om ersättningen skulle anses utgöra sådan inkomst som avses i artikel XV blir emellertid utgången densamma. Huvudregeln är också enligt denna artikel att inkomsten skall beskattas endast i hemviststaten. En förutsättning för att ersättningen samtidigt skall få beskattas i Sverige är att den utgör vederlag för arbete som "utföres" här. Så kan inte anses vara fallet när den hänförs till prestationer under en tidigare anställningsperiod och således inte utgör vederlag för arbete under det aktuella beskattningsåret.

Vi anser således att ersättningen är undantagen från beskattning i Sverige på grund av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet såvitt nu är ifråga skulle förklara att ersättningen från X AB inte skulle beskattas i Sverige.

I dom den 13 juni 1986 ändrade regeringsrätten (Hellner, Brodén, Björne, Sjöberg, von Bahr) inte förhandsbeskedet.

