

Regeringsrätten

Rättsfall

Fråga om avdrag för realisationsförlust när innehavare av räntebärande obligation säljer obligationen men behåller ett antal räntekuponger. — RÅ 1986 ref 59 I

I. Besvär av R angående förhandsbesked beträffande inkomsttaxering.

I ansökan i sept 1983 om förhandsbesked anförde R:R har i OKG Aktiebolags 13,25 procents obligationslån 1983/2003 tecknat sig för en obligation om 1 Mkr. R har erbjudits att sälja obligationen på följande sätt. Räntekuponger avseende de 8 närmaste halvåren behålles av R. Därefter säljer R obligationen med resterande räntekuponger för 590 tkr. Innebörden av försäljningen är sålunda att R under 4 år äger rätt att uppbära den ränta med vilken den försålda obligationen löper. Hon ökar också sin likviditet med 590 tkr. Räntan förfaller till betalning halvårsvis den 15 februari och 15 augusti. Allteftersom räntan blir tillgänglig för lyftning skall R deklarera densamma i inkomstslaget kapital. Försäljningen av obligationen, vilken försäljning planeras äga rum innevarande höst, medför emellertid för R en förlust å 410 tkr.

— För att rätt kunna fullgöra sin deklarationsskyldighet måste R få veta om nämnda förlust är en i skattehänseende avdragsgill realisationsförlust vid 1984 års taxering. R ställde därför följande frågor: 1) Skall den ränta som förfaller halvårsvis på berörda obligation deklarerars som inkomst av kapital för det beskattningsår då den är tillgänglig för lyftning? 2) Utgör den förlust å 410 tkr som uppkommer i samband med försäljningen en vid 1984 års taxering avdragsgill realisationsförlust?

RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade: Frågan huruvida realisationsvinst eller realisationsförlust uppkommer vid R:s avyttring av obligationen skall bedömas med utgångspunkt i vad R erlagt vid förvärvet och erhåller vid en avyttring av själva obligationen. Den differens som uppkommer till följd av att R förbehåller sig avkastningen under fyra år är inte till någon del hänförlig till den vidare sålda obligationen. Den kan därför inte medföra någon avdragsrätt vid 1984 års taxering såsom för realisationsförlust. Endast sådan differens mellan vad hon gett för obligationen och ett försäljningspris som beror på en förändring av själva obligationens marknadsvärde skall beaktas vid beräkning av det skattemässiga resultatet av försäljningen av obligationen. — Den ränta som R enligt förbehållet uppbär skall tas upp till beskattning under inkomst

av kapital för beskattningsår, då ränta enligt kupong är tillgänglig för lyftning. Den del av vad R gett för obligationen och som enligt det ovan sagda är att hänföra till den förbehållna ränterätten får anses fördela sig med lika delar på var och en av de avskilda kupongerna och i beskattningshänseende utgöra en kostnad för ränteinkomsten i takt med att inkomsten uppkommer. — Nämnden besvara fråga 1 jakande och fråga 2 nekande.

I besvär yrkade R att RR i stället skulle besvara fråga 2 jakande.

RR: ej ändring. (Dom 6.3.1986)

Fråga om rätt till avdrag för belopp som betalats för räntekuponger som förfaller till betalning i framtiden — RÅ 1986 ref 59 II.

Besvär av J angående förhandsbesked beträffande inkomsttaxering.

I ansökan i sept 1983 om förhandsbesked anförde J: J har för avsikt att förvärva räntekuponger för OKG Aktiebolags 13,25 procent obligationslån 1983/2003 på följande sätt. Obligationen har ett nominellt värde å 1 Mkr. J förvärvar 4 räntekuponger för 200 000 kr. Räntan förfaller till betalning halvårsvis den 15 feb och den 15 aug. J äger då rätt att den 15 feb och den 15 aug 1984 samt den 15 feb och den 15 aug 1985 lyfta 66 250 kr eller sammanlagt 265 000 kr. För dessa kuponger betalar J i nov 1983 sålunda 200 000 kr. För att rätt kunna fullgöra sin deklarationsskyldighet måste J veta vid vilken taxering han äger rätt att yrka avdrag för anskaffningskostnaden för nämnda räntekuponger.

Han ställde därför följande frågor: 1. Äger J rätt till avdrag för hela anskaffningskostnaden för räntekupongerna, dvs 200 000 kr, vid 1984 års taxering? 2. Därest rättsnämnden besvarar fråga 1 nekande önskas besked om vid vilket års taxering J äger rätt till avdrag för anskaffningskostnaden och med vilket resp vilka belopp?

RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade: J har genom köpet av räntekupongerna förvärvat en rättighet som utgår från obligationen men som kupongerna är självständiga bärare av. Det belopp som J erlagt för rätten att uppbära ränta enligt kupongerna får därför anses fördela sig med lika delar på var och en av dessa kuponger och i beskattningshänseende utgöra en kostnad för ränteinkomsten i takt med att den uppkommer. På grund härav finner nämnden att J äger rätt till avdrag för kostnaden endast i den omfattning som den enligt det sagda hänför sig till ränteintäkt som enligt kupong blivit under beskattningsåret förfallen till betalning. Nämnden besvar ansökningen i enlighet härmed.

Hos RR yrkade J att fråga 1 i stället skulle besvaras jakande.

RR: ej ändring. (Dom 6.3.1986)

(En ledamot av RR (von Bahr) var av skiljaktig mening och anförde: Det vederlag, 200 000 kr, som J betalar för de fyra obligationskupongerna får anses utgöra en med ränta jämställd utgift i inkomstslaget kapital. En sådan utgift är normalt avdragsgill för det beskattningsår då den betalats. — Vid bedömningen av J:s rätt till avdrag på grund av förvärvet av obligationskupongerna måste emellertid beaktas att innebörden av transaktionen är att överlåtaren mot ett diskontoavdrag uppbär obligationsränta vid en tidigare tidpunkt än kupongförfallodagarna. J:s betalning är

därför att anse som en ränta som erlagts i förskott och skall behandlas enligt bestämmelserna som förskottsrenta i 41 § tredje stycket KL. J kan med hänsyn till detta vid 1984 års taxering få avdrag endast för den del av vederlaget som belöper på åren 1983 och 1984. Resterande del av vederlaget för kupongerna är avdragsgillt vid 1986 års taxering. — Jag ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda).

Anm.: R77 1:20; R78 1:67; RÅ 1982 Aa 152; RÅ83 1:56; RÅ 83 1:79; RÅ85 1:25. Se vidare prop 1943:12, s 28 ff; Ds Fi 1983:25, s 71—75; Svensk Skatte-Tidning 1957, s 120—122 (Bratt); 1958, s 106—108 (Mutén); 1966, s 103 ff (Kuylenstierna) samt Englund, Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning, s 184—186.

Fråga om skattskyldighet för bland anställda utlottade resor. — RÅ 1986 ref 44

Besvär av TI angående förhandsbesked för L.

L anförde hos RSV bl a följande. Bolaget X, i vilket L är anställd, skall i samband med att bolaget lanserar en ny produkt trycka upp och distribuera en dekal avsedd att anbringas på bilar. Bolaget har till den vid bolaget verksamma personalföreningen, som har omkring 1 200 medlemmar, riktat ett erbjudande innebärande att bolaget till föreningen avsätter ett belopp till dess verksamhet som relateras till i vilken utsträckning föreningens medlemmar låter applicera ifrågavarande dekal på sina bilar. Bolaget har för avsikt att avsätta 18 000 kr under förutsättning att 50 % av föreningens medlemmar använder dekalen, 30 000 kr om 75 % använder den samt 50 000 kr om 90 % använder den. — Med hänsyn till att bolagets avsättning till föreningen kommer att relateras till användningsgraden, har föreningen för avsikt att bland användarna lotta ut resor för två personer i syfte att stimulera användningsgraden. Alternativt kommer bolaget att till föreningen skänka resorna för utlottning. Vid 50 % användning av dekalen kommer en resa att lottas ut, vid 75 % två resor samt vid 90 % tre resor. Resmålen är enligt planerna Paris, London samt Oslo. Resorna kommer att ha ett värde om 6 000 kr, 6 000 respektive 4 000 kr. Sålunda kommer varje lott att vara värd drygt 13 kr under förutsättning att samtliga medlemmar i föreningen använder dekalen. — L ställde följande frågor. — 1. Kommer lottens värde att för anställd/medlem betraktas som en förmån från arbetsgivaren, som är inkomstskattepliktig om det är A) föreningen som köper resorna, B) bolaget som köper dem enligt ovan, — 2. Kommer vinstens värde att betraktas som en förmån från arbetsgivaren som är inkomstskattepliktig om det är A) föreningen som köper resorna, B) bolaget som köper dem enligt ovan.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked. *Fråga 1 A och B.* Värdet av rätten att delta i den av personalföreningen anordnade utlottningen utgör i båda fallen skattepliktig intäkt av tjänst för L. — *Fråga 2 A och B.* En vinst vid utlottningen utgör inte i något av fallen skattepliktig intäkt för L. — MOTIVERING. *Frågorna 1 och 2.* I 1 § första stycket lotterilagen (1982:1011) definieras begreppet lotteri. Med lotteri avses i denna lag "en verksamhet, i vil-

ken en eller flera deltagare kan erhålla en vinst till högre värde än vad var och en av de övriga deltagarna kan få och i vilken vinstmöjligheterna helt eller delvis beror på slumpen till följd av lottning, gissning, vadhållning eller liknande förfarande". I lotteriförordningen (1939:207) fanns en definition med i sak samma innehåll. — Den utlottning av resor som avses i ansökningsen täcks av definitionen i nämnda lagrum och är således ett lotteri i lotterilagens mening. Det förhållandet att det för deltagande i utlottningen krävs att personen i fråga är medlem i personalföreningen och har använt dekalen kan inte föranleda någon annan bedömning. — Enligt 19 § KL räknas en vinst i ett svenskt lotteri inte till skattepliktig inkomst. Det framstår som uppenbart att begreppet lotteri har samma innebörd här som i lotteriförfattningarna. Skälet till att lotterivinster undantogs från inkomstbeskattning är att dessa vinster ansetts böra beskattas i särskild ordning enligt lagen (1928:376) om särskild skatt på vissa lotterivinster. Skattefriheten enligt KL har dock inte gjorts beroende av att lotterivinstskatt faktiskt har utgått. — Av det anförda följer att den vinst som L kan erhålla vid utlottningen är undantagen från inkomstbeskattning oavsett om lotterivinstskatt erläggs eller ej. En kosekvens av detta är å andra sidan att värdet av rätten att delta i den som lotteri bedömda verksamheten i princip utgör en skattepliktig intäkt av tjänst för L.

Tre ledamöter av nämnden ansåg att värdet av resan skulle av L tas upp som skattepliktig inkomst av tjänst (jfr RÅ 1967 ref 45) men att själva rätten att få delta i utlottningen av resorna inte skulle utgöra någon skattepliktig förmån av tjänst för L.

TI överklagade hos RR och yrkade att värdet av en resa som L kunde vinna skulle betraktas som skattepliktig inkomst av tjänst.

RR yttrade: Förutsättningen för att L skall vinna en resa är att han är anställd hos bolaget och utför en särskild prestation för bolaget genom att använda dess dekal. Resan måste därför anses som en förmån på grund av anställningen, oavsett om det är bolaget eller föreningen som med av bolaget tillhandahållna medel köper resan. Vid sådant förhållande kan den omständigheten att förmånen gjorts beroende av utfallet av ett lotteri inte medföra att bestämmelserna i 19 § KL om undantag från skatteplikt för vinst i svenskt lotteri blir tillämpliga. Värdet av resan kommer därför att för L utgöra skattepliktig inkomst av tjänst. Till följd härav skall fråga 1 besvaras nekande och fråga 2 jakande. RR ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda. (Dom 13.3.1986)

Anm.: Se RÅ 1961 mot 1280 och RÅ 1967 ref 45. Se även prop 1981/82:170, s 29.

Fråga om skyldighet att under pågående taxeringsarbete till den skattskyldige lämna ut taxeringsavi. — RÅ 1986 ref 18.

Besvär av G angående utlämnande av taxeringsavi.

Hos lokala skattemyndigheten (LSM) begärde G den 29 april 1985 att få ta del av den taxeringsavi som vid 1985 års taxering upprättats för honom.

LSM avslog framställningen med följande motivering: Hos LSM har Ni begärt att få taga del av den sk taxeringsavin, som av myndigheten insorterats i Er deklaration till 1985 års taxering. — Taxeringsavin framställs genom central databehandling av kontrolluppgifter avseende anställdas löner, skatteavdrag m m. Uppgifterna enligt taxeringsavin avses att kontrolleras av taxerings-

nämnd mot skattskyldigs deklARATION. — LSM anser, att taxeringsavin innehåller sådana uppgifter av synnerlig vikt, som ej skall uppenbaras för den som kontrollen avser så länge som granskning av deklARATIONER pågår. — Beslutet grundas på bestämmelserna i 4 kap 2 § sekretesslagen (SFS 1980:880).

G överklagade beslutet hos KR i Sundsvall och anförda bl a att vanliga skattebetalare inte borde hindras att i efterhand rätta eventuella misstag i sina självdeklARATIONER.

I yttrande till KR anförde LSM följande: Enligt 37 § TL skall arbetsgivare till lokal skattemyndighet avlämna s k kontrolluppgifter, som upptar uppgifter om anställds löneinkomster, andra kontanta ersättningar och innehållen preliminär skatt under inkomståret. Kontrolluppgifterna registreras av de lokala skattemyndigheterna och sammanställs genom central databehandling till en s k taxeringsavi. — De upplysningar, som sålunda finnes i taxeringsavin, kontrolleras här efter av vederbörande TN mot de uppgifter, som skattskyldig lämnat i sin deklARATION. Taxeringsavin utgör sålunda ett mycket väsentligt kontrollmaterial. — TN skall ha avslutat sin granskning och åsatt skattskyldig taxering senast den 30 okt under taxeringsåret. Enligt LSM:s mening får deklARATIONEN anses vara föremål för pågående granskning under hela taxeringsperioden. Skulle uppgiften i taxeringsavi uppenbaras för deklARANT före den 30 okt skulle svåra avvägningsproblem uppstå, eftersom vid varje enskilt tillfälle skulle prövas om deklARATION är slutgiltigt behandlad i TN eller om granskning fortfarande pågår. — LSM hemställer om avslag på besvären.

KR i Sundsvall ändrade inte LSM:s beslut.

G gick vidare till RR, som yttrade: Enligt 4 kap 2 § sekretesslagen (1980:100) gäller sekretess ”för uppgift som hänför sig till pågående granskning för kontroll beträffande” bl a skatt eller avgift till staten eller kommun, ”om det med hänsyn till syftet med kontrollen är av synnerlig vikt att uppgiften inte uppenbaras för den som kontrollen avser”. Av 14 kap 5 § samma lag framgår att sekretess i regel inte gäller i förhållande till en part i ett ärende. Endast ”i den mån det av hänsyn till allmänt eller enskilt intresse är av synnerlig vikt att sekretessbelagd uppgift i materialet inte röjs” gäller sekretess även gentemot parten (14 kap 5 § första stycket andra meningen). De angivna reglerna innebär att det måste göras en avvägning mellan partens intresse av att få del av en begärd uppgift och sekretessintresset. Avvägningen måste såsom lagtexten utformats göras individuellt från fall till fall.

Målet gäller frågan huruvida nämnda bestämmelser utgjorde hinder mot att — före den tidpunkt då TN:s arbete med ett visst års taxering avslutats — till en skattskyldig lämna ut den taxeringsavi som för samma taxering upprättats för honom enligt de bestämmelser som avses i 16 § 4 mom TL och 18 § 1 mom taxeringsförordningen.

Innehållet i taxeringsavin regleras inte i någon författning. Den i målet aktuella taxeringsavin har skrivits ut den 14 mars 1985 för G på ett formulär. Den omfattar dels person- och registreringsuppgifter, dels en redovisning för kontrolluppgifter avseende inkomst v tjänst, dels jämförelser mellan uppgifterna i G:s deklARATION och kontrolluppgifterna, dels uppgifter om underlag för tilläggsbelopp, om registrerad taxerad inkomst, om registrerad skatteplik-

tig förmögenhet, om preliminärskatt enligt kontrolluppgifter, om debiterad kvarstående/överskjutande skatt, om avgift/ränta på sådan skatt, dels en anteckning av följande lydelse: ”Tjänst — granskningssignaler — punkt 3 — upplysningar på KU”. I taxeringsavin anges att intäkter av tjänst uppgivt till samma summa enligt deklARATIONEN som enligt kontrolluppgifterna.

Varken innehållet i taxeringsavin eller en jämförelse mellan taxeringsavin och G:s deklARATION eller utredningen i övrigt ger anledning antaga att ett utlämnande av taxeringsavin skulle ha försvårat det pågående taxeringsarbetet beträffande G. Vid sådant förhållande gäller inte sekretess enligt 4 kap 2 § sekretesslagen. Ej heller förelåg sådant hinder mot utlämnande av taxeringsavin till G som avses i 14 kap 5 § första stycket andra meningen sekretesslagen.

Taxeringsavin hade alltså bort lämnas ut till G. — RR återförvisade målet till LSM. (Dom 5.3.1986)

(En ledamot av RR (Engblom) var skiljaktig beträffande motiveringen och anförde bl a: Uppgifterna i taxeringsavin använder TN vid kontrollen av de uppgifter som den skattskyldige lämnat i deklARATIONEN. Om uppgifterna i taxeringsavin röjs för dn skattskyldige, innan TN avslutat deklARATIONSGRANSKNINGEN, föreligger risk för att syftet med granskningen kan motverkas genom åtgärder av den skattskyldige.

Jag finner, vid en avvägning mellan den skattskyldiges intresse av att få del av samtliga uppgifter i taxeringsärendet och det intresse som sekretessen enligt 4 kap 2 § sekretesslagen skall skydda, att det är av synnerlig vikt att uppgifterna i taxeringsavin inte lämnas ut till den skattskyldige under den tid deklARATIONSGRANSKNINGEN pågår. LSM har därför haft fog för sitt beslut att inte lämna ut taxeringsavin till G under den tid handläggning av hans taxering pågår i TN.

TN har numera meddelat beslut rörande G:s taxering 1985. Hinder föreligger därför inte längre att lämna ut taxeringsavin till honom.)

Anm.: Se RÅ81 2:63; RÅ84 2:93 samt prop 1979/80:2, Del A, s 138, 139; prop 1979/80:2, Del B, s 263, 264; Corell m fl, Sekretesslagen, 1985, s 117, 118 och Svensk Skattetidning 1981, s 488, 493 (Regner).