

# Snabbreferat från Regeringsrätten

## Reservering för framtida skogsvårdsutgifter

Besvär av AO ang förhandsbesked beträffande B AB.

I ansökan om förhandsbesked anförde bolaget bl a. Bolaget bedriver tillverkning och försäljning av spånskivor. Bolaget förbrukar stora kvantiteter vedråvaror och strävar efter att nå en viss grad av självförsörjning genom innehav av egna skogsfastigheter. Bolaget står i begrepp att inköpa en skogsfastighet för vilken råder följande förhållanden. 1. Säljaren har avverkat en del av fastigheten utan att verkställa erforderliga återväxtåtgärder. Enligt tvingande lagstiftning åligger det innehavaren, d v s efter överlåtelsen köparen, att genomföra åtgärderna. 2. Bolaget avser att omedelbart efter förvärvet avverka del av fastigheten vilket medför plikt genomföra återväxtåtgärder. 3. Vidare avser bolaget att för år därefter genomföra avverkningar på fastigheten.

Enligt skogsvårdslagen skall återplantering ske efter avverkning. Den tvingande regeln har sin grund i att intäkterna från en plantering ligger så långt fram i tiden att diskonterade värdet av dem kan vara lägre än planteringskostnaderna. Det är således för att trygga den framtida virkesförsörjningen som det har ansetts nödvändigt införa återplanteringsplikt. — Det är den fysiska åtgärden avverkning som medför skyldighet att återplantera, oavsett om avverkningen medfört intäkter eller ej. Avverkningar av dålig eller avlägset belägen skog medför ofta högre direkta avverkningskostnader än intäkter och ibland inga intäkter alls.

Så vitt bolaget förstår innebär regeringsrättens dom 1984 1:8 att avsättning för återväxtkostnader i vart fall kan göras av köparen i fallen 2. och 3. ovan. Bolaget har vidare dragit den slutsatsen att köparen i fall 1. kan reservera för kostnaderna så snart bolagets ansvar utföra åtgärderna inträder, d v s omedelbart efter övertagandet av fastigheten. Grunderna för bolagets syn är följande. I alla tre fallen har köparen en till tredje man riktad ovillkorlig förpliktelse, som inte motsvaras av framtida intäkter, att utföra återplanteringen. Det som skiljer fall 1. från fallen 2. och 3. är att fastigheten i fall 1. överlåtits efter det att den avverkats men före det att återväxtåtgärderna vidtagits. Påverkar då detta förhållande rätten att avsätta för planteringskostnaderna? D v s kan överlåtelse tidpunkten/priset ha betydelse för avsättningsrätten eller kan det förhållande att köparen inte haft intäkten, i den mån någon sådan förevarit, från den avverkning som medfört plikten att återplantera, ha bety-

delse? Med överlåtelse­tidpunkten menas här tidpunkten för fastighetens övergång till ny ägare i förhållande till tidpunkten för planterings­plikt inträde.

A. Kan bolaget, med skattemässigt avdragsgill verkan, efter förvärvet av fastigheten, avsätta för på grund av tidigare ägares avverkningar kvarstående återväxtkostnader?

B. Kan bolaget avsätta för återväxtkostnader på grund av avverkning som bolaget självt vidtar under första året av innehavstiden?

C. Kan bolaget avsätta för återväxtkostnader på grund av avverkningar som bolaget självt vidtar under därefter kommande år av innehavstiden?

*RSV:* Avsättningar i bolagets räkenskaper för beräk­nande framtida utgifter för återväxtåtgärder på fastigheten skall godtas vid taxeringen, oavsett om avsättningarna hänför sig till avverkningar som utförts av säljaren (fråga A) eller av bolaget självt (frågorna B och C). *Motivering.* Bolagets rätt till avdrag för framtida utgifter för återväxtåtgärder skall bedömas enligt de allmänna bestämmelserna i 41 § KL om rätt beskattningsår vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Enligt dessa bestämmelser skall en utgift hänföras till det år då den enligt god redovisningssed bör redovisas som en kostnad i räkenskaperna, även om utgiften rent faktiskt uppkommer senare. Enligt praxis medges avdrag för avsättningar som avser framtida utgifter för återväxtåtgärder till följd av en skattskyldigs egen avverkning på en fastighet (RÅ84 1:8). Bolaget har således rätt till avdrag för avsättningar enligt frågorna B och C. Enligt nämndens uppfattning får det anses överensstämma med god redovisningssed att bolaget även gör avsättning för utgifter för sådana återväxtåtgärder som föranleds av den tidigare ägarens avverkning och som bolaget i och med förvärvet av fastigheten övertar ansvaret för. Avdrag skall därför medges även beträffande avsättningar enligt fråga A. — I besvär yrkade AO att fråga A skulle besvaras nekande.

*RR:* I RR avser målet frågan huruvida bolaget har rätt att vid inkomsttaxering göra avdrag för de beräknade framtida kostnaderna för återväxtåtgärder som bolaget är skyldigt att utföra på en bolaget tillhörig fastighet i anledning av att en tidigare ägare av fastigheten avverkat skog på denna.

Frågan skall bedömas med utgångspunkt från de allmänna bestämmelserna i 41 § KL om beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och rörelse. Enligt dessa bestämmelser skall inkomsten som regel beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till paragrafen skall vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder utgiftsposter hänföras till det år då de enligt god redovisningssed bör redovisas som kostnader i räkenskaperna, även om utgifterna ännu inte uppkommit.

RR har i ett tidigare mål (RÅ 1984 1:8) medgivit att avdrag för framtida utgifter får ske för beräknad kostnad för återväxtåtgärder efter skogsavverkning. Förhållandena i det målet skiljer sig emellertid från förhållandena i förevarande mål på det sättat att de fastigheter som berörts av skogsavverkningen

inte hade överlåtits efter avverkningen. Samma person var alltså i RÅ 1984 1:8, till skillnad från vad som gäller i förevarande mål, såväl berättigad till inkomster från avverkningen som ansvarig för skogsvårdsåtgärderna. Bokföringsnämnden har i ett mål i målet åberopat yttrande avseende ett annat mål uttalat bl a att det enligt nämndens uppfattning inte kan anses förenligt med god redovisningssed att en bokföringsskyldig samma år som han förvärvat en skogsfastighet gör en reservering för sådana framtida utgifter som är en följd av avverkningar som gjorts av den tidigare ägaren.

Eftersom inkomsterna från skogsavverkningen inte tillkommer bolaget utan den tidigare fastighetsägaren har bolaget inte att redovisa inkomsterna som intäkter i sina räkenskaper. Det redovisningsmässiga kravet på en periodiskt riktig beräkning av bolagets inkomster och utgifter i anledning av skogsavverkningen utgör alltså inte någon grund för bolaget att i sina räkenskaper ta upp en kostnadspost avseende de framtida utgifterna för de skogsvårdsåtgärder som påkallas av den tidigare ägarens skogsavverkning.

I praxis (se bl a RÅ 1976 ref 104 och RÅ 1981 1:51) har även avdrag för framtida förluster ansetts kunna ske i vissa fall. Den utgift som bolaget kommer att åsamkas leder emellertid inte till en sådan förlust.

På anförda skäl finner RR det inte förenligt med god redovisningssed att bolaget i räkenskaperna gör avsättning för framtida utgifter för de skogsvårdande åtgärderna. Avdrag för en sådan avsättning kan därför inte medges. (Dom 17.2.1988)

#### **Vinst vid inlösen av fordran, som inte gav rätt till ränta, har betraktats som ränta.**

Besvär av E ang förhandsbesked.

I ansökan om förhandsbesked anförde E bl a att han i april 1981 köpte på reversmarknaden en andel av en reversfordran för 106 600 kr, vilken förfaller till betalning den 1 maj 1986. Han äger då rätt att uppbära 322 960 kr. Långivaren har betalat förskottsrenta på reversen till den ursprungliga långivaren och som säkerhet för fordringen finns huvudsakligen pantbrev i fastigheter.

*RSV:* I praxis har en vinst, som uppkommit vid inlösen till nominellt belopp av ett skuldebrev, vilket förvärvats genom en emission till underkurs, ansetts utgöra intäkt av kapital (RSV/FB Dt 1983:3, RÅ 1982 Aa 152). E har visserligen inte lånat ut fordringsbeloppet i fråga utan har förvärvat fordringen från långivaren. Enligt nämndens uppfattning har emellertid oavsett detta E:s vinst — så långt — i samma mån som vinsten i rättsfallet karaktär av intäkt av kapital (ränta).

I ärendet föreligger en annan särskild omständighet i förhållande till rättsfallet, nämligen att hänsyn har tagits till skillnaden mellan värdet på skuldebrevet vid utställandet och det nominella värdet genom en förskottsrenta och

inte en "kapitalrabatt" som i rättsfallet. För E är det emellertid ovidkommande om hänsynstagnad till den nämnda skillnaden skett på det ena eller andra sättet. Det förhållandet att förskottsränta utgått förtar därför enligt nämndens uppfattning inte vinstens karaktären av ränta.

RR, avslog E:s besvär och anförde: E har förvärvat en andel i ett skuldebrev med dag för inlösen drygt fem år efter hans förvärv. Han äger då rätt att uppbära 322 960 kr motsvarande hans andel av fordringens kapitalbelopp, men ej någon rätt att därutöver erhålla ränta, bortsett från dröjsmålsränta. Som vederlag har E vid förvärvet erlagt 106 600 kr. Han har inte uppgivit hur beloppet har beräknats. Han har emellertid inte gjort gällande att fordringen varit osäker eller att andra särskilda omständigheter påverkat värderingen. Grund saknas att antaga annat än att vederlaget motsvarat fordringens vid förvärstidpunkten diskonterade värde. När E på föfallodagen erhåller sin andel av kapitalbeloppet, 322 960 kr, är därför skillnaden mellan detta belopp och det vederlag han erlagt att anse som ränta och hänförlig till skattepliktig inkomst av kapital. (Dom 26.2.1988)

**Fråga om beskattning av delägare i handelsbolag som disponerar en lägenhet i en handelsbolaget tillhörig fastighet och som hyr ut lägenheten till annan.**

Besvär av A ang inkomsttaxering 1981.

A disponerade som fastighetsägare i ett fastighetsbolag en lägenhet i bolagets fastighet. Lägenheten var under året uthyrd. TN i hemortskommunen påförde A hyresersättningen eller 31 500 (efter vissa kostnadsavdrag på 2 500). TN i den kommun där A taxerade statligt följde deklarationen. Efter besvär av TI och A fann LR att A skulle beskattas för skillnaden mellan hyresvärdet (26 000) och den ersättning (12 580) som A utgett i hyra till handelsbolaget. Kammarrätten i Stockholm ändrade inte LR:s dom.

RR biföll inte A:s besvär och anförde bl a:

A är delägare i Fastighetsbolaget 3 HB. Med hennes andel följer hyresrätten till en bostadslägenhet i bolagets fastighet. På grund av barnsbörd och vård av barn har hon dock inte själv bebott lägenheten under beskattningsåret utan haft den uthyrd i möblerat skick. För uthyrningen har hon uppburit en ersättning som överstiger det belopp som hon erlagt till bolaget för lägenheten.

Hyresvärdet av bostadslägenheten skall anses som en inkomst för handelsbolaget. För denna inkomst är A skattskyldig enligt 53 § 2 mom KL. Vid beräkning av inkomsten skall dock avräknas de kostnader hon haft för lägenheten och som hon utgivit till handelsbolaget. (Dom 26.2.1988)

## **Förmånsbeskattning då arbetsgivarens leverantör bekostat utlandsresa till fackmässa (I och II)**

### **I**

Besvär av K angående inkomsttaxering 1982.

K, som var inköpschef, hade fått en resa till en fackmässa i Paris betald av arbetsgivarens leverantör. Efter besvär av TI påförde LR K 1 435 kr vilket var hälften av kostnaderna. K besvärade sig till kammarrätten och anförde bl a:

AB D var grossist i hund-, katt och zooartiklar. Bolagets leverantörer fanns bl a i Europa men framför allt i Sydostasien. Sedan femton år tillbaka var han anställd i bolaget och var huvudansvarig för inköpsfunktionen. Han svarade för kontakterna med de utländska leverantörerna. Leverantörernas produkter presenterades regelmässigt endast på årliga fackmässor, bl a i Paris. I hans arbetsuppgifter ingick att besöka mässor och leverantörer. Han fick full lön från arbetsgivaren under såväl kortare mässbesök som under längre inköpsresor. Leverantörerna bjöd på restaurang- och teaterbesök och andra rekreatiönsarrangemang, som var helt nödvändiga inslag av avkoppling under sådana långresor. Av hänsyn till arbetsgivaren och artighetsskäl till de utländska leverantörerna kunde han inte tacka nej till deras gästfrihet. Fackmässan i Paris ägde rum fr o m lördagen den 4 april t o m måndagen den 6 april 1981. Han var på mässan hela lördagen och söndagen. Det var helt fel att mässbesöket skulle ha ägt rum endast på söndagen. På lördagskvällen var resedeltagarna inviterade till en varietérestaurang. Det var ett helt naturligt inslag av avkoppling mellan två mässtdagar. AB D hade inte belastats med några kostnader för mässbesöket, eftersom en engelsk leverantör var så angelägen att få träffa representanter från AB D att vederbörande betalade alla kostnader. Några rabatter hade heller inte förekommit.

Kammarrätten i Stockholm biföll inte besvären.

RR biföll K:s besvär och anförde:

K var under beskattningsåret 1981 inköpschef hos AB D. Utredningen i målet ger anledning antaga att hans resa till Paris föranletts av ett erbjudande till bolaget från den engelska leverantören att på dennes bekostnad sända representanter till den aktuella fackmässan, där bl a leverantörens produkter representerades, och att bolaget i sin tur utsett K att delta i resan som en av bolagets representanter. Mot bakgrund härav får resan anses ha sådant samband med K:s anställning hos bolaget att värdet av resan, i den mån den innefattat en ekonomisk förmån för honom, utgör skattepliktig inkomst av denna anställning.

K:s deltagare i resan får antagas ha varit till nytta för bolaget. Varken innehållet i det i länsrättens dom omnämnda reseprogrammet eller vad i övrigt förekommit i målet ger anledning att inte godtaga K:s uppgift att han tillbringade båda de hela dagarna, som uppehållet i Paris varade, på mässan. Det finns inte skäl till antagande att resan för hans del innefattat nöjes och rekreatiöns-

inslag utöver vad som kan anses vara normalt vid en tjänsteresa i utlandet.  
(Dom 29.2.1988)

## II

Besvär av N angående inkomsttaxering 1982.

N var styrelseledamot i AB D och hade tillsammans med sin hustru fått en resa till en fackmessa betald av arbetsgivarens leverantör. Efter besvär av TI påfördes N av LR en löneförmån av 5 740 kr avseende hans och hustruns resa. N besvärade sig till kammarrätten och anförde bl a:

Han var styrelseledamot i AB D. Bolaget var grossist i hund, katt och zooartiklar. Branschen fick anses vara specifik. Tillgång till leverantörernas totala utbud av produkter kunde endast erhållas vid de särskilda fackmässor som årligen arrangerades i bl a Harrogate, Wiesbaden och Paris. Vid årsskiftet 1980/81 erbjöds AB D generalagenturen för en produkt med hög marknadspotential som tillverkas av Armitage i England. Tillverkaren var angelägen att AB D accepterade erbjudandet och bjöd därför styrelsens ledamöter till fackmässan i Paris. Inbjudan avsåg, som var brukligt i internationella sammanhang, även styrelseledamöternas hustrur. Av artighetsskäl ansåg han och hans hustru sig skyldiga att delta i resan till Paris. Mässan pågick fr o m lördagen den 4 april t o m måndagen den 6 april 1981. Någon möjlighet att påverka detta fanns inte, eftersom den engelske leverantören stod för alla kostnader och därför troligen utnyttjade en veckoslutsresa till ett starkt reducerat pris. Lördag förmiddag gick åt till att förbereda mässbesöket. På kvällen samma dag gjordes ett i representationssammanhang helt normalt restaurangbesök. Hela söndagen ägnades åt att besöka mässan. Mässbesöket och förberedelserna inför detta var alltså inget kortvarigt mellanspel i en längre rekreationsresa. Att det dessutom ingick något slag av avkoppling på en resa av detta slag måste anses vara naturligt. Han och hustrun var inbjudna av den engelske tillverkaren, till vilken de rimligen inte kunde stå i något anställningsförhållande. AB D hade varken direkt eller indirekt drabbats av några kostnader utan samtliga utgifter hade betalats av den engelske leverantören.

Kammarrätten i Stockholm biföll inte besvären.

RR biföll N:s besvär såvitt ansåg hans kostnader och anförde bl a (vad angår bedömningen av resans innehåll var domskälen identiska med de under I)

N var under beskattningsåret 1981 ledamot av styrelsen för AB D. Utredningen i målet ger anledning antaga att den engelska leverantören föreslagit bolaget att bli dess huvudagent i Skandinavien för en särskild produkt med hög marknadspotential och i anslutning därtill erbjudit bolaget att på leverantörens bekostnad sända representanter, däribland styrelsens ledamöter, till den aktuella fackmässan, där bl a leverantörens produkter skulle presenteras. Mot bakgrund härav får resan anses ha ett sådant samband med N:s styrelseuppdrag att värdet av resan, i den mån den innefattat en ekonomisk förmån



för honom, utgör skattepliktig inkomst av detta uppdrag. (N beskattades för hustruns kostnader) (Dom 29.2.1988)

#### **Rätt beskattningsår för kostnad för årskort hos SJ.**

Besvär av A ang inkomsttaxering 1982.

A köpte 18.12.1981 ett årskort hos SJ som kostade 7 500 kr som gällde under tiden 21.12.1981—20.12.1982. TN medgav avdrag för december 1981. LR och kammarrätten i Stockholm ändrade inte.

RR biföll inte A:s besvär och anförde:

För inkomst av tjänst gäller den s k kontantprincipen. Grunderna för denna anges kortfattat i 41 § andra stycket KL och utvecklas närmare i punkt 4 av anvisningarna till paragrafen. Av andra stycket i anvisningspunkten framgår att tidpunkten för den faktiska betalningen av en utgift är avgörande för vilket år som är rätt avdragsår. Avdrag skall medges vid taxeringen för det beskattningsår då betalningen ägt rum även om utgiften, såsom det uttrycks i anvisningarna, avser inkomst som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. Detta gäller emellertid inte undantagslöst. Enligt uttryckliga bestämmelser i anvisningspunkten får undantag i vissa fall göras när en utgift som är hänförlig till ett visst år har betalats omedelbart före ingången eller efter utgången av det året (s k årsskiftesbetalningar). I praxis har också andra avsteg från kontantprincipen ansetts motiverade. Ett exempel är att avdrag för utgifter för anskaffande av inventarier för förvärvskällan tjänst i vissa fall medges i form av årliga värdeminskningsskattavdrag (jfr Englund, Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning, 1962, s 156—159).

Innehållet i de materiella avdragsreglerna kan också föranleda att avdrag, som enligt kontantprincipen skulle vara hänförligt till ett visst beskattningsår, i stället hänförs till ett annat år. En grundläggande förutsättning för att avdrag för en utgift skall medges vid taxeringen är nämligen att avdragsrätt föreligger enligt de materiella reglerna. Det kan ibland vara svårt att göra en bedömning i detta hänseende redan vid taxeringen för det beskattningsår då betalning ägt rum av en utgift som avser den skattskyldiges verksamhet under ett senare år. Har den skattskyldige exempelvis köpt material som på grund av sin beskaffenhet kan tänkas komma att användas lika väl för ett avdragsgillt som för ett inte avdragsgillt ändamål, kan avdrag i princip inte medges förrän klarhet vunnits om den faktiska användningen. Även i en sådan situation har visserligen avdrag i ett visst fall ansetts kunna medges vid taxeringen för det beskattningsår då betalningen ägt rum, men en uttalad förutsättning för detta var att det med tillräcklig grad av säkerhet kunde bedömas att materialet skulle komma att användas för det uppgivna, avdragsgilla ändamålet (RÅ 1973 ref 29). När denna förutsättning inte är uppfylld måste avdraget förskjutas till

taxeringen för det beskattningsår då materialet kommer till användning (jfr RÅ 1959 ref 23).

På motsvarande sätt får frågan om rätt avdragsår för andra utgiftsslag bedömas mot bakgrund av de materiella avdragsregler som gäller för utgiften i fråga. Vad beträffar kostnader för resor till och från arbetsplatsen gäller enligt punkt 4 första stycket av anvisningarna till 33 § KL att en skattskyldig har rätt till avdrag för skälig kostnad för sådana resor, om arbetsplatsen varit belägen på ett sådant avstånd från hans bostad att han behövt anlita och även anlitat särskilt forskaffningsmedel. Lagrummet förutsätter således att taxeringsmyndigheten gör en skälighetsbedömning som grundas på uppgifter om bl a den skattskyldiges anställningsförhållanden, bosättning, resväg och färd-sätt. En sådan bedömning kan normalt göras först vid taxeringen för det beskattningsår då resorna företas (jfr RÅ85 1:3). Har den skattskyldige under ett tidigare år haft utgift för resorna, skall därför avdrag för denna utgift i normalfallet förskjutas till nämnda taxering.

Vid 1982 års taxering kunde det inte med säkerhet bedömas att förutsättningarna för avdrag för A:s resor 1982 skulle komma att föreligga. Han har därför vid den taxeringen inte haft rätt till avdrag för större del av utgiften för det i december 1981 köpta årskortet än vad underinstanserna medgivit. (Dom 14.3.1988)

**Betydelsen av att AMS meddelat ett beslut enligt 9 § 1 mom lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämnning vid tillämpningen 16 och 19 §§ samma lag.**

Besvär av SKM AB angående inkomsttaxering 1982.

Bolaget anskaffade 1979—1980 en tomt och uppförde en fjällstuga. AMS biföll bolagets ansökan om att få ta 300 000 kr i konjunkturinvesteringsfonden i anspråk för uppförandet. TN ansåg att fjällstugan inte utgjorde driftbyggnad i bolagets rörelse och beskattade de medel som tagits i anspråk från fonden. — LR och kammarrätten i Sundsvall ändrade inte TNs beslut.

RR biföll inte bolagets besvär och anförde:

S är företagsledare och huvudaktieägare i SKM AB. Bolaget anskaffade under åren 1979—1980 en tomt i T och uppförde en fjällstuga på tomten. Av handlingarna i förevarande mål samt i mål angående bolagets taxering år 1981 framgår att bolagets personal, bortsett från S och hans närstående, utnyttjat fjällstugan endast i mycket begränsad omfattning. Vid sådant förhållande kan fastigheten inte anses ha sådant samband med bolagets rörelse att den utgör en anläggningstillgång i rörelsen. Fastigheten skall därför taxeras i inkomstslaget annan fastighet och, med hänsyn till att fråga är om en- eller tvåfamiljsfastighet, enligt reglerna i 24 § 2 mom och 25 § 3 mom KL. Vid tillämpning av den i nämnda lagrum angivna schablonbeskattningsmetoden äger bolaget inte



tillgodoföra sig avdrag för driftkostnader och värdeminskning avseende fastigheten och inventarier i fastighetens byggnad. Inte heller skall hyresinkomsten av fastigheten tagas upp till beskattning.

AMS har visserligen i beslut 29.3.1979 med stöd av 9 § 1 mom lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning medgivit att bolaget fick taga i anspråk 300 000 kr, som bolaget avsatt till investeringsfond för rörelse, för byggande av fjällstugan. Detta beslut påvekar emellertid inte bedömningen av den i föregående stycke angivna taxeringsfrågan.

Med anledning av nämnda beslut har bolaget tagit i anspråk 300 000 kr ur sin investeringsfond för rörelse för uppförande av byggnader på tomten i T. I målet är fråga huruvida AMS tillståndsbeslut medger ett sådant ianspråkstagande. Om så inte är fallet måste nämligen ianspråktagandet, vid tillämpning av 19 § lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning, anses ha skett utan tillstånd. I sådant fall skall enligt nämnda lagrum det ianspråktaga beloppet jämte ett tillägg om 1 procent omedelbart tas upp som skattepliktig inkomst i den förvärvskälla vari fondavsättningen gjorts.

Investeringsfond för rörelse kan tagas i anspråk dels enligt reglerna i 5 och 10 §§ lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning utan tillstånd (den s k fria sektorn), dels i andra fall efter tillstånd. Om tillstånd finns förskrifter i bl a 9 § 1 mom samma lag. Där föreskrivs följande: Regeringen eller, efter regeringens förordnande, arbetsmarknadsstyrelsen äger besluta att investeringsfond eller belopp, som framdeles avsättes till sådan fond, under den tid och under de villkor i övrigt, som läget på arbetsmarknaden påkallar, skall eller må tagas i anspråk för sitt ändamål. Beslut, varom första stycket förmåles, må avse samtliga företag eller företag av viss beskaffenhet eller och visst eller vissa företag.

I 11 § lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning föreskrivs, såvitt är av intresse i detta mål eller 10 § tager investeringsfond i anspråk, detta skall ske för ändamål som anges i paragrafen. För investeringsfond för rörelse anges därvid följande ändamål, nämligen för kostnader under beskattningsåret för reparations- och andra underhållsarbeten å här i riket belägen byggnad, som inte utgör lagertillgång, eller för ny, till- eller ombyggnad av sådan byggnad, så ock för bidrag till ny-, till- eller ombyggnad av bostad eller välfärdsanläggning här i riket för arbetstagare eller förutvarande arbetstagare utan ledande ställning hos företaget eller detta närstående företag.

De här redovisade föreskrifterna ger vid handen att AMS när den meddelar tillstånd enligt 9 § 1 mom lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning endast har att bedöma huruvida läget på arbetsmarknaden påkallar att ett tillstånd ges. Ett tillståndsbeslut innefattar däremot inte tillika ett för taxeringsmyndigheterna, vid tillämpning av 19 § samma lag, bindande avgörande av frågan huruvida ett i tillståndsbeslutet angivet ändamål är sådant som avses i 11 §§. Frågan härom avgörs slutligt i samband med taxeringen för beskatt-

ningsåret. Det sagda innebär att ett beslut om tillstånd att använda en investeringsfond för ett visst arbete, vid tillämpning av 19 §, gäller endast under förutsättning att detta arbete vid taxeringen befinns avse ett sådant ändamål som anges i 11 §.

Att AMs beslut om tillstånd för bolaget att taga i anspråk 300 000 kr ur bolagets investeringsfond för rörelse för byggande av fjällstuga också har här angiven innebörd måste anses framgå av beslutets tredje stycke där det heter bl a: "Investeringsfond må därvid för de ändamål som angivits i ansökan tas i anspråk för kostnader enligt 11 § a (byggnadsarbeten).

I det föregående har RR funnit att fastigheten inte utgjorde en tillgång i bolagets rörelse. När bolaget har tagit i anspråk medel ur sin investeringsfond för rörelse för kostnader avseende nybyggnaden på fastigheten har detta alltså inte avsett sådant ändamål som anges i 11 § lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Ianspråktagandet får således anses ha skett utan erforderligt tillstånd.

På anförda skäl, skall, såsom kammarrätten och länsrätten funnit, det ianspråktagna beloppet jämte ett tillägg om en tiondel därav tagas upp som intäkt och bolaget vägras det yrkade investeringsavdraget. (Dom 14.3.1988)

**Avdrag för realisationsförlust vid överlåtelse av bostadsrätt till underpris till närstående? Fånget har uppdelats i en köpdel och en gåvodel.**

Besvär av X ang förhandsbesked.

I ansökan om förhandsbesked anförde X att han 23.10.1986 köpt en bostadsrättslägenhet för 221 000 och att han övervägde att sälja lägenheten till sin dotter för 70 000 kr. Hon skulle studera i Uppsala och avsåg att bo i lägenheten. X andel i föreningens behållna förmögenhet uppgick till 0 kr varför avyttringen enligt hans mening inte kunde betraktas som gåva. X frågade om mellanskillnaden mellan av honom erlagda 221 000 kr och de 70 000 kr som hans dotter betalar för lägenheten utgjorde avdragsgill realisationsförlust?

*RSV:* Vid en överlåtelse enligt ansökningsen skall endast en så stor andel av bostadsrätten anses ha avyttrats, som svarar mot förhållandet mellan det av X erhållna vederlaget och marknadsvärdet på bostadsrätten vid tidpunkten för överlåtelsen. Resterande andel skall anses ha överlåtits genom gåva. Beskattningseksekvensen för X skall bedömas med utgångspunkt häri. *Motivering.* Vid en bedömning vid inkomstbeskattningen av skattekonsekvensen av en överlåtelse av en fastighet på en person, som är närstående till överlåtaren, görs enligt praxis en jämförelse mellan vederlaget och taxeringsvärdet. Om det förra inte understiger det senare behandlas överlåtelsen i dess helhet som en avyttring, i motsatt fall som en gåva ("huvudsaklighetsprincipen"). I fråga om överlåtelser av lös egendom i allmänhet till underpris på en närstående person tillämpas en annan princip. Enligt denna ("uppdelningsprincipen")

anses en så stor andel av egendomen ha avyttrats, som svarar mot förhållandet mellan vederlaget och marknadsvärdet. Resterande andel anses ha överlåtits genom gåva. Vid kapitalbeskattningen värderas enligt särskilda regler bostadsrätter med utgångspunkt i taxeringsvärdet på föreningens fastighet. Fråga uppkommer om detta medför att huvudsaklighetsprincipen bör tillämpas vid överlåtelser av bostadsrätter. Grunden för att huvudsaklighetsprincipen tillämpas vid överlåtelser av fastigheter torde främst stå att finna i överväganden av praktisk natur. Det råder knappast någon tvekan om att metoden kan medföra resultat, som från materiella utgångspunkter är mindre tillfredsställande. Uppdelningsprincipen torde däremot vara materiellt rättvisande. Överensstämmelsen mellan marknadsvärdet på en bostadsrätt och motsvarande andel av taxeringsvärdet på föreningens fastighet minskat med skulderna synes ofta vara betydligt sämre än överensstämmelsen mellan marknadsvärdet och taxeringsvärdet på en fastighet. Om huvudsaklighetsprincipen tillämpades på överlåtelser av bostadsrätter (med taxeringsvärdet på föreningens fastighet som utgångspunkt för värderingen) skulle resultatet sannolikt i många fall bli direkt otillfredställande. Nämnden finner med hänsyn till det anförda att det saknas anledning att i fråga om överlåtelser av bostadsrätter frångå den eljest på överlåtelser av lös egendom tillämpade uppdelningsprincipen till förmån för huvudsaklighetsprincipen. Förhandsbeskedet har utformats på grundval härav. En konsekvens av beskedet är att realisationsförlust uppkommer endast under förutsättning att marknadsvärdet understiger X:s anskaffningsvärde.

*Regeringsrätten* ändrade inte RSVs beslut. (Dom 21.3.1988)

#### **Avdrag för psykoteraeutisk behandling, sjukhuspräst.**

Besvär av G angående inkomsttaxering 1983.

G var sjukhuspräst och yrkade i sin deklaration avdrag för psykoteraeutikon-sultationer med 3 150 kr. Avdraget vägrades av TN, LR och kammarrätten i Stockholm.

*RR* biföll G:s besvär och yttrade:

G har i målet visat att han under beskattningsåret 1982 erlagt 3 150 kr i arvode till psykologen U för handledning.

Av socialstyrelsens yttrande framgår följande. Utbildningen i psykoteraeut omfattar två steg. I båda stegen ingår som huvudmoment teoretiska kurser, handledda psykoteraeutifall och egetherapi. Handledningsmomentet innebär att eleven under ledning av en handledarutbildad psykoteraeut behandlar ett antal teraeutifall. Vid sidan av sådan utbildningshandledning förekommer vårdhandledning. Denna tillämpas i fråga om teraeuter som har uppnått steg 1-nivå i utbildningen men inte genomgått steg 2-utbildningen. En sådan teraeut har färdighet endast att bedriva psykoteraeut under handledning och bör inte behandla patienter med svårare psykisk störning utan att ha tillgång till

systematisk handledning. Syftet härmed är att ge ett skydd för patienten som går i terapi hos steg 1-behörig terapeut, vilken har huvuddelen av sin utbildning i psykoterapi framför sig. Vårdhandledning tillämpas också för att täcka det handledning- och konsultationsbehov som kan uppstå hos en fullt utbildad psykoterapeut.

Med den dynamiska syn på vården av psykiskt sjuka som under senare år gjort sig alltmer gällande ingår psykoterapi som ett väsentligt vårdinslag. Utredningen i målet visar att sådan behandling ofta måste utföras under handledning. I den mån den handledning som G erhöll av U under år 1982 inte hade karaktären av utbildningshandledning utan av vårdhandledning bör kostnaderna härför således anses ha varit nödvändiga för hans arbete på Beckomberga sjukhus och till följd härav avdragsgilla enligt 33 § 1 mom KL såsom utgifter för arbetsbiträde.

G genomgick under år 1982 psykoterapeutisk utbildning på steg 2-nivå. I denna ingår utbildningshandledning. Det får anses utrett att G under samma tid i sitt arbete som sjukhuspräst gett psykoterapeutisk behandling åt patienter på Beckomberga sjukhus och att behandlingen skett under vårdhandledning. G gör gällande att den handledning som han erhöll av U var enbart vårdhandledning. Visserligen har han inte genom intyg eller på annat sätt styrkt detta men regeringsrätten finner att det med hänsyn till omständigheterna saknas anledning att inte godta G:s påstående. Handledningskostnaderna skall därför anses vara utgifter för arbetsbiträde och medföra rätt till avdrag från G:s intäkt av tjänsten vid Beckomberga sjukhus. (Dom 13.4.1988)

#### **Avdrag för kursförlust trots att lånemedel inte kommit till avsedd användning i rörelsen.**

Besvär av AB SM ang inkomsttaxering 1979.

Bolaget hade tagit upp ett utländskt lån att användas till uppförande av en rörelsebyggnad. LR ansåg att förlusten utgjorde kapitalförlust eftersom lånet inte kommit till avsedd användning. Kammarrätten i Stockholm biföll inte bolagets besvär.

*RR* biföll bolagets besvär och yttrade:

Vid beräkning av inkomst av rörelse medges enligt 29 § 1 mom KL avdrag för ränta på lånat kapital som nedlagts i rörelsen. Avdrag såsom för driftkostnad i rörelse medges också för andra kostnader för lån som är att hänföra till rörelsen. Till de lånekostnader som i enlighet härmed är avdragsgilla i inkomstslaget rörelse hör kursförluster på lån som tagits upp i utländsk valuta. För avdragsrätt krävs inte att förlusten har realiserats genom återbetalning av lånet. Avdrag medges även för befarad framtida förlust, beräknad efter kur-

sen på balansdagen. Ett sådant avdrag för framtida kursförlust skall emellertid återföras till beskattning påföljande beskattningsår (RÅ 1976 ref 104).

En förutsättning för att en kursförlust på ett lån som tagits upp i utländsk valuta skall få behandlas som driftkostnad i rörelse är, såsom redan angetts, att lånet är hänförligt till rörelsen. Denna förutsättning är uppfylld om det lånade kapitalet har använts för att finansiera utgifter för t ex anskaffning av lager, inventarier, byggnader eller andra tillgångar i rörelsen. Även när låne-medlen inte har kommit till sådan användning, kan lånet emellertid i många fall vara att hänföra till rörelsen. Så bör regelmässigt anses vara fallet när det lånade kapitalet har tillförts rörelsen på ett sådant sätt att avkastningen av kapitalet skall behandlas som intäkt av rörelsen. I detta sammanhang bör kommunalskattelagens regler för beskattning av ränteintäkter särskilt beaktas. Av dessa regler följer att en ränta skall behandlas som rörelseintäkt om det räntegivande kapitalet tillhör rörelsen och att ett kapital, som för tillfället inte används i rörelsen, ändå skall anses tillhöra denna om det står till förfogande för en sådan användning. I fråga om bl a rörelsedrivande aktiebolag gäller vidare presumtionen att den ränta som bolaget uppbär utgör intäkt av rörelse (punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 28 § KL i den lydelse som är aktuell i målet; jfr numera punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 38 § samma lag).

Av handlingarna i målet framgår bl a följande. Bolaget tog i april 1977 upp det lån som målet gäller i syfte att finansiera uppförandet av en byggnad som skulle användas i bolagets rörelse. Det lånade kapitalet var enligt avtal med den svenska banken spärrat på det sättet att medlen fick lyftas endast i takt med att byggnadsprojektet fortskred. Vid utgången av beskattningsåret, d v s den 30 april 1978, räknade bolaget alltjämt med att projektet skulle genomföras.

Det lånade kapitalet var således vid nämnda tidpunkt inestående hos banken för att på avtalade villkor disponeras för en investering i bolagets rörelse. Kapitalet får därmed vid samma tidpunkt anses ha tillhört rörelsen i nyss angiven mening och lånet får sålunda anses ha varit hänförligt till bolagets rörelse på det sätt som fordras för att kursförluster på detsamma skall få behandlas som driftkostnader i rörelsen. Varken den omständigheten att byggnadsprojektet sedermera lades ned eller det som i målet upplysts om den fortsatta användningen av lånemedlen föranleder annan bedömning av bolagets rätt till avdrag för kursförlust vid 1979 års taxering.

Det är ostridigt att lånebeloppet, uttryckt i svensk valuta, ursprungligen uppgick till 4 000 000 kronor och vid beskattningsårets utgång till 5 667 923 kronor samt att bolaget i sina räkenskaper gjort en avsättning för befarad kursförlust med 1 667 923 kronor. Bolaget har därför rätt till avdrag vid 1979 års taxering med detta belopp. (Dom 2.5.1988)

## **Aktiebolags handel med värdepapper (I och II)**

### **I**

Besvär av LSKM ang P ABs inkomsttaxering 1984.

P AB är ett helägt dotterbolag till PFAB som i sin tur ägs av 160 personer. Under året hade antal transaktioner uppgått till ca 150 st och omsättningen 21 000 000 kr. LR ansåg det vara fråga om rörelse.

Kammarrätten i Stockholm som inte ändrade yttrade: TI har som stöd för sin talan anfört att värdepappershanteringen i bolaget sker uteslutande eller så gott som uteslutande för bolagets egen räkning och därför bör anses utgöra förvaltning av kapital och inte yrkesmässig värdepappershandel.

Bolaget har häremot invänt bl a. Samtliga aktier i bolaget ägs av Pinus Förvaltnings AB, som under den aktuella perioden i sin tur ägdes av ca 50 personer. Moderbolagets aktier är föremål för notering på den s k D-listan. — Under räkenskapsåret, som endast omfattade sex månader, uppgick antalet köp och försäljningar till ca 75 vardera och omsättningen till drygt 21 miljoner kr.

Kammarrätten konstaterar att aktiebolagets omsättning har varit betydande och hastig, att antalet aktietransaktioner varit stort och handeln regelbunden. Verksamheten framstår därför inte som förvaltning av ägarens förmögenhet utan fastmer som en genom kortfristiga aktieaffärer självständigt yrkesmässigt bedriven värdepappershandel. Vid angivna förhållanden skall värdepappershanteringen beskattas enligt reglerna för rörelse.

*Regeringsrätten* ändrade inte kammarrättens dom. (Dom 20.5.1988)

### **II**

Besvär av LSKM ang AB Ss inkomsttaxering 1984.

Bolaget ägdes av en person. Under året hade antal transaktioner uppgått till 57 och omsättningen 13 600 000 kr. LR ansåg att det var fråga om rörelse. Kammarrätten i Stockholm som inte ändrade yttrade: Av utredningen i målet framgår att bolagets omsättning har varit betydande och hastig, att antalet aktietransaktioner varit stort och att handeln har varit såväl varaktig som regelbunden. Verksamheten framstår därför inte som förvaltning av ägarens förmögenhet utan fastmer som en genom kortfristiga aktieaffärer självständigt yrkesmässigt bedriven värdepappershandel. Vid angivna förhållanden skall värdepappershanteringen beskattas enligt reglerna för rörelse.

*Regeringsrätten* ändrade inte kammarrättens dom.

Ett regeringsråd anförde till utveckling av sin mening:

Målet gäller gränsdragningen mellan inkomstlagen rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet. Till rörelse hänförs enligt 27 § KL, förutom ett antal särskilt angivna former av rörelse, även annan yrkesmässig bedriven förvärvsverksamhet såvitt inte intäkten därav är att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av tjänst. Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänförs, enligt 35 § 1 mom lagen, såvitt nu är i fråga, vinst — i den



omfattning som anges i 2-4 mom paragrafen — genom inte yrkesmässig avyttring (realisationsvinst). Skillnaden mellan de två inkomstslagen hänför sig främst till begreppet ”yrkesmässig”. För yrkesmässighet krävs enligt praxis att en verksamhet har en viss varaktighet och omfattning, att den är självständig och som regel att den har vinstsyfte. Såvitt avser köp och försäljning av aktier har, då verksamheten bedrivits av fysisk person och handelsbolag, särskilt uppställts kravet att verksamheten inte bara skall vara inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare, som skulle ha kunnat betraktas som den skattskyldiges kunder (se RÅ81 1:4).

Av utredningen i målet framgår bl a följande. AB S som i sin helhet ägs av en fysisk person, har under beskattningsåret köpt och sålt värdepapper genom 57 transaktioner. Omsättningen har uppgått till 13,6 miljoner kronor. Lagret av aktier har omsatts ett stort antal gånger. Värdet av bolagets värdepapper vid beskattningsårets utgång var 2,9 miljoner kronor. Syftet med transaktionerna har varit att ge vinst.

Bolagets verksamhet får i fråga om varaktighet, omfattning, självständighet och vinstsyfte anses uppfylla de krav som gäller för yrkesmässighet. Den omständigheten, att verksamheten varit inriktad på den skattskyldiges egna tillgångar och inte syftat till att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare bör inte leda till att verksamheten förlorar sin karaktär av yrkesmässighet. Det särskilda krav i detta hänseende som uppställts i praxis har närmast gällt fysisk person och bör inte utan vidare anses gälla även aktiebolag — inte ens om bolaget är ett enmansbolag som i förevarande fall. På grund av det anförda bör bolagets verksamhet anses som rörelse och inte som tillfällig förvärsverksamhet. (Dom 20.5.1988)

# ”SRF:s egna kompetenskrav är min garanti.”

De drygt 700 ledamöterna i Sveriges Redovisningskonsulters Förbund ger service åt närmare 100.000 företag över hela landet. Allt från vanlig sifferhantering till kvalificerad ekonomisk rådgivning och medverkan i kundernas företagsutveckling. En service med ansvar och kvalitet.

SRF är en varudeklaration av kompetens. Förutom en avancerad teoretisk och praktisk grundutbildning krävs — för fortsatt ledamotskap i förbundet — en kontinuerlig aktualitetsutbildning på beskattnings- och redovisningsområdena.

Ett tämligen unikt krav i en yrkesorganisation som borgar för hög kvalitet på Redovisningskonsulten SRF.

Redovisningskonsulten SRF finns på de flesta orter. Du finner oss på Gula Sidorna under Revisorer och Redovisningskonsulter, betecknade med  $\Delta$ .



# SRF

— företagarens nära rådgivare och samtalspartner sedan 1936.

**SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND**

Förbundsadress: Magasinsgatan 7 A, Box 143, 791 23 Falun. Tfn 023/181 30.

**50 ÅR**

**Goda Råd gratis!**

Ja tack, skicka mig broschyren **Goda Råd** och information om Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Namn .....

Företag .....

Adress .....

.....

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND 