

# Snabbreferat från Regeringsrätten

**Realisationsvinstbeskattning av aktier skall ske efter hand som betalning erläggs då köpeskillingen innehåller en fast och en rörlig del som erläggs genom årliga å contobetalningar som bestäms med hänsyn till resultatet i bolaget och slutavräknas efter fyra räkenskapsår.**

Besvär av LSKM ang förhandsbesked beträffande A, B och C.

I ansökan om förhandsbesked uppgav A—C bl a:

De äger samtliga aktier i X AB som är moderbolag i en koncern med elva dotterbolag. Aktierna skall överlåtas för en köpeskillning som motsvarar 3,5 gånger koncernens genomsnittliga resultat under 1986—1989 (räkenskapsår) dock lägst Y kr. Minibeloppet erläggs vid övertagandet av aktierna och resterande del vid utgången av resp räkenskapsår som å contobetalningar beräknad enligt en viss överenskommen modell. Slutavräkning skulle ske 1990.

RSV hänvisade till RÅ 1974 ref 6 och ansåg att den del som översteg Y kr skulle beskattas vid 1991 års taxering.

RR biföll LSKMs besvär och anförde:

Enligt punkt 4 av anv till 41 § KL gäller som allmän regel i fråga om tidpunkten för beskattning av bl a realisationsvinst att inkomsten skall anses ha åtnjutits under det år, då den från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Vidare gäller enligt samma lagrum att realisationsvinsten skall beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis.

Beskattningen av realisationsvinst delas enligt praxis upp på två taxeringar i det fall köpeskillingen för aktier bestämts att utgå dels med ett fast belopp, som erläggs kontant på överlåtelседagen, och dels med en rörlig del, som beräknas på bolagets vinst under viss tid och erläggs efter utgången av denna tid (RÅ 1974 ref 6). Att beskattningen av den rörliga delen av köpeskillingen i

dessa fall skjuts upp till dess den erläggs hänger samman med att värdet därav inte tidigare kan beräknas med tillräcklig säkerhet.

I förevarande fall är visserligen enligt det mellan parterna träffade avtalet köpeskillingen uppdelad på en fast del och en rörlig del, den s k tilläggsköpeskillingen, vilken är beroende av det köpta bolagets resultat under fyra räkenskapsår och beräknas på visst sätt den 1 april 1990. Tilläggsköpeskillingen skall emellertid erläggas genom å conto-betalningar, som skall göras vid vissa i avtalet bestämda tidpunkter, och beräknas med utgångspunkt i resultatet av bolagets rörelse under närmast föregående räkenskapsår efter i princip samma grunder som gäller för tilläggsköpeskillingen. Om summan av å conto-betalningarna kommer att överstiga tilläggsköpeskillingen skall säljaren återbetala det överskjutande beloppet till köparen.

En förutsättning för att beskattningen av delbetalningarna skall få skjutas upp till dess slutavräkning sker bör vara att risken för återbetalning framstår som mera påtaglig. Handlingarna ger inte anledning antaga att detta är fallet i förevarande mål. De som å conto-betalningar betecknade beloppen skall därför beskattas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst för de år de blir tillgängliga för lyftning. (Dom 17.6.1988)

**En andel i en oljerigg har av ett aktiebolag överlåtits till bokfört värde, som eventuellt överstiger marknadsvärdet, till ett kommanditbolag som ägs av överlåtaren och ett närstående aktiebolag. Vid försäljning av andelen får ett aktiebolag som förvärvat det närstående bolagets andel i kommanditbolaget göra avdrag för förlust om försäljningspriset understiger kommanditbolagets förvärvspris.**

Besvär av A AB angående förhandsbesked.

I ansökan om förhandsbesked uppgav A AB bl a: Bolaget avser att förvärva B ABs andel i Z KB. Bolagsmän i Z KB var C AB (komplementär) och B AB (delägare). Under 1987 hade C AB avyttrat sin andel i en oljerigg (Y) till Z KB för X kr vilket motsvarade andelens bokförda värde. B AB hade samtidigt tillskjutit X kr som insatskapital. Beloppet understeg priset för andelen. Enligt bolagsavtalet svarade B AB för förlust vid en avyttring av andelen i Y. A AB avser att eventuellt förvärva B ABs andel i Z KB och då även överta bl a B ABs skyldigheter. Får A AB göra avdrag för den förlust som kan uppkomma om Z KB säljer sin andel i Y?

RSV ansåg avdrag inte kunde medges om köpeskillingen överstiger marknadsvärdet på andelen i Y vid tidpunkten för Z KBs förvärv. Om marknadsvärdet understiger köpeskillingen har AB A rätt till avdrag för förlusten.

RR biföll AB As besvär och anförde bl a:

Frågan i målet gäller numera om A AB efter förvärv av B ABs andel i Z KB får rätt till avdrag för förlust som uppkommer, om Z KB under år 1988 avyttrar andelen i oljeriggen Y för ett belopp som understiger vad Z KB erlagt vid

förvärvet av andelen, d v s X miljoner kr. Beloppet motsvarar det bokförda värdet av andelen i oljeriggen hos C AB vid överlåtelsen till Z KB.

En förutsättning för frågan är således att A AB har kvar sin andel i Z KB vid avyttringen av andelen i Y och att delägarna i kommanditbolaget från inköpet av andelen i riggen till försäljning varit dubbelbeskattade subjekt. Under denna förutsättning kan andelen vid avyttringen inte anses ha lämnat den dubbelbeskattade sektorn. Som skattemässigt ingångsvärde för A AB får därför godtas den av Z KB erlagda köpeskillingen även om den kan ha överstigit marknadsvärdet. Intressegemenskapen mellan Z KB, C AB och B AB föranleder inte till någon annan bedömning.

A AB äger sålunda rätt till avdrag för den förlust som uppkommer om Z KBs andel i Y säljs under år 1988 för ett belopp som understiger X miljoner kr. (Dom 17.6.1988)

**En fastighet som utgör omsättningstillgång har avyttrats till ett av den skattskyldige helägt fastighetsförvaltande aktiebolag vilket medfört uttagsbeskattning eftersom fastigheten förlorat sin karaktär som omsättningstillgång.**

Besvär av A—D angående förhandsbesked.

I ansökan om förhandsbesked anförde A—D bl a följande:

D har sedan ett 30-tal år bedrivit byggnadsrörelse. C har för några år sedan övertagit faderns rörelse och bedriver den genom ett aktiebolag (A och B är syskon till C). D äger bl a en fastighet som är att anse som omsättningstillgång. D äger vidare samtliga aktier i ett bolag (X) om inte bedriver någon verksamhet. D avser att avyttra sin fastighet till X AB för antingen det skattemässiga restvärdet eller anskaffningsvärdet. Marknadsvärdet överstiger båda dessa värden betydligt. X AB kommer efter förvärvet enbart att syssla med förvaltning.

RSV ansåg att D som intäkt av rörelse skulle ta upp dels fastighetens marknadsvärde dels värdeminskningsskatt för tid före avyttring. Detta oberoende av priset. RSV anförde därutöver bl a:

Avyttras en omsättningstillgång i rörelse för ett pris under marknadsvärdet till något som är i intressegemenskap med säljaren, gäller som huvudregel att säljaren skall beskattas som om han hade avyttrat tillgången för ett pris motsvarande marknadsvärdet (s k uttagsbeskattning). I praxis har emellertid uttagsbeskattning underlåtit när en fastighet, som utgjort omsättningstillgång i rörelse, har avyttrats av en fysisk person till ett av honom ägt aktiebolag. En förutsättning för detta har dock varit att fastigheten hos bolaget har behållit sin karaktär av omsättningstillgång i rörelse och man således har kunnat räkna med att den s k byggmästarvinsten skulle komma fram till beskattning när bolaget framdeles sålde fastigheten vidare.

Eftersom AB X inte skall bedriva rörelse, kommer fastigheten vid införsälj-

ningen att ändra karaktär från omsättningstillgång till anläggningstillgång. Enligt det föregående skall därför uttagsbeskattning ske vid överlåtelsen. Emellertid kommer aktierna i bolaget att utgöra omsättningstillgångar för D. Fråga uppkommer om uttagsbeskattning av detta skäl skall underlåtas.

I ett fall som det föreliggande, där fastigheten i och med överlåtelsen till bolaget upphör att vara omsättningstillgång i rörelse men där aktierna i bolaget i stället får denna karaktär, kommer vid en senare försäljning av aktierna hela vederlaget normalt att beskattas som intäkt av rörelse. Även om införsäljningen av fastigheten till bolaget inte har medfört någon uttagsbeskattning, blir således "byggmästarvinsten" indirekt föremål för rörelsebeskattning. Detta torde emellertid inte gälla undantagslöst. Gällande rätt synes nämligen innebära att aktierna, innan de avyttras, kan förlora sin karaktär av omsättningstillgångar, t ex på grund av att bolaget efter fastighetsförvärvet inte längre är att betrakta som enbart fastighetsförvaltande. Skattelagstiftningen innehåller inte någon föreskrift som tillåter att beskattning sker hos aktieägaren på grund av en sådan ändring i bolagets verksamhet. Gällande rätt synes inte heller ge utrymme för att vid den realisationsvinstberäkning, som skall ske när aktierna senare avyttras, ta hänsyn till att aktierna tidigare under säljarens innehav varit omsättningstillgångar i rörelse. Har i ett sådant fall uttagsbeskattning inte skett i samband med att fastigheten såldes in till bolaget, kommer "byggmästarvinsten" således att undandras rörelsebeskattning.

Mot denna bakgrund finner nämnden att uttagsbeskattning vid en införsäljning till ett bolag inte skall underlåtas av det skälet att aktierna i bolaget i samband med införsäljningen blir omsättningstillgångar i rörelse. Ds avyttring av fastigheten till AB X skall således medföra uttagsbeskattning.

RR avslag besvären och anförde bl a:

Vad angår Ds besvär gäller, såsom RSV uttalat, som huvudregel att beskattning efter marknadsvärde — s k uttagsbeskattning — skall ske när en omsättningstillgång i rörelse avyttras för ett pris under marknadsvärdet till något som är i intressegemenskap med säljaren. I praxis har undantag från denna regel medgivits i vissa fall. En förutsättning för att ett sådant undantag skall komma i fråga får anses vara att den avyttrade tillgången även hos köparen får karaktär av omsättningstillgång i rörelse. Denna förutsättning är inte uppfylld i Ds fall. Försäljningen av fastigheten skall således medföra uttagsbeskattning. (Dom 29.6.1988)

**Skilda förvärvskällor har förelegat för skattskyldig som bedriver fiske dels i enkelt bolag och dels antingen ensam eller med en tredje person. Tillämpning av 9 § lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv.**

Besvär av LSKM angående förhandsbesked beträffande X.

I ansökan om förhandsbesked uppgav X bl a. Han bedriver yrkesmässigt

fiske tillsammans med annan person (enkelt bolag). X avsåg att bedriva ytterligare fiske parallellt med det enkla bolagets verksamhet. I samband med detta avsåg X att utnyttja en investeringsreserv för köp av egen båt. Avsättningen hade skett med medel som intjänats vid det fiske han bedrivit i det enkla bolaget. X angav två alternativ. Han köper en båt och redovisar resultatet på samma deklarationsbilaga som hans andel i det enkla bolaget, alternativt han köper en andel i ett annat bolag varvid investeringsreserven används för köp i detta bolag. Xs fråga var om investeringsreserven skulle anses ianspåktagen i annan förvärvskälla än den till vilken avsättningen hänför sig.

*RSV* ansåg att investeringsreserven i båda fallen kunde tas i anspråk d v s att en förvärvskälla förelåg i båda fallen.

*RR* biföll LSKMs besvär och anförde bl a:

Enligt 9 § lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv får en allmän investeringsreserv tas i anspråk endast för avskrivning eller kostnad i den förvärvskälla till vilken avsättningen hänför sig. Regeringen kan dock, om särskilda skäl föreligger, medge att allmän investeringsreserv, som har avsatts i en viss förvärvskälla, får tas i anspråk i en annan förvärvskälla.

Såsom särskild förvärvskälla anses enligt 18 § KL i fråga om rörelse varje förvärvsverksamhet, som är att anse som självständig rörelse. Av punkt 3 av anv till paragrafen framgår att olika verksamheter kan vara att betrakta som en enda förvärvskälla om de av olika skäl framträder som ett enhetligt företag och alltså sinsemellan företer ett inre sammanhang. Vidare får det anses framgå av samma anvisningspunkt att det för att ett sådant inre sammanhang skall föreligga krävs att ledningen för verksamheterna är gemensam.

Av avsökningen om förhandsbesked framgår att. X bedriver yrkesmässigt fiske i form av enkelt bolag tillsammans med en annan person och att de gemensamt äger ett fiskefartyg. Det måste antagas att de gemensamt fattar beslut angående olika frågor som är väsentliga för verksamheten. Om X vid sidan av den verksamheten kommer att bedriva fiske i egen regi eller i ett annat enkelt bolag, föreligger inte gemensam ledning för de båda verksamheterna. Med hänsyn härtill kan verksamheterna inte anses utgöra en enda förvärvskälla. (Dom 4.7.1988)

#### **Avdrag för överföring av medel till stiftelse för forskning och utvecklingsarbete.**

Besvär av AO angående LC ABs taxering 1981.

Omständigheterna framgår av regeringsrättens dom.

*RR* avslog AOs besvär och anförde bl a:

De tillämpliga bestämmelserna finns i punkt 18 första st av anv till 29 § KL. Avgörande för bedömningen av frågan om avdrag skall medges för det bidrag

som LC AB lämnat till stiftelsen LCs fond för tillämpad miljö- och energiteknik är om bidraget är avsett för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antagas få betydelse för bolagets rörelse. Avdrag medges även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådan utvecklingsarbete.

Av handlingarna framgår bl a följande. LC AB bedriver teknisk konsultverksamhet samt marknadsföring av idéer inom det ifrågavarande teknikområdet. Aktierna i bolaget ägs av LC och hans hustru. LC, som är verksam i bolaget, besitter speciella kunskaper inom energi- och miljöteknik. Stiftelsen LCs fond för tillämpad miljö- och energiteknik har enligt § 2 i stiftelsens stadgar till ändamål att på bred bas stödja ny teknologi, forskning och utveckling inom det energitekniska, emissionstekniska och miljötekniska området. Detta kan ske bl a genom att stiftelsen utdelar stipendier, belöningar, bidrag till utrustning och prototypframställning, ger utredningsuppdrag och resebidrag och på annat jämförbart sätt bedriver och stöder forskning och utveckling av idéer och projekt inom ovan nämnda område, bl a representerat av institutonen för förbränningsmotorteknik vid Chalmers tekniska högskola. Även andra företag eller personer verksamma inom det tidigare angivna fältet kan enligt nämnda paragraf i stadgarna komma i fråga för stöd. Stiftelsen kan även själva bedriva forskning och utveckling inom det berörda området. — LC är styrelseordförande i stiftelsen.

En förutsättning för att bidrag till forskning m m skall få behandlas som driftkostnad i rörelse är, som redan angetts, att forskningen har eller kan antagas få betydelse för rörelsen. I förarbetena till punkt 18 av anv till 29 § KL (se bl a prop 1970:135, s 33) uttalade departementschefen bl a att man enligt hans mening inte borde kräva mera än att den skattskyldige hade ett rimligt intresse av det forsknings- eller utvecklingsarbete som bekostats genom näringsverksamheten. Därigenom utesluts från avdragsrätten kostnader för sådan forskning som normalt faller helt utanför området för näringsverksamheten. I praxis (RÅ 1959 not Fi 1149) har avsättningar som ett bolag gjort till en stiftelse ansetts jämställda med sådana kostnader som är direkt avdragsgilla hos bolaget.

Av § 2 i stiftelsens stadgar och vad i övrigt förekommit i målet framgår att stiftelsens ändamål faller inom ramen för bolagets verksamhet. Omständigheterna är inte sådana att det kan antagas att stiftelsen i verkligheten inte kommer att fullfölja detta ändamål. Vid nu angivna förhållanden är bolaget berättigat till avdrag för hela det till stiftelsen utgivna bidraget.

Varken den omständigheten att bolagets ägare har ett stort inflytande i stiftelsen eller att stiftelsens ändamål innefattar möjligheter att utdela stipendier och belöning för forskning medör annan bedömning av bolagets avdragsrätt. (Dom 5.7.1988)

**Fråga om ersättning utgjort traktamente då den betalats ut efter utgången av arbetsgivarens räkenskapsår och varit beroende av om rörelseresultatet medgivit utbetalningen.**

Besvär av Karin H angående inkomsttaxering 1981.

Omständigheterna i målet framgår av regeringsrättens dom.

RR biföll Hs besvär och anförde bl a:

Under sin anställning hos Bengt-Martins Resetjänst Aktiebolag företog H under 1980 ett antal resor inom och utom landet. Av bolaget erhöll hon en såsom traktamente betecknad ersättning som, enligt vad handlingarna utvisar, beräknades på grundval av antalet resdagar och låg inom ramen för normalbeloppet (RSV Dt 1980:2) respektive de för utlandsresor anvisade beloppen (RSV Dt 1980:5). H vill att avdrag för ökade levnadskostnader under tjänsteresorna skall tillgodoföras henne enligt schablon, d v s med belopp motsvarande uppuren ersättning. En förutsättning för att denna beräkningsmetod skall få tillämpas är, såsom kammarrätten angett, att ersättningen verkligen utgjort traktamente och inte lön eller liknande gottgörelse.

I målet har förkommit omständigheter som får anses ha gjort det befogat att ifrågasätta ersättningens karaktär av traktamente. Sålunda tyder de i kammarrättens dom återgivna skrivelserna på att bolagets företrädare uppfattat de till de anställda utgående traktamentena närmast som en form av gratifikation. Från det allmännas sida har i målet åberopats också andra omständigheter som kan sägas peka i samma riktning. H har emellertid invänt att skrivelserna inte återspeglar det rätta förhållandet och att övriga åberopade omständigheter inte är relevanta för hennes del. Hon hävdar att ersättningen varit avsett att gottgöra henne för utgifter under tjänsteresor och att hon har haft en rätt till traktamente som varit villkorad endast på det sättet att utbetalningen varit beroende av att bolagets resultat gav utrymme för ersättning.

Med hänsyn främst till vad H uppgett om sina arbetsuppgifter hos bolaget och om resornas uppläggning och innehåll finner regeringsrätten att hennes uppfattning om resornas karaktär och ändamålet med ersättning får tas för god. Det förhållandet att ersättning utgått endast under förutsättning att bolagets rörelseresultat medgivit utgiften och att utbetalningen av denna anledning ägt rum först efter utgången av bolagets räkenskapsår utgör inte skäl att fränkänna ersättningen karaktären av traktamente.

Av nu anförda skäl skall den ersättning som utgått till H för tjänsteresor under 1980 godtas som traktamente. Detta innebär att hon i princip är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader med belopp som motsvarar uppuren ersättning. (Dom 22.9.1988)

**Ersättning till sameby för skador för all framtid på fiske och renbete har utgjort inkomst av rörelse.**

Besvär av N sameby angående inkomsttaxering 1980.

TN, LR och kammarrätten i Sundsvall ansåg samebyn skattskyldig såsom för inkomst av rörelse för ett engångsbelopp avseende ersättning från skjomenreglering avseende skador på fiske, renbete samt försvårad renskötsel för all framtid.

*RR* avslog samebyns besvär och anförde bl a:

N sameby har inte ägt den mark till vilken den uppburna ersättningen, 170 103 kr, hänför sig. Samebyns rätt till marken är inte heller sådan att den kan jämföras med äganderätt (jfr 35 § 2 mom KL). Reglerna i punkt 4 av anv till 35 § KL om beskattning av engångsersättning på grund av allframtidssupplåtelse av fastighet är därför inte tillämpliga på ersättningen i fråga. Vid angivna förhållanden får ersättningen, som kammarrätten funnit, anses utgöra inkomst av rörelse för samebyn. (Dom 4.10.1988)

**Avdrag har vägrats lärare vid kommunal musikskola för inköp av telefonsvarare och för flyttning av piano i samband med byte av bostad.**

Besvär av Håkan L angående inkomsttaxering 1985.

L var musiklärare och hade 19 timmars schemalagd undervisning i veckan. Den började inte före 14.00 och slutade senast 21.40. Det fanns inte någon i hemmet under den tid föräldrar och elever kunde behöva kontakta honom.

Regeringsrätten ansåg inte telefonsvararen nödvändig för tjänsten och fann att utredningen visade att L:s byte av bostad skett på grund av privata skäl vilket innebar att regeringsrätten vägrade avdrag såväl för telefonsvararen som flyttningskostnaderna. Ett regeringsråd ville bifalla telefonsvararen. (Dom 6.10.1988)

**Beskattning har skatt av handelsbolagsdelägare sedan ett aktiebolag som ägs av den skattskyldige och hans hustru skrivit av en lånefordran på handelsbolaget.**

Besvär av LSKM angående Eje Ss inkomsttaxering 1979.

S ägde tillsammans med sin hustru handelsbolaget S kontorsmaskinservice HB och aktiebolaget Eje S. TN och LR ansåg att S skulle beskattas för ett lån som lämnats av aktiebolaget till handelsbolaget och som aktiebolaget skrivit av i sina räkenskaper. Kammarrätten i Stockholm biföll S besvär.

*RR* biföll LSKMs besvär och anförde:

AB Eje S och Ss Kontorsmaskinservice HB ägdes båda Av Eje S och hans hustru Birgitta S till hälften var. För betalningen av det lån om 28 753 kr som aktiebolaget lämnat till handelsbolaget var de därför ansvariga såsom för egen skuld.

Handlingarna utvisar att aktiebolaget för aktuellt beskattningsår avskrev sin fordran på handelsbolaget. I deklARATIONERNA återförde aktiebolaget ford-ringsbeloppet till beskattning under det att handelsbolaget redovisade det såsom ej skattepliktig intäkt..

Av det anförda och omständigheterna i övrigt framgår att aktiebolaget efterskänkte sin fordran på handelsbolaget. Makarna S befriades i motsvarande mån från betalningsansvar. Vid angivna förhållanden skall Eje S beskattas för sin andel av det efterskänkta beloppet — 14 376 kr — såsom för utdelning från aktiebolaget. (Dom 6.10.1988)

**Startbidrag och studiebidrag från Stiftelsen Tjänstemännens Trygghetsfond har avsatts som skattepliktig inkomst av tjänst.**

Besvär av X angående förhandsbesked.

X hemställde hos RSV om besked huruvida studie- resp startbidrag från Trygghetsrådet utgör skattepliktig intäkt av tjänst.

RSV ansåg bidraget skattepliktiga och anförde bl a:

Xs tidigare anställning hos ett företag, som är anslutet till trygghetsöverenskommelsen och bidrar till finansieringen av Trygghetsrådets verksamhet, har varit en förutsättning för att kan skall komma i fråga för de i ärendet aktuella start- och studiebidragen. En ytterligare förutsättning har varit att anställningen upphört på grund av arbetsbrist. Bidragen utgår till X personligen och är avsedda att användas för att bestrida kostnader som uppkommer innan han påbörjat egen rörelse. Vid nu angivna förhållanden måste ett sådant samband anses föreligga mellan bidragen och den nämnda anställningen att bidragen skall betraktas som förmåner som utgår på grund av Xs tidigare tjänst.

RR avslog Xs besvär och hänvisade till vad RSV anfört samt tillade att den omständigheten att bidrag av detta slag undantagsvis kan utgå till personer som varit anställda i företag som inte innefattas i berörda trygghetsavtal inte föranleder annan bedömning. (Dom 6.10.1988)

**Fråga om priser bestående av resor till bankanställda i samband med en försäljningstävling i anslutning till bankens 50-årsjubileum skall förmånsbeskattas.**

**I**

Besvär av Sture B angående inkomsttaxering 1975.

Omständigheterna i målet framgår av regeringsrättens dom.

RR biföll Bs besvär och anförde:

Av handlingarna i målet framgår följande. B var under 1984 anställd vid Västerbottens Föreningsbanks Centralkassa för Jordbrukskredit lokalkontor i Bureå. I samband med att banken fyllde 50 år anordnades en lagtävling för personalen på de olika lokalkontoren om vilket kontor som tecknade flest serviceavtal i förhållande till antalet anställda. Första pris utgjordes av en flygresor till London, andra pris av en båt- och flygresor till Helsingfors och tredje pris av en båtresa till Vasa. Personalen vid lokalkontoret i Bureå vann en resa

till Helsingfors. Resan, som enligt programmet betecknades som en studie- och konferensresa, startade torsdagen den 24 maj 1984 klockan 18 från Holmsund med båt. Under resan till Vasa bjöds på smörgåsbord. Avresa från Vasa ägde rum med flyg fredagen den 25 maj klockan 6.35. Ankomsten till Helsingfors klockan 10. Tiden därefter fram t o m klockan 13.30 ägnades åt shopping och lunch, medan tiden mellan klockan 13.30 och 17.30 användes till studiebesök på Stor-Helsingfors Andelsbank och Andelsbanksinstitutet med föredrag. Klockan 20 bjöds på middag med underhållning. Lördagen den 26 maj 1984 inleddes klockan 7.30 med frukost. Mellan klockan 8 och 12 pågick grupparbete och föreläsning med beteckningen ”Hur går vi vidare med serviceavtalet” Vidare genomgicks en marknadsundersökning angående serviceavtalet. Eftermiddagen ägnades åt sightseeing. Kvällen var fri. Söndagen den 27 maj 1984 var resdag med avresa från hotellet klockan 8.30 och hemkomst till Holmsund klockan 18. Under resan bjöds på lunch i Vasa.

Frågan i målet gäller huruvida den av Bs arbetsgivare bekostade resan skall anses utgöra skattepliktig förmån för honom. De i ämnet tillämpliga föreskrifterna finns i 32 § KL jämte anvisningarna till paragrafen. För taxeringsåret 1985 innebar dessa föreskrifter såvitt här är av intresse att till intäkt av tjänst skall hänföras bl a förmån i pengar, bostad eller annat, som utgått för tjänsten. Närmare bestämmelser om beskattningen av förmåner som bestått av annat än pengar, s k naturaförmåner, gavs i punkt 3 av anv till 32 §. Till här omnämnda rättsregler ansluter sig RSVs anvisningar m m om beskattning av vissa naturaförmåner m m att tillämpas vid 1985 års taxering (RSFS 1984:54).

Vid bedömningen av huruvida en resa av den typ varom i förevarande mål är fråga skall utgöra skattepliktig förmån eller ej måste samtliga omständigheter beaktas.

Först och främst måste beaktas resans faktiska innebörd. Att resan av såväl arbetsgivare som arbetstagare betraktas som en ”uppmuntran”, som ett slags belöning — låt vara av kollektiv art och inte utgående på grund av varje pristagares individuella prestation — är ställt utom allt tvivel. Å andra sidan företar resan många drag av tjänsteresa, beordrad av arbetsgivaren. Här må uppmärksamhet fästas på det förhållandet att program, gemensamt för resedeltagarna förelegat för en stor del av den tid varunder resan pågått, samt att detta program i stor utsträckning har varit av tjänstekaraktär. Inslagen av möjligheter till rekreation och reseupplevelser på egen hand för de enskilda deltagarna har inte varit påfallande stora, vilket är anmärkningsvärt mot bakgrund av att resan företagits under tid, torsdag kväll — söndag kväll, som normalt till största delen är ledig tid för personal av det slag varom här är fråga. Mot detta kan emellertid ställas att såväl själva resan inklusive mat och uppehälle som vissa nöjesinslag, t ex sightseeing helt bekostats av arbetsgivaren.

Att det i förevarande mål inte rör sig om en tjänsteresa — d v s en resa be-

ordrad av arbetsgivaren — är fullt klart. Man kan emellertid knappast undgå att beakta resans nytta för arbetsgivaren när fråga om arbetstagarens beskattning skall bedömas. Har således resan varit av sådan nytta för arbetsgivaren att resan skulle kunna anses som en resa huvudsakligen för tjänsten finns knappast skäl att förmånsbeskatta resan hos arbetstagaren enbart av det skälet att vissa förmånselement därvid kan utskiljas.

I förevarande fall har resan till Helsingfors som framgår av det tidigare anförda, innehållit väsentliga inslag av verksamhet som får anses ha varit till nytta för arbetsgivaren och som i vart fall för deltagarna tett sig som tjänsteutövning. Inslagen av renodlad förmånskaraktär har för B inte varit av den art i förhållande till hans deltagande i tjänsteutövning att de kan åsättas något förmånsvärde enligt 41 § KL. Någon skatteplikt för hans resa föreligger således inte. (Dom 7.10.1988)

## II

Besvär av Gudrun A angående inkomsttaxering 1985.

Omständigheterna i målet framgår av regeringsrättens dom.

RR biföll As besvär. Inledningsvis konstaterar RR att As kontor vunnit en resa till Vasa (jmf under I). Därefter anför RR:

Resan betecknades enligt programmet som ”studie- och konferensresa till Vasa”. Den påbörjades fredagen den 31 augusti 1984 klockan 19.15 med buss från föreningsbankens kontor till hamnen. Under båtresan bjöds på middag. Ankomsten till Vasa skedde påföljande morgon 00.45 och återstående del av natten tillbringades på hotell Vasa. För lördagen den 1 september gällde följande program. Klockan 8 frukost och tid för shopping. Klockan 12 till 13.30 besök på Vasa Andelsbank. Klockan 13.30 lunch. Klockan 14.30 till klockan 18.30 grupparbeten med avbrott för eftermiddagskaffe klockan 15.30. Klockan 19.30 middag på hotellet. Söndagen den 2 september hade programmet följande utseende. Frukost. Klockan 11.30 till klockan 13 genomgång av höstkampanjen. Klockan 13 sightseeing i buss. Klockan 14 ankomst till Stundars hantverkärby, lunch i Stundars, buss till hamnen. Klockan 17.15 avresa till Holmsund, varvid bjöds på smörgåsbord. Klockan 19.15 ankomst till Holmsund, buss till föreningsbanken.

RR redogjorde därefter för de rättsliga förutsättningarna och kommenterade programmet på samma sätt som under I och fortsatte:

I förevarande fall har resan till Vasa, som framgår av det tidigare anförda, innehållit väsentliga inslag av verksamhet som får anses ha varit till nytta för arbetsgivaren och som i vart fall för deltagarna tett sig som tjänsteutövning. Inslagen av renodlad förmånskaraktär har för A inte varit av den art i förhållande till hennes deltagande i tjänsteutövning att de kan åsättas något förmånsvärde enligt 42 § KL. Någon skatteplikt för hennes resa föreligger således inte. (Dom 7.10.1988)

### III

Besvär av Aina N angående inkomsttaxering 1985.

Omständigheterna i målet framgår av regeringsrättens dom.

RR avslag Ns besvär. Inledningsvis konstaterar RR att Ns kontor vunnit en resa till London (jmf under I) Därefter anför RR:

Resan betecknades enligt programmet som ”studie- och konferensresa till London”. Den började med samling på Umeå flygplats torsdagen den 17 maj 1984 klockan 7.15. Ankomsten till Heathrow-flygplatsen utanför London skedde klockan 13.50. Efter ankomsten till hotellet i London omfattade programmet följande under torsdagen nämligen klockan 15.30 thé med smörgåsar och klockan 16 till klockan 19, grupparbete och en föreläsning betecknad ” Hur går vi vidare med serviceavtalet?”. Klockan 20 serverades middag på hotellet. För fredagen den 18 maj 1984 gällde följand program. Klockan 7.30 frukost, klockan 9—12 studiebesök hos en bank, i vilken Västerbottens Föreningsbank är delägare, klockan 1 lunch, klockan 13-16 studiebesök på börsern, klockan 16—18 redovisning av grupparbetet under torsdagen och klockan 19 avresa till Londons Rooms, supé med underhållning. Under lördagen den 19 maj 1984 serverades frukost klockan 8. Därefter fanns tid till shopping på egen hand. Lunch severades klockan 12. Klockan 13 startade sightseeing i London. Klockan 18 avreste deltagarna till en dansshow och bjöds på middag. För söndagen den 20 maj 1984 omfattade programmet klockan 8 frukost, klockan 9—12 fortsatta studier, redovisning av marknadsundersökningen beträffande serviceavtalet, klockan 12 avresa från hotellet till flygplatsen och klockan 22 ankomst till Umeå.

RR redogjorde därefter för de rättsliga förutsättningarna (se under I) och fortsatte:

Att resan av såväl arbetsgivare som arbetstagare betraktats som en ”uppmuntran”, som ett slags belöning — låt vara av kollektiv art och inte utgående på grund av varje pristagares individuella prestation — är ställt utom allt tvivel. Å andra sidan företer resan många drag av tjänsteresa, beordrad av arbetsgivaren. Här må uppmärksamhet fästas på det förhållandet att program, gemensamt för resedeltagarna förelegat för en stor del av dem tid varunder resan pågått, samt att detta program i inte obetydlig utsträckning har varit av tjänstekaraktär. Inslagen av möjligheter till rekreation och reseupplevelser på egen hand för de enskilda deltagarna har dock varit beaktansvärda. Vidare må anmärkas att såväl resan inklusive mat och uppehälle som vissa nöjesinslag såsom kvällsunderhållning och sightseeing helt bekostats av arbetsgivaren.

I förevarande fall har resan till London, som framgår av det tidigare anförda, innehållit en hel del inslag av verksamhet som får anses ha varit till nytta för arbetsgivaren och som i vart fall för deltagarna tett sig som tjänsteutövning. Dessa inslag har dock inte varit så väsentliga att resan skall i sin helhet

anses som en resa för tjänsten. Med hänsyn härtill skall resan anses till viss del ha inneburit en nöjesresa som utgör en förmån och skall förmånsbeskattas. Värdet av förmånen kan med hänsyn till omständigheterna uppskattas till 2 000 kronor. Ett regeringsråd var skiljaktig. (Dom 7.10.1988)

**”Köptrohetsbonus” som lämnats av ett aktiebolag (inköpsorganisation) beräknad på gjorda inköp har ansetts utgöra avdragsgill omkostnad och inte vinstdisposition.**

Besvär av Färgtema AB angående eftertaxering för inkomst 1977—1981.

Omständigheterna framgår av regeringsrättens dom.

RR biföll bolagets besvär och anförde:

Bolaget har lämnat bl a följande uppgifter. Köptrohetsbonusen är en rabatt till medlemmarna i den ekonomiska föreningen som äger bolaget. I början av varje år har bolaget utfäst sig gentemot medlemmarna att lämna denna rabatt. Samtidigt har närmare information lämnats om efter vilka grunder rabatten skall utgå. Köptrohetsbonusens storlek har gjorts beroende av bolagets avtal med de olika leverantörerna och av medlemmarnas inköpsvolym. Däremot har bolagets resultat inte haft någon betydelse i sammanhanget.

Utredningen visar inte att bolagets nu berörda uppgifter skulle vara oriktiga. Mot denna bakgrund kan den omständigheten att köptrohetsbonusens storlek definitivt fastställts och utbetalning skett först efter utgången av aktuellt räkenskapsår inte föranleda annat än att bonusen är att anse som en driftkostnad för bolaget. Skäl att vad gäller tidpunkten för åtnjutande av avdraget avvika från vad bolaget yrkat föreligger inte. (Dom 10.10.1988)

**En delägare i ett fåmansaktiebolag har tagit ut varor (livsmedel) dels vederlagsfritt dels mot kontant betalning. Värdet av uttaget har beskattats efter skön då bolaget inte sört för att underlag för kontroll funnits.**

Besvär av LSKM angående eftertaxering av Reidar M för inkomst för 1982.

Omständigheterna framgår av regeringsrättens dom.

RR biföll LSKMs besvär och anförde:

H äger 249 av totalt 500 aktier i livsmedelsbutiken K AB. Han är anställd och dessutom företagsledare i bolaget. I sin deklaration redovisade han inkomst av tjänst från bolaget med 73 175 kr samt värdet av bilförmån.

I målet är fråga om förutsättningar finns att påföra H ett skönsmåsig uppskattat belopp för varuuttag. Något underlag för kontroll av varuuttagen finns inte utan varuuttagen har enligt H antingen skett vederlagsfritt eller betalats kontant och inslagits i kassaregistret.

H är skattskyldig för värdet av den förmån han erhållit genom att han vederlagsfritt tagit ut varor från bolaget. Enligt 20 § andra st TL är bolaget skyldigt att sörja för att underlag finns för kontroll av vad H tagit ut ut företaget

av pengar, varor eller annat. Denna skyldighet för bolaget omfattar Hs samtliga varuuttag oavsett om uttaget skett till marknadspris eller mot lägre eller inget vederlag.

H har uppgivit att han vederlagsfritt tagit ut varor till ett värde av cirka 1 500 kr för konsumtion på arbetsplatsen och att han dessutom mot kontant betalning tagit ut varor för konsumtion i hemmet. Någon uppgift om varuuttag har inte lämnats i hans deklaration. På grund av vad H själv sagt om sina vederlagsfria uttag föreligger förutsättningar för eftertaxering enligt 114 § första st första meningen TL.

Bolaget har såvitt framkommit inte sört för att underlag som avses i 20 § andra st TL funnits. I avsaknad av sådant underlag kan det inte tillförlitligen bedömas hur stora uttag H gjort — vederlagsfritt eller mot kontant betalning — och därmed inte heller vilket värde som genom uttagen tillförts honom. På grund härav och då någon annan tillförlitlig utredning angående uttagen inte förebragts skall det skattepliktiga värdet av uttagen enligt 114 § andra st TL uppskattas efter skön. Vid en sådan bedömning finner RR att värdet inte bör bestämmas till lägre belopp än av LSKM yrkade 11 090 kr. (Dom 20.10.1988)

#### **Avdrag för nedsatt skatteförmåga för folkpensionär då jordbruksfastighet getts bort under inkomståret.**

Besvär av LSKM ang Greta Z:s inkomsttaxering 1985.

LR vägrade avdrag för nedsatt skatteförmåga med 20 000 kr eftersom hon under 1984 gett bort en jordbruksfastighet taxerad till 281 000 kr till sina barn och deras män. Kammarrätten i Göteborg biföll Z:s besvär.

RR avslog LSKMs besvär och anförde:

En person vars inkomst till icke obetydlig del utgjorts av folkpension är enligt 50 § 2 mom KL berättigad till extra avdrag för nedsatt skatteförmåga, om särskilda omständigheter inte föranleder annat. En sådan särskild omständighet är om den skattskyldige innehar förmögenhet. Enligt RSVs föreskrifter m m (RSV Dt 1984:10) skall det eljest medgivna avdraget i regel minska om den skattepliktiga förmögenheten överstiger visst belopp — vid nu ifrågakavande taxering 90 000 kr för ensamstående folkpensionär och 181 000 kr för makar gemensamt — för att helt försvinna om förmögenheten överstiger visst högre belopp. Om i den skattepliktiga förmögenheten ingår värdet av vissa slags bostadsfastigheter — bl a bostadsbyggnad med tillhörande tomt på jordbruksfastighet som bebos av den skattskyldige — skall värdet av bostaden reduceras på så sätt som närmare anges i RSV Dt 1984:10.

Olika ekonomiska dispositioner som den skattskyldige vidtagit under året kan också utgöra särskilda omständigheter att beakta. Har den skattskyldiges sålunda genom gåva minskat sin skattepliktiga förmögenhet, kan värdet av gåvan enligt praxis läggas till förmögenheten när avdraget beräknas. Ett sådant beräkningssätt förhindrar att den skattskyldige genom dispositionen blir

för aktuellt beskattningsår berättigad till ett avdrag som annars inte skulle ha medgetts honom eller till ett högre avdrag än eljest.

Z gav under beskattningsåret bort den jordbruksfastighet som hon bebor till sina två döttrar och deras män. Hon var vid det närmast föregående årets taxering berättigad till extra avdrag utan reduktion för förmögenhet. Ej heller hennes vid 1985 års taxering redovisade förmögenhet är så stor att den enligt RSVs föreskrifter m m skall föranleda någon minskning av avdraget. Det framgår av handlingarna att någon minskning inte kommit att ifråga även om hon hade haft kvar fastigheten vid årets utgång. Någon reduktion för förmögenhet bör därför inte äga rum. (Dom 20.10.1988)

**Återförsäljare av bilar har ansetts skyldig att återföra tidigare avdragen ingående skatt på belopp som avskrivits då leverantören genom underhandsackord satt ned sina varufordringar på återförsäljaren och tillställt denne kreditnotor.**

Besvär av AO angående mervärdesskatt för mars—april 1982 avseende Bilcentralen i K AB. (K AB)

Omständigheterna framgår av regeringsrättens dom.

RR biföll bolagets besvär och anförde:

Av utredningen i målet framgår bl a följande. K AB kom i början av år 1982 överens med sina två huvudleverantörer om att deras utestående fordringar mot bolaget skulle sättas ned från 1 056 900 kr till 528 111 kr. Med anledning av överenskommelsen tillställde leverantörerna bolaget kreditnotor på de belopp med vilka fordringarna satts ned. I mervärdesskattedeklaration för redovisningsperioden mars—april 1982 återförde bolaget till beskattning 111 354 kr, avseende tidigare avdragen ingående mervärdesskatt på de nedsatta beloppen.

Frågan i målet gäller om skyldighet förelegat för bolaget att göra en sådan återföring. Bestämmelserna i lagen (1968:430) om mervärdesskatt (ML) ger inte något entydigt besked i frågan. Av 15 § tredje st framgår att möjlighet finns till korriering av skatteredovisningen för rabatter och andra prisjusteringar i efterhand. Utges förmånen till skattskyldig skall avdraget grundas på kreditnota eller annan motvarande handling. Enligt paragrafens fjärde st skall en sådan handling ligga till grund även för annan kundkreditering som avser skattepliktig omsättning. Vidare gäller enligt anvisningarna till paragrafen att en kreditnota, som medför rätt till minskning av utgående skatt för säljaren, medför motsvarande minskning av ingående skatt för köparen. I 15 § finns också vissa bestämmelser om skatteredovisningen vid förlust för fordran. Enligt paragrafens andra st gäller sålunda, att om förlust uppkommer på fordran, för vilken utgående skatt har redovisats, får ett mot denna skatt svarande belopp avdrag i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Infly-

ter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter upptas i redovisningen.

Lagtexten uppställer inte något krav på att en minskning av den utgående skatten på grund av förlust på fordran skall grundas på kreditnota eller motsvarande handling. Säljaren får därför anses ha rätt att göra avdraget utan något krav på att köparen skall göra motsvarande justering av sin skatteredovisning.

Lagtexten anger inte närmare under vilka förutsättningar den nyss berörda avdragsrätten för förlust på fordran föreligger. Frågan har inte heller behandlats i förarbetena. Med hänsyn till att fråga är om undantag från huvudprincipen att utgående och ingående skatt för säljare respektive köpare skall korrespondera med varandra, ett undantag som torde ha betingats främst av praktiska skäl, synes det emellertid vara påkallat med en viss restriktivitet vid tillämpningen.

I fråga om beskattning av köparen i förevarande situation är bl a några uttalanden av RSV av intresse. Enligt verkets meddelande (RSV medd 1971:14.3) behöver avdrag för ingående skatt som köpare gjort inte återföras till beskattning med anledning av att han inte eller endast delvis betalar den faktura varå han grundat avdraget. I konsekvens härmed bör enligt meddelandet återföring till beskattning inte heller ske i fråga om förlust på fordran, som säljare åsamkas vid köparens konkurs eller vid ackord. RSV har i ett senare meddelande (RSV medd 1972:10.3) förtydligat detta uttalande och därvid angivit att med uttrycket ackord avses sådant ackord som samtliga borgenärer i förekommande fall beviljar gäldenär som kommit på obestånd.

RSV har vidare i ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1985:3) förklarat att en billeverantörs nedsättning av sina varufordringar på en bilåterförsäljare genom ett underhandsackord inte medfört skyldighet för återförsäljaren att återföra redan avdragen ingående mervärdeskatt på det avskrivna beloppet. Enligt beskedet hade det i ärendet upplysts att leverantören inte hade utfärdat någon kreditnota för den avskrivna fordringen och inte heller gjort någon korrigerig av sin mervärdeskatteredovisning på grund av uppgörelsen.

I förevarande fall har huvudleverantörerna utställt kreditnotor på de belopp med vilka fordringarna nedsatts. Bolaget har justerat sin mervärdeskatteredovisning i enlighet härmed. Det är med hänsyn till omständigheterna i målet förutsättas att också leverantörerna korrigerat sina mervärdeskatteredovisningar i enlighet med utställda kreditnotor. Av utredningen framgår inte närmare vilka omständigheter som utgjort grund för uppgörelsen. Med hänsyn till vad som sålunda och i övrigt framkommit i målet kan uppgörelsen enligt regeringsrättens mening inte jämföras med offentligt ackord eller på annan grund frita bolaget från skyldigheten att enligt anvisningarna till 15 § ML minska avdraget för ingående skatt i enlighet med kreditnotorna. (Dom 20.10.1988)

**Fråga om konkursgäldenär kan vara arbetstagare i förhållande till konkursboet.**

Besvär av Bjöör Ws konkursbo angående arbetsgivaravgift för 1981—1982.

W hade efter konkursutbrottet utfört arbete åt konkursboet (som utgjordes bl a av Ws tandläkarrörelse) som även haft kostnader för verksamheten i övrigt. RFV och kammarrätten i Stockholm ansåg konkursboet som arbetsgivare.

RR biföll inte konkursboets besvär och anförde:

I målet är upplyst att konkursboet fortsatt att driva Ws tandläkarrörelse genom att uppbära patientarvoden, utbetala löner och bestrida kostnader i verksamheten. Det har inte satts i fråga att konkursboet haft ställning av arbetsgivare i förhållande till de i rörelsen verksamma tandsköterskorna. Frågan i målet är huruvida ett anställningsförhållande förelegat mellan konkursboet och konkursgäldenären och om boet är skyldigt att erlagga arbetsgivaravgifter på de till denne utbetalda beloppen.

Såsom framgår av det föregående har tandläkarrörelsen efter konkursbeslutet drivits i konkursboets regi. De till W utbetalda beloppen kan således ej anses som uttag ur någon av denne bedrivna rörelse utan utgör enligt vad som framkommit ersättning för det arbete han som tandläkare utfört åt boet. Anledning saknas att betrakta förhållandet mellan boet och W som annat än ett anställningsförhållande. Ersättningen är till följd härav att hänföra till lön, vilket medför att boet rätteligen påförts arbetsgivaravgift härför. (Dom 22.9.1988)

**Ersättning på grund av trafikförsäkring avseende ersättning för utebliven inkomst för rörelseidkare skall ingå i underlaget för egenavgifter.**

Besvär av Leif B angående egenavgifter för 1988.

LR ansåg att den ersättning som utgått till B inte skulle ingå i underlaget för egenavgiften.

Kammarrätten i Stockholm biföll RFVs besvär och anförde bl a:

Ersättning från Trygg-Hansa ingår i den inkomst av rörelse för vilken B taxerats till statlig inkomstskatt. Ersättningen utgör således inkomst av annat förvärvsarbete enligt 11 kap 3 § AFL och skall därför också ingå i underlaget för beräkning av den pensionsgrundande inkomsten.

Den som har inkomst av annat förvärvsarbete enligt 11 kap 3 § AFL skall enligt bestämmelserna i lagen om socialavgifter betala egenavgifter avseende inkomsten. Underlaget för avgiftsberäkningen bestäms i enlighet med vad som sägs i 3 kap 3—5 §§ lagen om socialavgifter. Enligt 4 § andra stycket skall inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 11 kap 3 § AFL utgöra grunden för beräkning av folkpensionsavgift, tillägspensionsavgift och delpensionsavgift. Enligt 5 § andra stycket skall vid bestämmandet av avgiftsunderlaget

bortses från sådan inkomst som avses i 11 kap 3 § första stycket d) AFL, det vill säga sjukpenning eller motsvarande ersättning enligt vad som angetts ovan. Syftet med bestämmelsen är att avgiften inte skall erläggas för sjukpenningförmåner som utgår enligt sociallagstiftningen. Enligt 5 § tredje stycket gäller vid beräkningen av inkomst av annat förvärvsarbete i tillämpliga delar bestämmelserna i 11 kap 4 § AFL.

Ersättningen från Trygg-Hansa, som utgått på grund av en trafikförsäkring enligt trafikskadelagen, har avsett att täcka en inkomstförlust i Bs rörelse. Vid beräkningen av ersättningen har Trygg-Hansa gjort den bedömningen att B om han inte kommit till skada, kunnat tillgodogöra sig en nettoinkomst i rörelsen på 120 000 kr årligen. Ersättningen har utgått med skillnaden mellan 120 000 kr och den ersättning arbetsskadeförsäkringen svarat för. Det erhållna beloppet kan mot denna bakgrund inte anses utgöra en sådan sjukpenningförmån som avses i 11 kap 3 § första stycket d) AFL och från vilken skall bortses vid bestämmandet av avgiftsunderlaget för egenavgifter.

Regeringsrätten biföll inte Bs besvär. (Dom 7.10.1988)

**Ersättning till fotbollstränare har vid beräkning av arbetsgivaravgifter ansetts som inkomst av förvärvsarbete.**

Besvär av RFV angående arbetsgivaravgifter för J idrottsförening för utgiftsåret 1983.

Omständigheterna framgår av regeringsrättens dom.

RR biföll RFVs besvär och anförde:

Föreningen anlidade under utgiftsåret för sin verksamhet bl a sex funktionärer, vilka erhöll följande ersättningar:

	Brutto- ersättning	Kostnads- erättning (utöver brutto- ersättning)
Sonny N, tränare	20 000	12 000
Lars S, tränare	14 500	12 000
Roger J, tränare	4 580	5 519
Erik A, material förvaltare	2 000	3 400
Lars J, lagledare	2 000	4 200
Mats-Gunnar J, materialförvaltare	2 000	1 600
	45 080	38 719

Frågan i målet gäller huruvida de som bruttoersättning betecknade ersättningarna skall anses utgöra sådan för föreningen avgiftspliktig ersättning som avses i 2 kap 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter. Avgörande för bedömningen av denna fråga är om ersättningarna är att hänföra till inkomst av förvärvsarbete enligt 11 kap lagen (1962:381) om allmän försäkring. Enbart inkomst av förvärvsarbete med åtföljande förmåner föranleder avgiftsplikt för föreningen.

I den avlämnade arbetsgivaruppgiften redovisade föreningen en total bruttoersättning om 213 884 kronor och ett kostnadsavdrag om 15 000 kr. Detta avsåg 3 000 kr för envar av Sonny N, Lars S och Roger J och 2 000 kr för envar av de övriga tre. Arbetsgivaruppgiften följdes.

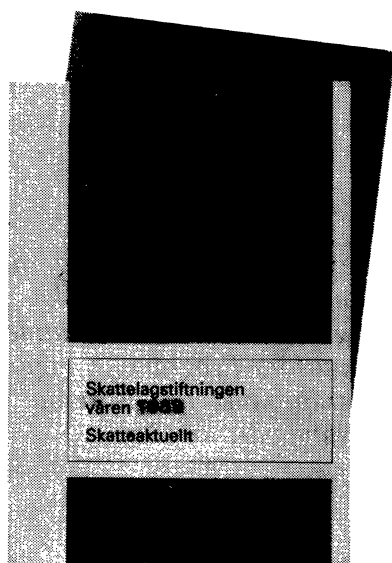
I december 1985 ansökte föreningen hos RFV om rättelse av påförda arbetsgivaravgifter. Föreningen yrkade att ersättningarna till nämnda funktionärer inte skulle ingå i avgiftsunderlaget och grunda avgiftsplikt för föreningen. Till stöd för sin talan åberopade föreningen ett par avgöranden av RR, RÅ 1984 1:100.

RFV biföll inte ansökningen. KR bedömde emellertid funktionärernas verksamhet som hobby och undanröjde avgiftsskyldigheten.

Erik A, Lars J och Mats-Gunnar J har under det aktuella året haft heltidsanställningar hos andra arbetsgivare än föreningen. Visserligen har de ägnat föreningen en avsevärd tid. De ersättningar de fått har emellertid uppgått till obetydliga belopp som får antas ha varit avsedda i huvudsak för att täcka uppkomna kostnader. Den verksamhet de utövat inom föreningen får mot denna bakgrund anses ha saknat förvärvssyfte. Ersättningarna skall därför inte ingå i föreningens avgiftsunderlag för beräkning av arbetsgivaravgift. Härav följer att kostnadsavdraget skall reduceras i motsvarande mån.

Även Sonny N, Lars S och Roger J har varit anställda på heltid hos andra arbetsgivare än föreningen men ändå ägnat föreningen en avsevärd tid. Enligt föreningens uppgifter har de två förstnämnda arbetat 1 400—1 500 timmar under hela utgiftsåret och Roger J 300—400 timmar under en kortare tidsperiod. För sina arbetsinsatser har de uppburit dels vad som betecknats som bruttoersättning och dels kostnadsersättning till betydande belopp. Visserligen har de belopp som utgått som bruttoersättning för var och en utgjort endast en mindre del av hans totala inkomst. Utredningen ger emellertid inte vid handen att dessa belopp väsentligen varit avsedda att täcka endast de kostnader som mottagarna haft i tränarverksamheten. Mot denna bakgrund är beloppen att betrakta som ersättningar till dem om sammanlagt 39 080 kronor skall ingå i föreningens avgiftsunderlag för utgiftsåret 1983. Skäl att medge kostnadsavdrag med mer än 9 000 kr föreligger inte. (Dom 20.10.1988)

# Prenumerera på **Svensk Skattetidning** med **Skatteaktuellt**



Lagstiftning, rättspraxis, utredningar, propositioner, anvisningar och meddelanden – allt samlat och kommenterat i denna tidning för alla skatteintresserade.

Under en årsprenumeration får läsarna ta del av djuplodande artiklar av landets främsta skatteexperter.

I bilagan Skatteaktuellt redovisas i informativa notiser det senaste inom skatterätten.

En årsprenumeration består av åtta häften varav två är dubbelnummer.

Priset är 385 kronor inkl. moms.



Jag beställer härmed en prenumeration för 1989 av Svensk Skattetidning. Pris 385 kronor inkl. moms. Sänd in kupongen till Norstedts Förlag, Tidskrifts-avdelningen, Box 2052, 103 12 Stockholm.

Telefonbeställningar kan göras genom förlaget, tel. 08-7893179 Marikka Hedberg.

Namn/firma .....

Utdeln.adress .....

Ortsadress .....

# Därför valde vi Capitex.



Bankdirektör  
Rolf Hage  
Administrationsutveckling  
Handelsbanken

*På Handelsbanken ställer vi stora krav på den programvara som våra kontor runt om i landet använder. Capitex har väl svarat upp mot alla våra krav. Kombinerat med god dokumentation och fördelaktigt pris har Capitex gjort vårt programval lätt.*



ADB-chef  
Magnus Josefson  
Bohlins Revisionsbyrå AB

*Vi valde Capitex för att få ett väl fungerande program för skatteberäkning för fysiska personer. Viktigt för oss är också det underhållsarbete som utförs. Programmet ingår nu bland de standardprodukter revisorerna använder ute bland våra kunder.*

Capitex program för banker, försäkringsbolag, revisorer och fastighetsmäklare.

- Boendekalkyl
- Skatteberäkning
- Mäklarsystem
- Deklaration
- Rea fastigheter

Ring 08-751 22 00 eller 0480-174 00 för information om Capitex program.  
Begär gärna att få en demodiskett översänd till dig.

## Capitex

PROGRAM AB

KALMAR  
Box 751, 391 27 Kalmar

STOCKHOLM  
Finlandsgatan 56, 164 74 Kista