

---

**Regeringsrätten**

---

RÅ 2004 ref. 10

|                        |   |                   |   |
|------------------------|---|-------------------|---|
| <b>Målnummer:</b>      | 1964-01   | <b>Avdelning:</b> | 2 |
| <b>Avgörandedatum:</b> | 2004-02-02  |                   |   |
| <b>Rubrik:</b>         | Ett aktiebolag har i bokslutet för ett visst räkenskapsår gjort avsättning till en vinstandelsstiftelse. Den omständigheten att bolaget fört över medel till stiftelsen först en tid efter utgången av fristen för att lämna självdeklarationen avseende räkenskapsåret har inte ansetts hindra avdrag för avsättningen vid inkomstbeskattningen. Eftertaxering för 1994. |                   |   |
| <b>Lagrum:</b>         | 24 § kommunalskattelagen (1928:370)   |                   |   |
| <b>Rättsfall:</b>      | <ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1977 1:14</li><li>• RÅ 1977 1:32</li><li>• RÅ 1980 1:4</li></ul>   |                   |   |

---

**REFERAT**

Styrelsen i D. Carnegie AB beslutade den 20 maj 1994 att göra en avsättning till Ellipsen Vinstandelsstiftelse avseende räkenskapsåret 1993. Bolaget förde över medlen till stiftelsen den 9 juni 1994. Bolaget, som var skyldigt att lämna självdeklaration för taxeringsåret 1994 senast den 31 maj 1994, yrkade i deklarationen avdrag för redovisad avsättning. Skattemyndigheten i Stockholm beslutade den 21 november 1996 - genom eftertaxering - att inte medge avdrag för avsättningen samt att påföra bolaget skattetillägg.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut.

Länsrätten i Stockholms län (1998-11-17, ordförande Nylund) yttrade: De aktiviteter bolaget bedriver enligt förvaltningsberättelsen, fondkommissionsverksamhet med inriktning på olika värdepapper samt finansiella tjänster, skall vid taxeringen redovisas som inkomst av näringsverksamhet. I 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, anges att inkomst av näringsverksamhet beräknas efter bokföringsmässiga grunder, om inte nämnda grunder strider mot bestämmelser i lagen. - I lagstiftning om inkomstskatt saknas speciella regler rörande avdrag för avsättningar eller utbetalningar till vinstandelsstiftelser. Avdragsrätten vid inkomsttaxeringen får därför, med beaktande av skatterättslig praxis, bestämmas enligt de allmänna reglerna om beräkning av skattepliktig inkomst i KL. Såvitt gäller frågan om till vilket år en inkomst eller utgift är hänförlig (periodisering) anges i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 24 § att vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall god redovisningssed iakttas. - Bonus till anställda utgör för ett företag bokföringsmässigt en personalkostnad under den resultatperiod som anges i avtal eller motsvarande om bonus. Någon här väsentlig skillnad mellan bonus som utbetalas direkt eller som överförs till särskild stiftelse föreligger ej. - Oavsett tidpunkten för utbetalning eller överföring av den bonus/andel av vinst, som enligt avtal direkt eller indirekt skall komma anställda till godo, skall således det bokföringsmässiga resultatet för den bonusgenererande redovisningsperioden belastas med den kostnad för bonus/vinstandel som är hänförlig till perioden. Eftersom många avtal torde innebära att bonus är relaterad till periodens totala omsättning och/eller vinst, sker i sådant fall kostnadsföringen av bonus först när perioden är avslutad och då genom en avsättning i bokslutet, jfr Bokföringsnämndens uttalande BFN 1988:1, Redovisning av vinstandelar till anställda. - Frågan om avdragsrätt för avsättning för bonus till anställda, samt för liknande avsättningar där speciella skatteregler saknas, har varit föremål för prövning i allmän förvaltningsdomstol i ett antal fall där bl.a. tidpunkten för utbetalningen/överföringen till annan har tillmätts betydelse för rätten till avdrag vid viss taxering. I rättsfallen RÅ 1977 1:14 och 1:32 godtogs avdrag för avsättning för pensionskostnad när

överföring av medel skett före tidpunkten för deklarationens inlämnande. I rättsfallet RÅ 1980 1:4 vägrades avdrag för avsättning för inköp av en pensionsförsäkring, vilken tecknats och betalats först efter tidpunkten då deklarationen skulle ha inlämnats. I det av skattemyndigheten åberopade avgörandet från kammarrätten, vilket vunnit laga kraft, godtogs avdrag när inbetalning skett efter den ordinarie tidpunkten för inlämnande av deklaration men inom den tid företaget i målet medgetts anstånd med inlämnandet av deklarationen. - Dåvarande Riksskattenämnden utgav 1956 anvisningar (RN 1956 4:4) i vilka angavs, beträffande avdragsrätten för avsättning till fri pensionsstiftelse i enskild firma, bl.a. att i de fall medlen inte överförts under beskattningsåret bör den skattskyldige med deklarationen bifoga kvitto eller handling som visar att medlen överförts till stiftelsen vid tidpunkten för deklarationens inlämnande. Enligt uppgift från Riksskatteverket (RSV) ingår anvisningen dock inte i den förteckning över gällande författningar m.m. som RSV har upprättat 1986 enligt 18 c § författnings­samlingsfö­rordningen (1976:725), i lydelse enligt SFS 1984:212, varav följer att den enligt övergångsbestämmelserna till SFS 1984:212 har upphört att gälla. - RSV anger fr.o.m. 1996 i sin handledning för inkomstbeskattning m.m. att för avdragsrätt skall överföring ha skett senast den dag då företagens deklaration för beskattningsåret skall ha inlämnats. I de fall bolagsstämman beslutar om avsättningen och stämman ligger efter senaste anståndstidpunkten för avlämnande av deklarationen, anser RSV att avdrag bör medges under förutsättning att medlen överförts i omedelbar anslutning till bolagsstämman. - I målet är ostridigt att här ifrågavarande medel enligt styrelseprotokoll från den 20 maj 1994 skulle tillföras en vinstandelsstiftelse, att bolaget haft anstånd med att inlämna deklarationen till den 31 maj samma år och att den också inlämnats denna dag, samt att medlen inbetalades först den 9 juni samma år. - Länsrätten gör följande bedömning. - Med hänsyn till att inte heller avdrag för avsättning för tryggnad av pension genom annan har någon specialreglering i nu aktuellt avseende, är enligt länsrättens mening ovan återgiven praxis relevant. Ett av rättsfallen är också åberopat av bolaget som stöd för att avdragsrätt föreligger. Den praxis som föreligger ger intrycket av att för skattemässig avdragsrätt som en huvudregel torde kunna krävas att medlen skall ha överförts till stiftelse eller motsvarande senast vid tidpunkten för deklarationens inlämnande. Mot bakgrunden av att beslutet om överföring, på grund av den tid det kan ta att fastställa bokslutet m.m., inte alltid kan ske före deklarationstidpunkten, kan skäl finnas för att godta avdrag även i sådana fall. Ett grundläggande krav måste då dock vara att överföringen sker under sådan tid att den kan beaktas under det ordinarie taxeringsarbetet. Lämplighetsskäl talar för att överföringen då skall ske i omedelbar anslutning till beslutet. - I förevarande fall var beslutet om överföring fattat elva dagar före deklarationen senast skulle inlämnas, och också inlämnades, den 31 maj 1994. Överföringen till vinstandelsstiftelsen gjordes emellertid först den 9 juni samma år. Då överföringen av medlen således inte var gjord när deklarationen inlämnades kan överklagandet inte bifallas. - Den för avdragsrätten här relevanta tidpunkten för utbetalningen till Ellipsen Vinstandelsstiftelse har inte framgått av bolagets deklaration. Grund för påförande av skattetillägg föreligger därför. Skäl för eftergift föreligger inte enligt länsrätten. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget fullföljde sin talan.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2001-02-02, Belfrage, Ganting, Laakso Utvik, referent) yttrade: Enligt 4 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324), TL, får eftertaxering ske om den skattskyldige 1. i självdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen, 2. lämnat oriktig uppgift i mål om taxering eller 3. underlåtit att lämna självdeklaration, uppgift eller infordrad upplysning trots att han är uppgiftsskyldig och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige eller hans make, eller, i fråga om förmögenhetsskatt, någon annan person som samtaxeras med honom blivit felaktigt eller inte fattats. - Av 5 kap. 1 § första och andra styckena TL framgår att om en skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, som han under förfarandet avgett till ledning för taxeringen, lämnat uppgift som befinns oriktig, skall en särskild avgift (skattetillägg) påföras honom.

Skattetillägg tas ut med fyrtio procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige. - Av tredje stycket i samma paragraf framgår att avgiftsberäkningen enligt andra stycket sker efter tjugo procent när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller därmed jämställd fråga. - Enligt 5 kap. 6 § TL skall den särskilda avgiften efterges helt om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning i fråga om rätt till avdrag för avsättning av medel till vinstandelsstiftelse. Vad bolaget anfört i kammarrätten och vad som i övrigt framkommit i målet föranleder inte någon annan bedömning än den länsrätten gjort. - Bolaget har genom att inte redovisa omständigheterna kring avsättning och inbetalning till vinstandelsstiftelse lämnat sådan oriktig uppgift att grund för eftertaxering och påförande av skattetillägg föreligger. - De omständigheter som bolaget anfört är inte sådana att underlåtenheten kan bedömas ha varit ursäktlig. Det framstår inte heller som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Omständigheterna i målet är inte heller sådana att skattetillägget kan efterges på någon annan grund. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget fullföljde sin talan samt yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 42 750 kr inklusive mervärdesskatt. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Enligt fast praxis är avsättning till en vinstandelsstiftelse avdragsgill som personalkostnad, om syftet med vinstandelssystemet huvudsakligen är att premiera de anställda för gjorda arbetsinsatser och tillräckliga garantier finns för att avsättningen kommer de anställda till godo. Huvudfrågan i målet gäller huruvida bolaget har rätt till avdrag för redovisad avsättning till Ellipsen Vinstandelsstiftelse avseende räkenskapsåret 1993 vid 1994 eller 1995 års taxering. - Begreppet bokföringsmässiga grunder innebär att inkomster och utgifter inte skall redovisas med tillämpning av en kontantprincip utan hänförs till den period som de med tillämpning av företagsekonomiska principer belöper sig på. Den grundläggande principen vid inkomstberäkningen är således att god redovisningssed skall tillämpas om skattelagstiftningen saknar reglering eller inte reglerat en fråga fullständigt. Bolagets kostnadsredovisning skall godtas eftersom den står i full överensstämmelse med god redovisningssed. Det allmänna har inte ens påstått att avsättningen stått i strid med vare sig god redovisningssed eller bestämmelser i skattelagstiftningen. Under sådana förhållanden kan bolagets redovisning inte anses vara oriktig, varför grund för eftertaxering och påförande av skattetillägg saknas.

Skatteverket avstyrkte bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2004-02-02, Lavin, Sandström, Ersson, Dexe, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Målet gäller frågan om bolaget skall vägras avdrag för belopp som avsatts till en vinstandelsstiftelse vid 1994 års inkomsttaxering på den grunden att bolaget, som var skyldigt att lämna självdeklaration för taxeringsåret senast den 31 maj 1994, förde över medlen till stiftelsen först den 9 juni 1994.

En grundläggande princip är att en näringsidkares resultatredovisning skall läggas till grund för beskattningen, om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i lag. Några särskilda lagbestämmelser om avdrag för avsättningar till vinstandelsstiftelser finns inte.

Bokföringsnämnden har i ett uttalande (BFN U 88:1 Redovisning av vinstandelar till anställda; ersatt av det liknande uttalandet BFN U 96:1 i fråga om räkenskapsår som inletts efter utgången av år 1996) anfört att ett företags kostnad för vinstdelningen skall redovisas i bokslutet för det år då vinsten uppstått. I uttalandet anges vidare att i de flesta fall medel från företaget överförs först sedan vinstens storlek blivit känd, dvs. först efter det aktuella räkenskapsårets utgång, och att kostnaden för vinstdelningen därigenom kommer att belasta resultatet i form av en reservering i bokslutet.

Mot bakgrund av vad Bokföringsnämnden uttalat finner Regeringsrätten att den omständigheten att överföringen till stiftelsen gjordes först en tid efter utgången av fristen för att lämna självdeklarationen för taxeringsåret inte hindrar att bolaget medges avdrag vid detta års inkomsttaxering. Någon annan omständighet som kan läggas till grund för att eftertaxeringsvis vägra avdraget har inte åberopats. Besluten om eftertaxering och skattetillägg skall därför upphävas.

Bolaget har yrkat ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 42 750 kr inklusive mervärdesskatt. Regeringsrätten finner att bolaget bör medges ersättning med skäliga 15 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Med bifall till överklagandet upphäver Regeringsrätten kammarrättens och länsrättens domar samt skattemyndighetens beslut om eftertaxering och skattetillägg.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 15 000 kr.

Föredraget 2004-01-08, föredragande Kristiansson, målnummer 1964-01

---

**Sökord:** Inkomst av näringsverksamhet; Beskattningsår

**Litteratur:** BFN U 88:1 Redovisning av vinstandelar till anställda

---