

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund



Nr 7/1952

Årgång 2

Kan kommanditbolag obetingat användas som form för skattelättnad?

Några kommentarer kring ett prövningsnämndsbeslut

Av taxeringsinspektör Erik Lilliesköld

Kommanditbolagets användbarhet för fördelning av skattebörda synes under de senaste åren ha mer och mer uppmärksamats av personer med höga inkomster eller stor förmögenhet och med minderåriga barn att s.a.s. slå ut inkomst eller förmögenhet på. Icke minst eftersträvansvärt torde det vara att uppnå en till statlig inkomstskatt beskattningsbar inkomst för barnen för att dessa i stället för fadern skola taxeras för sin förmögenhet, ofta bestående av fordran hos fadern på grund av en av denne som gåva överlämnad revers. Om barnet verkligen satsar egen förmögenhet eller aktivt deltar i bolagets verksamhet och denna är självständig eller i vart fall klart avgränsad från annan, t. ex. av fadern bedriven, verksamhet och vidare självfallet alla formaliteter beträffande förmynderskaps- och bolagsavtal ha iakttagits, borde väl, tycker man, någon invändning i taxeringshänseende icke kunna riktas mot en sådan anordning. Så torde heller icke ha skett, i varje fall icke

i något fall, som kommit under regeringsrättens prövning. Om det brister i någon av nämnda förutsättningar, kan bedömandet naturligtvis bli ett annat, men man kan nog utgå ifrån, att flertalet kommanditbolag tillkommit under juridiskt sakkunnig medverkan.

Den fråga, som här skall upptagas till behandling, är om ett till synes fullgiltigt kommanditbolagsavtal under alla förhållanden skall föranleda att minderåriga barn taxeras för sin inkomst från bolaget eller om hela inkomsten rätteligen skall beskattas hos fadern eller föräldrarna. Den frågan har prövningsnämnden i Uppsala län nyligen haft att taga ställning till. Ett överklagande av prövningsnämndens beslut kan visserligen förväntas, men innan överinstanserna dömt i målet ha nog flera år förflutit och fallet torde vara värt att bringa till andra beskattningsnämnders kännedom. Situationen i målet var följande:

En jordbrukare hade tidigare drivit hönsskötsel som binäring till jord-

bruk. Vid 1948 års utgång hade han 80 höns. År 1950 bildade han, hans hustru och makarnas barn, födda åren 1936, 1938 och 1941 ett kommanditbolag med klaganden som komplementär och övriga som kommanditdelägare. Kommanditbolaget skulle idka hönserirörelse å jordbruksfastigheten. I företaget insattes ett kapital av 11.000 kronor, varav fadern och modern tillsköt 1.000 kronor vardera och envar av barnen 3.000 kronor. Vinst skulle fördelas efter vars och ens kapitalbehållning i bolaget men verksamheten skulle helt skötas av fadern, som ensam var firmateknare. Fadern hade alltså icke betingat sig någon särskild ersättning för sitt arbete. Bolaget hade intagits i handelsregistret.

Kommanditbolagets vinst för första verksamhetsåret, 7.224 kronor, fördelad i enlighet med bolagsavtalet, upptogs i respektive deklARATIONER för de olika delägarna. Härigenom hade barnen även kommit att själva taxeras för förmögenhet, därest taxeringsnämnden följt deklARATIONERNA. Någon beskattningsbar förmögenhet hade dock icke uppstått för barnen. Faderns och barnens behållna förmögenhet utgjorde i runt tal 190.000 kronor, varav omkring 21.000 kronor belöpte på barnen.

Taxeringsnämnden underkände helt inkomstredovisningen i deklARATIONERNA och beräknade inkomst av hönsskötsel efter skön till 8.000 kronor, vilket belopp lades till faderns deklarerade nettointäkt av jordbruksfastighet.

I var för sig anförda besvär yrkade samtliga familjemedlemmar att bli taxerade i enlighet med sina deklARATIONER i fråga om bl. a. inkomsten från kommanditbolaget och förmögenheten.

Taxeringsnämndens ordförande ansåg kommanditbolagsbildningen utgöra en ren skentransaktion, tillkommen enbart för att minska familjens samlade skattebörd.

Innan jag redovisar prövnings-

nämndens ställningstagande skall begreppet skentransaktion något beröras. I Svensk Skattetidning år 1950 sid. 22—24 har f. d. kammarrättsrådet John Bratt givit en klar framställning härom. För att skentransaktion i ordets egentliga mening skall vara för handen måste, säger Bratt, någon omständighet föreligga, på grund av vilken den ifrågavarande dispositionen kan fränkännas det rättsliga innehåll densamma utifrån äger. Den formella juridiska konstruktionen är i sådana fall ett, den reella innebörden ett annat. Det är oriktigt och rent av farligt, säger Bratt vidare, att för "skatterättens" vidkommande skapa ett skentransaktionsbegrepp, som avviker från det civilrättsliga, men han tillägger, att det å andra sidan är känt, att i skatterättsligt hänseende åt vissa förfaranden måste skänkas annan innebörd än den föregivna. Här borde man icke tala om skentransaktioner utan om "åtgärder för ernående av obehörig skattevinst". Som exempel härpå nämner Bratt förtäckt utdelning från aktiebolag. Vid sådan ligger det vilseledande momentet däri, att den till aktieägaren gjorda utbetalningen enligt överenskomelse mellan parterna erhåller en felaktig rubricering. Bratt uttalar vidare, att förfaranden, som enbart syfta till ernående av obehörig skattevinst, i praxis ansetts åtkomliga utan särskild författningsbestämmelse, och att därom icke är något att säga, förutsatt att i varje särskilt fall omständigheter föreligga, som klart ådagalägga ett syfte av antydd art.

Efter tidpunkten för dessa uttalanden har regeringsrätten givit flera utslag av utomordentligt intresse i förevarande hänseende. Hit höra de s. k. Lundin-målen (R.Å. 1951 ref. 8), vilka knappast kunna i korthet refereras men som äro värda att studera, särskilt regeringsrättens motivering. Målen äro f. ö. refererade i denna tidning 1951 häfte 6 sid. 161. I ett annat mål (R.Å. 1951 ref. 27, denna

tidning 1952 häfte 1 sid. 15) har regeringsrätten underkänt inkomstredovisningen för ett handelsbolag mellan fader och två minderåriga söner. Den i bolagets namn bedrivna verksamheten har, när sönerna icke genom kapitalinsatser eller genom nämnvärda arbetsprestationer tagit del i verksamheten, ansetts utövad, icke i bolag mellan fadern och sönerna, utan av fadern ensam, varför han beskattats för hela vinsten av verksamheten.

En annan grupp av regeringsrättsutslag, som har stort intresse i nu förevarande sammanhang, bilda de, som röra de s. k. benefika barnreverserna. Dessa utslag ha kommenterats av kanslirådet Herry Sterner i Svensk Skattetidning 1951 sid. 308—311. Läget i målen var i korthet följande: En fader hade givit sina minderåriga barn gåvor i form av skuldebrev med ränteutfästelse. Röntan kvitterades mot underhållskostnader för barnen. I ett fall betalades dock röntan kontant till en i utlandet bosatt dotter, för vilken modern — föräldrarna voro frånskilda — hade vårdnaden. Regeringsrättens utslag i ett av målen lydde:

”Genom överlämnandet av omfördälda 4 reverser med ränteutfästelser får A:s dittillsvarande lagstadgade skyldighet att vidkännas kostnaderna för sina ifrågavarande 4 barns uppehälle och utbildning anses hava helt eller delvis omvandlats till en frivilligt åtagen skyldighet att till barnen erlægga gäldranta, avsedd att användas till bestridande av nämnda kostnader. Följaktligen har räntebetalningen i verkligheten utgjort en form för fullgörandet av A:s underhållsskyldighet mot barnen.

Enär på grund härav räntebetalningen bör i beskattningshänseende behandlas såsom sådan periodisk utbetalning till annans undervisning eller uppfostran, för vilken enligt 20 § KL och 2 § KF om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt avdrag icke är medgivet,

lämnar Reg. R. besvären utan bifall.”

Rörande dessa rättsfall skall här endast påpekas vad Sterner uttryckligen framhållit, nämligen att frågan om beskattningen av de benefika barnreverserna med alla de i samband därmed uppkommande problemen ännu icke blivit definitivt löst.

Låt oss nu återknyta till kommanditbolaget. Prövningsnämnden bedömde detta såsom rättsligen bestående. Alla formaliteter syntes ha uppfyllts. Bl. a. hade överförmyndaren givit barnen tillstånd att tillskjuta sin andel av insatskapitalet av egna bankmedel. Något skenavtal i egentlig mening ansågs icke föreligga och icke heller ansågs regeringsrättens utslag angående handelsbolaget (ref. 27/1951) tillämpligt. Men bolagsbildningens verkliga syfte syntes vara att nedbringa familjens skatter. Detta syfte hade uppnåtts på ett sätt som mycket påminde om förhållandena vid de benefika barnreverserna. Det har tidigare omnämnts, att barnens förmögenhet utgjorde sammanlagt 21.000 kronor. Ränteavkastningen av detta belopp jämte allmänna barnbidrag skulle uppenbarligen icke förslå långt för barnens utbildning och uppfostran. Skyldighet att bekosta denna åvilade fadern. Genom att barnen i kommanditbolagets form bokföringsmässigt haft egna inkomster hade faderns underhållsskyldighet gentemot barnen minskat i motsvarande mån.

Prövningsnämnden gick, på yrkande av taxeringsintendenten, på en linje, som är fullständigt parallell med regeringsrättens motivering i utslagen angående de benefika barnreverserna, dock att prövningsnämnden ansåg barnen berättigade till skälig ränta på insatt kapital. Kommanditbolagsbildningen med dess fördelning av inkomsten ansågs alltså i verkligheten ha utgjort en form för fullgörandet av klagandens underhållsskyldighet mot barnen. På grund därav borde barnens inkomst från

Något om beskattning av bilreseförmån m. m.

Av skattekamreraren Svante Jakobsson

Under de senare årens taxeringsarbete torde beskattningsnämnderna allt oftare varseblivit, att skattskyldig, som deklarerat penningförmån, som utgått för anställning, även åtnjutit förmånen av fritt nyttjande av bil. Två frågor ha då uppkommit, nämligen om och i vilken omfattning förmånen är av skattepliktig natur samt hur dess värde bör beräknas.

Enligt 32 § 1 mom. KL hänföres till intäkt av tjänst bl. a. förmån i annat än pengar och bostad, som utgått för tjänsten. I punkt 3 av anvisningarna till nämnda paragraf stadgas att såsom intäkt skall upptagas värdet av andra utav den skattskyldige åtnjutna förmåner än såsom löneförmån åtnjuten bostad, "därest han icke skulle varit berättigad att åtnjuta avdrag för utgifterna för förmånernas förvärvande för den händelse, att han själv förskaffat sig dem". Såsom intäkt skall således, under nyss angiven förutsättning, upptagas exempelvis värdet av fria resor, som arbetsgivaren betalat för den anställdas räkning. Från sistnämnda regel meddelas i anvisningspunkt 8 följande undantag beträffande hos *trafikföretag* anställda skattskyldiga: "Har skattskyldig på grund av an-

ställning eller särskilt uppdrag åtnjutit förmån av fria resor, skall, för såvitt ej sagda förmån är att anse såsom ersättning för kontant avlöning, förmånen ej anses utgöra skattepliktig intäkt; och må följaktligen, om nämnda förmån utnyttjats för resor i tjänsten eller resor till och från arbetsplatsen, däremot svarande avdrag för resekostnader ej äga rum".

Det ovan citerade undantagsstadgandet tillkom på grund av ett uttalande av 1928 års riksdags särskilda utskott av följande lydelse (utl. nr 1, sid. 66):

"I punkt 3 av anvisningarna till förevarande paragraf upptages bland exemplen på intäkt av tjänst värdet av fria resor. Från principiell ståndpunkt utgör nu ifrågavarande naturaförmån givetvis skattepliktig intäkt. Emellertid synas svårigheter föreligga vid stadgandets tillämpning. Det kan sålunda icke vara riktigt att såsom intäkt upptaga det resekostnadsbelopp, vartill den skattskyldiges fria resor faktiskt uppgått. Såsom intäkt bör rätteligen icke upptagas högre belopp än vad den skattskyldige skulle nödgats utgiva, därest han icke åtnjutit ifrågavarande förmån. Har således skattskyldig på den grund att han åtnjutit förmån av fria resor, gjort flera och längre resor än det kan beräknas, att han skulle hava gjort, därest han själv skolat betala resekostnaderna, bör såsom intäkt upptagas allenast beloppet för de resekostnader, som

kommanditbolaget till den del inkomsten överstege skälig ränta å barnens insatta kapital i beskattningshänseende behandlas såsom sådan periodisk utbetalning till annans undervisning eller uppfostran, för vilken enligt 20 § kommunalskattelagen och 2 § KF om statlig inkomstskatt avdrag icke vore medgivet. Som skälig ränta i detta sammanhang borde godtagas en ränta på högst 6 procent.

Det återstår att se hur högre instans bedömer prövningsnämndens ställningstagande. Även om beslutet står sig, är frågan om kommanditbolags användbarhet för fördelning av skattebörda ingalunda knäckt. Men beslutet kanske kan bidra till att öppna perspektiv för beskattningsnämnderna i deras strävanden efter materiell rättvisa och likformighet i taxeringen.