

Regeringsrätten

Rättsfall

Redovisning av skattepliktig förmögenhet per beskattningsårets utgång vid brutet räkenskapsår i rörelse resp. jordbruk

A. Besvär av fabrikören S. angående förmögenhetstaxering år 1967. — S., som drev mekanisk verkstad med brutet räkenskapsår per den 1.4—31.3, upptog vid förmögenhetsredovisningen i sin självdeklaration år 1967 samtliga sina tillgångar och skulder per den 31.3.1966. Därvid uppgav han bankmedel till 88 643 kr, varav 85 154 kr inestående hos K. läns Sparbank för hans och hans hustrus räkning. I balansräkningen för rörelsen per den 31.3.1966 redovisades inga bankmedel utan av dylikt slag endast kassa- och postgiromedel till belopp av 3 678 kr. Sedan TN med ledning av kontrolluppgift konstaterat att makarna vid 1966 års slut haft tillgodohavanden hos nämnda sparbank på tillhoppa 98 896 kr, beslöt TN att vid förmögenhetstaxeringen göra tillägg för skillnaden, 13 742 kr.

Hos PN yrkade S. taxering enligt deklarationen och anförde att förändringen av bankmedel vid räkenskapsårets utgång och vid kalenderårets utgång regelmässigt berodde på insättning av rörelsens kontanta överskottsmedel.

PN lämnade S:s talan utan bifall, enär enligt föreliggande rättsfall förmögenhetstaxeringen syntes böra avse förhållandena vid kalenderårets utgång, oavsett vilken redovisningsperiod som tillämpades för viss förvärvskälla. — KR: ej ändring.

RR yttrade: Enligt 4 § KF om statlig förmögenhetsskatt skall värdesättningen av de i förmögenhetsberäkningen ingående tillgångarna ske med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång och enligt 6 § samma förordning åligger skattskyldighet vederbörande för den förmögenhet han ägde vid beskattningsårets utgång. Med beskattningsår förstås enligt 3 § KL det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret eller, där räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår, det räkenskapsår som gått till ända närmast före den 1.3 under taxeringsåret. Dessa bestämmelser skall enligt 1 § KF om statlig förmögenhetsskatt äga motsvarande tillämpning vid taxeringen till förmögenhetsskatt. — Av handlingarna i målet framgår, att S. i fråga om den av honom bedrivna rörelsen tillämpat räkenskapsår som avslutas den 31.3, att han i sin nu ifrågavarande självdeklaration, avseende räkenskapsåret den 1.4.1965—31.3.1966 såsom behållen förmögenhet upptagit 240 592 kr, varav i bank inestått 88 643 kr, samt att bankmedel vid utgången av år 1966 ökat med 13.742 kr. — Vid förmögenhetstaxeringen år 1967 skall i enlighet med det ovan anförda tillgångar och skulder i rörelsen upptagas till sina värden vid räkenskapsårets utgång den 31.3.1966. I målet har icke visats annat än att ifrågavarande bankmedel haft sådant samband med rörelsen att de skall anses ha tillhört denna. — På grund härav nedsattes taxeringen till deklarerat belopp. (RR:s dom den 18.5.1972.)

Anm.: Se *Lundevall Skattehandbok 5 uppl. s 11—15, Geijer, Rosenqvist, Sterner*

Skattehandbok 7 uppl. s 15 och 722, K. G. A. Sandström: Om förmögenhetsskatt s 91 o. f. Se även SOU 1969:54 s 54—55 och 1971:46 s 13, 174—177 samt Svensk Skattetidning 1943 s 339 och 1945 s 174 o. f. ävensom Taxeringsnämnden 1961 s 118 och 1962 s 129 o. f. Angående rättsfall se RÅ 1941 ref 37, 1943 not 538, 1956 not 1350, 1958 ref 53, 1960 ref 14, 1966 not 480—81, 1967 not 1510—11 samt RN 1960 nr 3:4 och nr 4:3.

B. Besvär av lantbrukaren J. angående förmögenhetstaxering år 1968. — J. redovisade inkomst av jordbruksfastighet med brutet räkenskapsår per den 1.7.1966—30.6.1967. I sin deklaration upptog J. behållen förmögenhet i jordbruket till 125 946 kr enligt utdrag ur inventarium och balansräkning per den 30.6.1967. Därvid hade han bland tillgångarna upptagit fastigheterna till deras taxeringsvärde, sammanlagt 189 600 kr, (leverantörsskulder 45 121 kr och checkräkningskredit 153 934 kr). Han upplyste att han enligt köpekontrakt den 7.11.1967 till O. köping försålt 50 har av fastigheterna därstädes för 500 000 kr i följd varav av dessa fastigheter endast 5 har med bostads- och ekonomihus kvarstod i hans ägo. Taxeringsvärdet av återstoden fastställdes till 90 000 kr. J. uppgav att han av köpeskillingen erhållit kontant 200 000 kr den 22.12.1967, varav 40 000 kr använts för betalning av varuskulder och 12.000 kr lämnats i gåvor till barn, medan återstoden 88 000 kr insatts å bank.

TN beskattade vid förmögenhetstaxeringen J. för hela köpeskillingen med avräkning av nedsättningen av taxeringsvärdet (+ 500 000 kr — 157 000 kr + 90 000 kr).

Hos PN yrkade J. att bli beskattad efter sin förmögenhetsställning den 30.6.1967, eftersom hans räkenskapsår för jordbruket då gått till ända. PN nedsatte taxeringen med endast 12 000 kr, motsvarande gåvorna till barnen enär förmögenhetstaxeringen, oaktat räkenskapsåret utgått den 30.6.1967, borde avse förhållandena vid kalenderårets utgång. — KR: ej ändring.

RR inledde med samma konstateranden angående bestämmelsernas innehåll som i fallet A. ovan och yttrade i fortsättningen. I förevarande fall har J. i sitt jordbruk haft räkenskapsåret den 1.7.1966 — den 30.6.1967. — I målet har intet visats annat än att den förmögenhet som härrör från J:s fastighetsförsäljning under hösten 1967 varit knuten till det av J. alltjämt bedrivna jordbruket. Värderingen av förmögenheten skall därför hänföra sig till utgången av räkenskapsåret för jordbruket och motsvara taxeringsvärdet för fastigheten, 157.000 kr. — På grund härav nedsattes förmögenhetstaxeringen till deklarerat belopp. (RR:s dom den 18.5.1972.)

Anm.: Samma hänvisningar som under A.

Utköp av fastighet från fastighetsförening — förtäckt utdelning

Besvär av R. angående inkomsttaxering år 1965. — R. förvärvade den 20.3.1964 för 1.100.000 kr. fastigheten B. nr 2 av Fastighetsföreningen B nr 2 u. p. a., i vilken förening R. ägde huvuddelen av andelarna. Fastighetens taxeringsvärde utgjorde den 1.1.1964 1.100.000 kr. och den 1.1.1965 1.300 000 kr. Fastighetens hos föreningen bokförda värde utgjorde 1.227.845 kr.

TN ansåg att fastighetens bokförda värde motsvarade det verkliga värdet och be-

skattade R. för skillnaden mellan detta värde och försäljningspriset eller 127.845 kr. såsom förtäckt utdelning från föreningen.

Hos PN yrkade R. att icke beskattas för beloppet och anförde. Priset överensstämde med det för fastigheten gällande taxeringsvärdet, vilket var fastighetens verkliga värde. Avkastningen av fastigheten skulle försämrans inom en snar framtid då en i fastigheten belägen biografrörelse skulle läggas ner. Bokförda värdet var därför icke representativt.

Hos PN yrkade TI att 1 300 000 kr skulle anses som fastighetens verkliga värde och klaganden beskattas för förtäckt utdelning från föreningen med 200 000 kr. PN avsåg R:s talan och biföll TI:s yrkande, då fastighetens värde vid R:s förvärv av densamma med avseende å den av TI i målet förebragta utredningen måste anses ha överstigit överenskommen köpeskilling med åtminstone 200 000 kr. — KR: ej ändring. — RR: ej ändring. (RR:s dom den 18.5.1972; en ledamot var skiljaktig och ville bestämma värdet till 1 227 845 kr eller samma värde som det bokförda.)

Anm.: Se K. G. A. Sandström: Beskattning vid aktieutdelning s 457 samt RÅ 1957 not 2061 och 1959 not 962.

Bolag har utfört arbeten på aktieägares byggnad — när skall bolagets fordran beskattas?

Besvär av Aktiebolaget L. Eltjänst angående inkomsttaxering år 1968. — Vid taxeringsrevision anmärktes att bolaget under åren 1966 och 1967 utfört installationsarbeten på en byggnad, som tillhörde en av bolagets fem aktieägare, vilken även var bolagets verkställande direktör. Arbetena, som kunde beräknas ha ett värde av 57.366 kr, hade i nov. 1969 ännu ej fakturerats eller betalats. — PN eftertaxerade bolaget för inkomst av rörelse för 1968 för nämnda belopp. — KR: ej ändring.

Hos RR yrkade bolaget att ej bli eftertaxerat för beloppet och anförde: Installationsarbetena hade icke slutförts förrän under våren 1968, dvs. efter utgången av det i målet aktuella räkenskapsåret. Bolaget hade fått betalt för arbetena med 35 000 kr under 1969 och med 10 000 kr under 1970, vilka belopp upptagits till beskattning i 1970 respektive 1971 års självdeklaration. Den överenskomna likviden, 45 000 kr, hade givit bolaget full täckning för dess kostnader för installationsarbetena.

RR biföll bolagets talan och yttrade: Mot bolagets bestridande kan icke anses visat att installationsarbetena färdigställda under det aktuella räkenskapsåret den 1.2.1967 — 31.1.1968. I målet har ej ens påståtts att bolaget under nämnda tid fakturerat aktieägaren för den genom arbetena uppkomna fordringen eller erhållit likvid för densamma. Bolaget skall därför ej eftertaxeras för år 1968 för beloppet 57 366 kr. (RR:s dom den 29.5.1972.)

Anm.: Se K. G. A. Sandström: Om beskattning av inkomst av rörelse, s 121, af Klercker: Resultatutjämnning mellan olika beskattningsår, s 55, artikel i Skattenytt 1966 s. 289 av Helgesson: Synpunkter på den skattemässiga bedömningen av pågående arbeten och à-conto-betalningar i konsultföretag samt SOU 1967:49, s 73. Se även RN 1970 I nr 6:3.

Ortsavdrag som gift eller ogift samt avdrag för periodiskt understöd till familj i Polen

Besvär av A. angående inkomsttaxering år 1966. — I sin deklaration yrkade A. avdrag för periodiskt understöd till familjen (hustru och ett barn) i Polen med 3 200 kr. Hans enda intäkt var lön 17 754 kr. — TN medgav avdrag för periodiskt understöd till barnet med 1 000 kr och Ortsavdrag med 2 250 kr.

Hos PN yrkade A. att få avdrag för periodiskt understöd enligt deklarationen, alternativt Ortsavdrag med 4 500 kr. Han framhöll att han var politisk flykting och icke kunde få över familjen till Sverige för närvarande. TI invände bl a att då A. icke levt åtskild från sin maka på grund av söndring skulle avdrag för periodiskt understöd till henne vägras.

PN yttrade: A., som enligt uppgift försörjde sin familj i Polen genom att lämna regelbundna bidrag till familjens uppehälle, torde icke kunna erhålla avdrag som för periodiskt understöd för de lämnade bidragen, men borde vid nämnda förhållanden rimligen få Ortsavdrag såsom gift med andre maken sammanboende skattskyldig. A. borde emellertid därvid icke få särskilt avdrag för underhåll till minderåriga bortavarande barn.

KR biföll TI:s yrkande att TN:s beslut skulle fastställas. KR yttrade: Av handlingarna framgår, att A. under beskattningsåret icke levt tillsammans med sin hustru. Vid sådant förhållande kan A. icke medgivas högre Ortsavdrag än som tillkommer ensamstående skattskyldig. Förutsättningar kan icke anses föreligga för avdragsrätt såsom för periodiskt understöd för vad A. under beskattningsåret utgivit till sin familj i Polen. Däremot får A. anses berättigad till avdrag för bidrag till underhåll av sitt därstädes bosatta barn med 1 000 kr.

RR uttalade: Såsom KR funnit kan högre Ortsavdrag än som tillkommer ensamstående icke medgivas A. Med hänsyn till de särskilda omständigheterna i målet får A. anses berättigad till avdrag för periodiskt understöd till sin hustru med 2 200 kr. Härjämte är han berättigad till det av KR medgivna avdraget å 1 000 kr för bidrag till underhåll av sitt barn. (RR:s dom den 5.5.1972.)

Anm.: Se SOU 1962:59 s 176 samt artiklar i Skattenytt 1966 s 403 (Aronsson), 1967 s 1 (Dahlgren), 1967 s 384 (Lindberg) samt i Taxeringsnämnden 1967 s 1 (Björne). Se även RÅ 1959 not. 66 och 1964 not 868.

Utdömmande av vite enligt TF för underlåtenhet att uppge borgenärs namn

Besvär av N. angående vite. — N. och ett bolag vari N. var delägare gjorde i deklara-tioner avgivna åren 1966—1968 avdrag för gälldränta utan att namnge borgenären. N. anmanades 1969 av TI att dels för egen del, dels i egenskap av firmatecknare för bolaget lämna uppgift om borgenären. N. vägrade och uppgav därvid att hans gentemot borgenären (en och samme betr. samtliga räntebelopp) förbundit sig att ej uppge dennes namn. Länsstyrelsen dömde ut förelagda viten. Utdömandet prövades av KR samt av RR (RÅ 1970 not 1123—25). Räntorna uppgick för N:s del vid 1966—1968 års taxeringar till resp. 1 970 kr, 4 568 kr och 4 700 kr. De ut-

dömnda vitena uppgick till 1 000 kr, 3 000 kr och 3 000 kr. För bolagets del uppgick räntorna till 2 115 kr, 2 110 kr och 2 050 kr. Viten avseende 1967 års taxering men även 1964—1965 års taxeringar hade utdömts med 5 000 kr.

I aug. 1970 förelades N. vid nya viten att lämna uppgift om borgenären för ovan nämnda taxeringsår. Sedan N. vägrat efterkomma föreläggandet, utdömdes nya viten av länsstyrelsen och — efter besvär av TI — av KR enligt följande:

Tax.år	Förelagt vite		Utdömt vite	
			enl. lstn	enl. KR
1966	N	2 000	1 000	2 000
	bolaget	2 000	2 000	2 000
1967	N	4 000	3 000	4 000
	bolaget	2 000	2 000	2 000
1968	N	4 000	3 000	4 000
	bolaget	2 000	2 000	2 000

Hos RR yrkade N. undanröjande eller väsentlig nedsättning av de nya vitena. (Han uppgav att han fortfarande på grund av sitt löfte till borgenären var förhindrad att lämna den begärda uppgiften samt anförde att utdömda viten, sammanlagt 26 000 kr, ej stod i proportion till ”den taxeringsmässiga betydelsen” av infordrad uppgift. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 31.5.1972.)

Anm.: Betr. av N. åberopad proportionalitetsprincip se Hedborg m fl, Taxeringshandbok, s 317; K. G. A. Sandström, Om taxering, s 172; Sundberg, Allmän förvaltningsrätt s 681.

Invändning i RR om att TI-besvär sakprövats av KR fastän de inkommit för sent

Besvär av T. angående inkomsttaxering år 1966. — PN hade bifallit besvär av T. PN:s protokoll justerades den 17.4.1967. TI:s besvär, dagtecknade den 19.6.1967, inkom enligt stämpel till PN:s kansli den 20.6.1967 (tisdag). T. fick del av besvären men yttrade sig icke över dem. KR prövade i sak och biföll TI:s talan. T. yrkade hos RR att KR:s utslag skulle undanröjas, då KR icke bort pröva TI:s för sent anförda besvär. Han framhöll bl a att han efter att ha fått del av förenämnda besvär ansett att PN:s beslut hade vunnit laga kraft och att TI:s besvär därför måste betraktas som en rättslig nullitet. TI (ej densamme som tidigare) tillstyrkte bifall till T:s talan.

RR yttrade: Författningsenligt och jämlikt meddelad besvärshänvisning skulle TI:s besvär över PN:s beslut ha inkommit till PN:s kansli inom två månader från den dag då PN:s protokoll justerades. PN:s protokoll justerades den 17.4.1967. Enär besvären inkom den 20.6.1967 och således för sent, hade KR icke bort upptaga TI:s besvär till prövning. På grund av det anförda undanröjer RR KR:s utslag, i följd varav PN:s beslut skall stå fast. — (RR:s utslag den 5.5.1972.)

En ledamot av RR var skiljaktig och anförde: Av handlingarna framgår visserligen, att TI:s hos KR anförda besvär inkommit efter besvärstidens utgång. Vad T.

först hos RR invänt härom finner jag emellertid icke kunna komma under bedömande. Målet bör därför enligt min mening prövas i sak.

Anm.: Samma dag avgjordes ett annat mål av RR där den skattskyldige, sedan TI anfört besvär för sent till KR och KR prövat i sak, icke gjort någon invändning om förseningen. I det fallet undanröjdes inte KR:s utslag. Se även uppsatser i Svensk Skattetidning 1957 s 162 (K. G. A. Sandström) och 1965 s 270 (Björne). Jämför Lagergren—Wennergren: Skatteprocessen s 65, 77 och Wennergren: Förvaltningsprocessen s 118. Angående rättsfall se RÅ 1948 not S 50, 1961 not 1794 och 1969 not 2331.

Skattskyldighet för "välfärdsstiftelse"

Besvär av Viskafors Gummifabriks AB:s Välfärdsstiftelse angående taxering år 1963. — Enligt sina stadgar har stiftelsen till uteslutande ändamål att genom olika åtgärder och arrangemang bidra till de av Viskafors Gummifabrik Aktiebolag anställdas och deras anhörigas välfärd. Vidare föreskrives bl a att den årliga avkastningen av stiftelsens medel efter avdrag av förvaltningskostnader skall, då så erfordras och i den mån stiftelsens styrelse så bestämmer, användas i enlighet med stiftelsens ändamål samt att även kapitalet i förekommande fall må tagas i anspråk för detta ändamål. — I stiftelsens självdeklaration 1963 uppgavs stiftelsens intäkter av kapital till 5 057 kr och dess behållna förmögenhet till 84 292 kr. Stiftelsen hade utgivit 3 665 kr såsom bidrag till täckande av omkostnader för pensionärshem, 27 kr till ränta och 1 365 kr till skatter. Stiftelsen yrkade befrielse från skattskyldighet jämlikt 53 § 1 mom. d) eller e) KL. — TN ansåg stiftelsen oinskränkt skattskyldig för inkomst och förmögenhet.

I anledning av stiftelsens besvär häröver anförde TI bl a: I princip var stiftelse av här ifrågavarande slag oinskränkt skattskyldig. Möjligen skulle stiftelsens ändamål kunna anses vara sådant att bestämmelserna 53 § 1 mom. e) KL (hjälpverksamhet bland behövande) kunde bli tillämpliga. Enligt TI:s mening kunde förutsättningen för begränsning av skattskyldigheten ej anses uppfylld genom att stiftelsen lämnat bidrag till pensionärshem samt vissa gåvor. Den krets av mottagare som enligt stadgarna kunde komma i åtnjutande av gåvor och bidrag kunde ej anses som behövande. — PN lämnade stiftelsens talan utan bifall.

KR yttrade: Enär ifrågavarande stiftelse ej på grund av sitt ändamål kan anses befriad från skattskyldighet för inkomst av kapital och för förmögenhet samt skäl ej heller eljest förekommit för undanröjande eller nedsättning av taxeringarna, lämnar KR besvären utan bifall. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 4.5.1972.)

Anm.: Se SOU 1965:41 sid. 912, Skattenytt 1968 s. 485, RÅ 1964 not. 32, RÅ 1967 not. 380 och RÅ 1968 not. 11.