

Några reflektioner rörande gränsdragning mellan A-inkomst och B-inkomst (verksamhet i "ej blott ringa omfattning")

Av advokaten Wilh. Penser

Enligt 9 § 3 mom. inkomstskatteförordningen förstås med A-inkomst inkomst av tjänst (med visst undantag) samt inkomst av jordbruksfastighet och rörelse om den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning.

Tolkningen av lokutionen "i ej blott ringa omfattning" torde föranleda vissa svårigheter¹, särskilt när det gäller inkomst av jordbruksfastighet, och endast denna inkomstkälla skall här behandlas².

Rent språkligt synes lokutionen klart innebära att endast en av den skattskyldige i ringa omfattning bedriven verksamhet utesluter att hans inkomst av förvärvskällan skall betraktas som A-inkomst. Tonvikten torde ligga på att den skattskyldiges *arbetsinsats* skall ha varit ringa. Vad som emellertid närmast synes ge anledning till tvekan är departementschefens uttalande i 1970 års proposition, som lett till nu gällande lagbestämmelser³; uttalandet må här citeras:

"Annan inkomst (än arbetsinkomst) är enligt reglerna sidoinkomst. Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse hänförs i sin helhet antingen till arbetsinkomst eller till sidoinkomst. I fråga om inkomst av jordbruksfastighet, där jordbruket helt eller till huvudsaklig del varit utarrenderat, torde förhållandena ofta vara sådana att inkomsten av fastigheten inte är hänförlig till arbetsinkomst. Om den skattskyldige i sådana fall exempelvis aktivt tagit del i skogsbruk på fastigheten genom eget arbete eller genom direkt arbetsledning får enligt bestämmelserna nettointäkten när den till övervägande del härrör från inkomst av skogsbruket i sin helhet anses utgöra arbetsinkomst. Inkomst av jordbruksfastighet som åtnjutits av den som inte är bosatt på fastigheten eller egendom sambrukad med fastigheten och vars huvudsakliga

¹ Lokutionen har tidigare kommit till användning när det gällt fråga om förvärvsavdrag från inkomst av rörelse enligt 46 § 3mom KL samt i förordningen den 21 maj 1965 om särskild skatteberäkning för makar, anvisningarna till § 2. (Jfr Helmers-Eklund: Din skatt, sid 26-27)

² Se Bratt-Fernström: Deklaration och beskattning, 19:de uppl., sid. 219-220, Geijer-Rosenquist-Sterner: Skattehandbok, Del I, 7:de uppl., sid 702-704, Helmers-Eklund: a. a., sid 26-28, och Åke Hellner m.fl. Skatteplanering II, kap. IV Inkomstbeskattning efter 1970 års reform (Rolf Engblom), sid 108-111.

³ Prop 70/1970, sid 90.

inkomst är av annat slag än inkomst av jordbruksfastighet får inte hänföras till arbetsinkomst oavsett om jordbruket är utarrenderat eller ej”⁴.

Sista meningen i uttalandet synes vara att särskilt uppmärksamma med hänsyn till att häri som beaktansvärda faktorer för avgörandet av om A-inkomst föreligger eller ej upptages dels den skattskyldiges bosättning, dels hans huvudsakliga inkomst, faktorer, som ej har kommit till uttryck i lagtexten och som inte torde kunna tillmätas avgörande betydelse utan endast utgöra måhända beaktansvärda omständigheter vid bedömning av storleken av den skattskyldiges arbetsinsats i inkomstkällan.

I och för sig ligger det ju nära till hands att antaga att den skattskyldige, som inte är bosatt på fastigheten, knappast kan vara verksam i förvärvskällan. Vid närmare övervägande synes det dock uppenbart, att förhållandet kan vara annorlunda. En person bedriver exempelvis ett lantbruk i närheten av en tätort; han finner det fördelaktigt att upplåta bostaden på egendomen till arbetspersonal i lantbruket och själv bosätter han sig med sin familj i tätorten, som tillhör en annan kommun än den, där fastigheten är belägen. Avståndet mellan denna bostad och fastigheten är knappt en mil; den skattskyldige har endast några minuters bilfärd till fastigheten och bedriver lantbruket på samma sätt som tidigare efter inflyttningen till tätorten. Den skattskyldiges kapitalinkomst är betydande, och den överstiger vida hans inkomst av jordbruket. Men det synes uteslutet att denna omständighet under föreliggande förhållanden skall tillmätas betydelse. Rekvisitet för att A-inkomst skall föreligga synes fyllt; den skattskyldige är uppenbarligen verksam i förvärvskällan i ej obetydlig omfattning.

Hade i departementschefens uttalande angivits, att den skattskyldiges huvudsakliga A-inkomst vore av annat slag än inkomst av jordbruksfastighet exempelvis inkomst av tjänst, vore detta ägnat att föranleda ytterligare överväganden, detta närmast ur den synpunkten, att den, som exempelvis har stor inkomst av en anställning, rimligen bör få anses ägna sig i så hög grad åt denna, och han samtidigt ej kan ägna sig åt jordbruk i ”ej obetydlig omfattning”. Men för ett sådant fall att den skattskyldige har en halvtidsplats och ägnar resten av sin tid åt jordbruk, så att hans arbetsinsats är väl fördelad på båda inkomstkällorna, synes det rimligt att inkomsten i båda fallen betraktas som A-inkomst, även om en påtaglig skillnad mellan inkomsterna från de båda inkomstkällorna föreligger.

Departementschefens ovan citerade exempel torde närmast ha åsyftat ett sk lyxjordbruk; vars ägare och brukare har en god tjänsteställning och bosättningsort på annat håll än där fastigheten är belägen. För detta fall må exemplet äga giltighet, men det må förbli vid detta⁵. För övrigt synes departementschefens bedömning ifråga om exemplet vara väl kategoriskt avfattad (”får ej hänföras till”). Det synes exempelvis ej uteslutet att skattskyldig, som bedriver ”lyxjordbruk”, skall ha möjlig-

⁴ Departementschefens uttalande är i stort sett ett återgivande av vad som upptagits i anvisningarna till § 2 i förordningen den 21 maj 1965 om särskild skatteberäkning för makar. I RSV ”Handledning för taxering”, 1974 års upplaga, sid 219-220, hänvisas till departementschefens uttalande i prop. 84/1965, som därjämte citeras. Det synes anmärkningsvärt, att inte prop. 70/1970 åberopas.

⁵ Jfr Hellmers-Eklund, a. a., sid 28.

het att tidvis vistas på fastigheten och aktivt ägna sig åt jordbruksdriften, så att hans arbetsinsats "ej är obetydlig".

Pension är att betrakta som A-inkomst. Den inkomst, den skattskyldige åtnjuter av pension, tarvar emellertid ej någon arbetsinsats. En hög pension synes för varje fall ej vara av betydelse för bedömning av beskattningen av den skattskyldiges arbetsinsats i fråga om jordbruk.

Försök har gjorts att ange vad en arbetsinsats i ej ringa omfattning innebär, och det har uttalats, att om den skattskyldige arbetade i förvärvskällan en dag i veckan rekvisitet för A-inkomst skulle vara fyllt⁶. Detta må förefalla antagligt. Om den skattskyldige har inkomst av annat arbete, synes detta principiellt vara en sak för sig och endast föranleda till annan bedömning, om det ej är troligt att den skattskyldiges arbetsinsats mätts mera efter tidsåtgång än aktivt handlande. Att mera konkret ange vad en arbetsinsats i ej ringa omfattning innebär synes bli en svår uppgift, då de faktiska förhållandena är så varierande. En exemplifiering⁷ må vara till hjälp, men det torde vara enklare att avvakta de rättsfall, som torde vara på väg.

⁶ Jfr Hellmers-Eklund, a. a., sid 27.

⁷ Jfr Ake Hellner m fl., a. a., sid 109-111. I RSV, a. a., sid 219, uttalas: "Någon beloppsgräns, dvs något lägsta värde av den skattskyldiges egna arbetsinsats för att han skall anses ha varit verksam 'i ej blott ringa omfattning' har inte fastställts. Någon värdering av hans arbetsinsats skall nämligen inte ske".