

Regeringsrätten

Rättsfall

Förlust på grund av borgensförbindelse

Besvär av Aktiebolaget K. angående eftertaxering för 1967. – Bolaget inträdde i april 1963 tillsammans med en privatperson som borgensman för checkräkningskredit på 20000 kr för en herrekiperingsfirma. Ekiperingsfirman gick i april 1966 i konkurs varför bolaget som borgensman tvangs betala sin del av borgensåtagandet (10 000 kr + ränta 238 kr). Detta skedde i april 1966. – I sin deklaration för 1967 års taxering yrkade bolaget vid beräkning av nettointäkt av rörelse avdrag för förlusten å 10 238 kr. – TN medgav avdraget.

Hos PN yrkade TI att bolaget skulle eftertaxeras för 10 238 kr och anförde att kreditgivning i form av borgensförbindelse för kunder icke kunde anses normalt ingå som ett led i den av bolaget bedrivna verksamheten.

PN biföll yrkandet. – KR: ej ändring (en ledamot skiljaktig).

RR biföll bolagets besvär och yttrade: Bolaget har till stöd för sin talan i målet huvudsakligen anført. Syftet med det lämnade borgensåtagandet var att förbättra möjligheterna till betalning av utestående fordringar hos den ifrågasvarande kunden och att binda kunden till bolaget. Vid tiden för borgensåtagandet uppgick kundens skuld till bolaget till 6245 kr. I juni samma år som borgensåtagandet gjordes betalade kunden 1 080 kr på sin skuld och dessutom 7 203 kr med växel. Under de följande åren ökade försäljningen till kunden. I november 1965 övergick emellertid bolaget på grund av kundens bristande likviditet till försäljning i kommission. – Vad sålunda anförts har ej bestritts av TI. Anledning förekommer ej heller till annat antagande än att borgensförbindelsen lämnats för att snabbare få likvid för utestående varufordringar och i övrigt främja affärsförbindelsen med kunden. Den förlust som bolaget fått vidkännas i anledning av sitt åtagande är följaktligen att hänföra till driftkostnad i rörelsen och för denna kostnad är bolaget berättigat till avdrag vid taxeringen. (RR föredr. 14.7; dom 24.7.1975.)

Anm.: Se RA 1930 not. 524, 1938 not. 706, 1948 not 596, 1964 not 1594 (Skattenytt 1965 s. 168) och 1971 not 144. Se vidare Geijer Rosenqvist Sterner del 1 sjunde upplagan s. 104–106, 328–331, K. G. A. Sandström, Om beskattning av inkomst av rörelse tredje upplagan s. 485–487, 520–522, Welinder, Beskattning av inkomst och förmögenhet tredje upplagan del 2 s. 82–88.

Fråga om förskjutning av s. k. Annell-avdrag

Besvär av U.K. – Aktiebolag angående inkomsttaxering 1970.

Enligt 2 § förordningen (1960: 658) med provisoriska bestämmelser om beskattning av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall får avdrag åtnjutas för utdelning på aktier, för vilka inbetalning skett under viss i förordningen angiven tid, i den mån sådan utdelning förfallit till betalning under beskattningsåret. Som förutsättning för rätt till avdrag gäller vidare enligt 2 § vissa andra villkor. Vidkommande avdragets storlek gäller enligt 3 § att avdraget för visst beskattningsår får uppgå till högst fyra procent av vad som inbetalats för aktierna före beskattningsårets utgång. I fråga om vid vilken taxering avdrag får åtnjutas föreskrives i 5 § att avdrag får medges vid taxeringen till och med femte taxeringsåret efter det då avdrag för utdelningen på aktierna erhöles första gången.

Enligt 2 § förordningen (1967: 94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning medges avdrag för utdelning som förfallit till betalning under beskattningsåret. Avdraget får därvid uppgå till högst fem procent av vad som inbetalts för aktierna före beskattningsårets utgång. Enligt 4 § får avdrag medges för sammanlagt högst tio kalenderår och inte senare än femtonde taxeringsåret efter det år då inbetalning för aktierna först skedde.

Fyra resp fem procent av vad som inbetalats för aktier som U.K. Aktiebolag utgivit i samband med ökning av aktiekapitalet utgjorde för vart och ett av beskattningsåren 1967–1969 tillhoppa 2 452 993 kr. – Vid taxeringarna 1968 och 1969 yrkade och erhöles bolaget avdrag enligt 1960 och 1967 års förordningar (Annellagarna) för aktieutdelning med utdelade 2 000 000 kr resp 2 600 000 kr. – Vid 1970 års taxering yrkade bolaget avdrag för aktieutdelning, liksom vid taxeringen 1968, med 2 600 000 kr eller med 147 007 kr utöver förenämnda belopp om 2 452 993 kr. Bolaget gjorde därvid gällande att det ägde tillgodoföra sig ännu utnyttjat belopp från taxeringen 1968, eftersom avdrag kunde förskjutas inom den i 4 § 1967 års förordning angivna femtonårsperioden. (Bolaget hänvisade därutinnan till E. Eklund, Svensk Skattetidning 1967 s. 90).

TN medgav avdrag med endast 2 452 993 kr. I underrättelse om avvikelser från självdeklaration anfördes att förskjutning av utnyttjat avdrag inte kunde göras, eftersom avdragsrätten för visst år enligt Annell-lagarna var begränsad till utdelning som förfallit till betalning under beskattningsåret, vilken för beskattningsåret 1967 utgjorde utnyttjade 2 000 000 kr.

Hos PN vidhöll bolaget sitt yrkande om avdrag för aktieutdelning med 2 600 000 kr, och anförde bl. a.:

Departementschefen hade vid framläggande av förslaget till 1967 års förordning uttalat att det visserligen under förarbetena (Ds Fi 1965: 5) föreslagits, att avdragsrätten skulle gälla tio år i följd från det år då utdelning på aktierna första gången verkställdes, men att han, även om praktiska och kontrollmässiga skäl talade för en sådan utformning av bestämmelserna, inte ville motsätta sig att den skattskyldige fick viss frihet att välja år när han yrkade avdrag. Avdrag borde, hade departementschefen vidare uttalat, dock inte få åtnjutas senare än femton år efter det år inbetalning för aktierna skett (prop 1967: 17 s 51). Bolaget anförde vidare att, om ingen utdelning alls gavs ett år, avdraget för aktieutdelning kunde förskjutas. Det var följaktligen inte

rimligt att förskjutning inte fick ske ett år, då utdelning gjordes endast med belopp som motsvarade hälften av det högsta tillåtna avdraget. Logiken krävde, hävdade bolaget, att när ett helt outnyttjat Annell-avdrag fick förskjutas, även en outnyttjad del av sådan avdrag fick förskjutas.

TI hemställde om avslag och anförde:

I prop 1960:162 (s 60) hade departementschefen yttrat: Bolag, som gör nyemissioner efter den 1 juli 1961, bör alltså under sammanlagt sex år, med början tidigast vid 1963 års taxering, få avdrag för utdelning å de nyemitterade aktierna, varje år dock högst med fyra procent av vad som inbetalats för aktierna." – Genom 1967 års Annell-lag hade bestämmelserna om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning givits permanent karaktär. Procentsatsen för avdragsgill aktieutdelning hade dock höjts från fyra till fem procent. I prop 1967:17 (s 49) hade departementschefen framhållit, att ny lagstiftning på området i allt väsentligt borde bygga på principerna i den tidigare lagstiftningen. Varken Annell-lagarna eller departementschefens uttalanden i berörda propositioner syntes ge möjlighet till avdrag för aktieutdelning med högre belopp än av TN medgivna 2 452 993 kr.

PN biföll bolagets yrkande och yttrade. Jämlikt 5 § i 1960 års Annell-lag och 4 § i 1967 års Annell-lag får bolaget anses berättigat till avdrag för aktieutdelning med 2 600 000 kr.

Hos **KR** yrkade **TI** att avdrag för aktieutdelning skulle medges med endast 2 452 993 kr.

KR i Gbg yttrade:

Förordningarna den 9 december 1960 med provisoriska bestämmelser om beskattning av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall och den 7 april 1967 om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning lämnar icke möjlighet att visst beskattningsår medge avdrag med en från ett tidigare år föreliggande skillnad mellan å ena sidan det i 3 § resp 2 § nämnda författningar angivna högsta avdrag om fyra och fem procent av vad som inbetalats för aktier och å andra sidan den faktiska utdelningen. – Vid sådant förhållande är bolaget icke berättigat till avdrag för utdelning på aktier vid ifrågasvarande taxering med mer än 2 452 993 kr.

Hos **RR** yrkade bolaget fastställelse av **PN**:s beslut.

Efter att ha meddelat prövningstillstånd, yttrade **RR**: För rätt till sådant avdrag varom i målet är fråga gäller enligt förordningen (1960:658) med provisoriska bestämmelser om beskattning av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall, utom annat, dels att avdraget får åtnjutas endast i den mån utdelningen förfallit till betalning under beskattningsåret, dels att avdraget för visst beskattningsår får uppgå till högst fyra procent av vad som före beskattningsårets utgång inbetalats för aktierna. Motsvarande gäller enligt förordningen (1967:99) om avdrag vid inkomsttaxering för viss aktieutdelning, dock att procenttalet i denna författning bestämts till fem. Av de angivna bestämmelserna följer att avdrag för visst år icke får överstiga vare sig den på de nyemitterade aktierna lämnade utdelningen eller belopp motsvarande fyra resp fem procent av vad som inbetalats före beskattningsårets utgång på ifrågasvarande aktier. – I målet är ostridigt att bolaget under år 1969 utdelat tillhoppa 2 600 000 kr på sådana aktier som avses i förordningarna 1960 resp 1967 samt

att vad som enligt nyss angivna procenttal får avdragas uppgår till sammanlagt 2 452 993 kr. Vid sådant förhållande kan, som KR funnit, bolaget ej vid 1970 års taxering medges avdrag för utdelning på aktier med högre belopp än 2 452 993 kr. – På grund av det anförda lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 5.3; dom 24.3.1975.)

Anm.: Se prop. 1967: 17 s. 47–52, Geijer Rosenqvist m. fl. Skattehandbok, Del I sjunde upplagan s. 1005, 1006 samt Svensk Skattetidning 1967 s. 89 (Eklund).

Tillämpning av dubbelbeskattningsavtal: ATP har ansetts utgöra pension i statstjänst när mottagaren haft lön i sådan tjänst

Besvär av H. angående inkomsttaxering 1970. – KR i Sthlm yttrade: Jämlikt 53 § 1 mom a) KL föreligger skyldighet för fysisk person, att för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt, erlagga skatt för pension enligt lagen om allmän försäkring eller på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun. – Jämlikt artikel XVI i dubbelbeskattningsavtalet (1964) mellan Sverige och Spanien må pensioner, som avser ersättning till tjänstemän hos en avtalslutande stat, då sådan pension uppbäres i anledning av arbete, som tjänstemannen utfört i tjänst hos samma stat, beskattas i den staten. – Av handlingarna i målet framgår att ifrågakvarande tilläggs-pension uppburits i anledning av H:s tidigare tjänst hos svenska staten. – Vid angivna förhållanden har tilläggs-pensionen därför rätteligen upptagits till beskattning här i riket. – På grund av det anförda lämnar KR besvären utan bifall. – RR: ej ändring. (RR föredr. 4.6; dom 10.7.1975.)

Anm.: Se RA 1969 not 1374.

Ej ränta vid restitution av mervärdeskatt

Besvär av två byggnadsbolag angående mervärdeskatt. – Genom slutliga beslut bestämde LS den utgående mervärdeskatten för bolagen till vissa belopp för redovisningsperioden mars–april 1969. Bolagen anförde besvär hos LSR, som nedsatte skatten för båda bolagen. Dessa erhöll återbetalning av skatt med – inkl restavgifter – 41 898 kr.

Hos LS yrkade bolagen att erhålla ränta på det återbetalda skattebeloppet.

LS liksom KR i Sthlm lämnade yrkandet utan bifall. RR yttrade:

Bestämmelser om återbetalning av mervärdeskatt finns i 59 § lagen om mervärdeskatt. För olika fall föreskriver paragrafen att länsstyrelsen återbetalar skatt. Sålunda avhandlas i första och andra styckena det fall att ingående avdragsgill skatt överstiger utgående skatt. I fjärde stycket behandlas det fall, som föreligger i målet, nämligen att skatt som skattskyldig betalat för viss redovisningsperiod överstiger skatten enligt beslut om fastställelse av skatt. I femte stycket finns regler om återbetalning av skatt till den som i annat fall får nedsättning i eller befrielse från skatt som avkrävts honom. Sjätte stycket inne-

håller regler om kvittning och sjunde stycket om förbud mot överlåtelse och utmätning av fordran på skatt. Slutligen stadgas i åttonde stycket att i övrigt uppbördslagens bestämmelser om restitution av skatt i tillämpliga delar gäller beträffande återbetalning av mervärdeskatt. – Sistnämnda hänvisning avsåg i paragrafens ursprungliga lydelse endast 68 § 3 och 4 mom uppbördsförordningen och gällde således inte räntebestämmelserna. Ändringen till nuvarande lydelse gjordes i samband med införande av reglerna om kvittning samt förbud mot överlåtelse och utmätning. Såvitt framgår av förarbetena (prop 1968: 137 s. 35–36) var avsikten inte att göra någon ändring beträffande rätten till rântan vid restitution. – Med hänsyn till det anförda kan uppbördslagens bestämmelser om ränta vid restitution av skatt inte anses tillämpliga enligt hänvisningen i 49 § lagen om mervärdeskatt. – På grund härav och då ej heller eljest laga grund föreligger för bifall till ränteyrkandet fastställer RR det slut KR:s dom innehåller. (RR föredr. 18.6; dom 30.6.1975.)

Anm.: Se prop. 1968: 137 s. 35, SOU 1973: 33 s. 168, RSV II 1972 nr 5: 1, RSV Im 1974: 21.

Ej rätt för TI att kvittningsvis yrka höjning av taxering i extraordinär ordning

Besvär av TI angående G:s inkomsttaxering 1966. – I sin deklaration för 1966 års taxering yrkade G. avdrag för vissa reseutgifter med 600 kr samt förvärvsavdrag med 300 kr. Som inkomst av tjänst upptog hon i deklarationen ett belopp om 664 kr utgörande en från ett livförsäkringsbolag till hennes dotter utbetald pension. TN följde deklarationen i angivna hänseenden.

I en skrivelse som inkom till PN den 26 aug 1968 yrkade G. att hennes taxeringar skulle nedsättas med 664 kr. Hon åberopade 100 § TF till stöd för sin talan och uppgav att ifrågakvarande belopp avsett pension till hennes dotter.

I framställning till PN den 30 sept. 1968 tillstyrkte TI bifall till G.:s talan, samt yrkade för egen del att någon nedsättning av taxeringarna ej skulle ske, då avdrag för ökade levnadskostnader och förvärvsavdrag icke borde medges.

PN yttrade: Väl finner PN förenämnda pensionsinkomst inte utgöra skattepliktig intäkt för G. Av handlingarna i målet får å andra sidan anses framgå, att G. medgivits förvärvsavdrag och avdrag för resekostnader, vartill hon inte varit berättigad, med tillhoppa 900 kr. Hennes taxering har därför i vart fall inte blivit för hög. Vid sådana förhållanden finner PN inte skäl att i anledning av G:s yrkande göra ändring i den åsatta taxeringen.

Hos KR yrkade G. att taxeringarna skulle bestämmas enligt deklarationen med undantag för beloppet 664 kr och anförde att TI:s hos PN kvittningsvis framställda yrkande bort tillbakavisas av PN.

KR biföll besvären och yttrade: I likhet med PN finner KR att G. inte är skattskyldig för den till dottern utgående pensionen. – TI:s yrkande hos PN att de G. medgivna avdragen skulle vägras har framställts efter utgången av den i 76 § TF angivna ordinarie besvärstiden. Någon rätt för TI att i nämnda

hänseende föra talan i särskild ordning enligt 101 § samma förordning har ej heller förelegat. PN hade därför icke bort uppta det av TI kvittningsvis framställda yrkandet till prövning. – På grund av det anförda finner KR skäl att med ändring av PN:s beslut nedsätta taxeringarna med 664 kr. – RR: ej ändring. (RR föredr. 24.6; dom 1.7.1975.)

Anm.: Se RÅ 1968 not 2116, RRK R73 1: 8. Se även Wennergren, Förvaltningsprocess s. 236.

Fråga om ombuds behörighet

Besvär av L. aktiebolag angående inkomsttaxering 1971. – RR yttrade: Enligt 49 § förvaltningsprocesslagen skall ombud styrka sin behörighet genom fullmakt. – A. har i LSR trots föreläggande härom underlåtit att styrka sin behörighet att föra bolagets talan. Den omständigheten att A. i KR styrkt sin behörighet att föra bolagets talan genom att förete en av bolaget den 17 febr. 1972 dagtecknad fullmakt medför inte att bolaget kan anses ha i vederbörlig ordning fört talan i länsskatterätten mot taxeringsnämndens beslut. – På grund härav lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 5.6; beslut 25.6.1975.)

Anm.: Se RÅ 1969 not 960 (Skattenytt 1969 s. 611) samt prop. 1971: 30 s. 602–603.