

Kammarrätterna

Rättsfall

Förmögenhetstaxering. Fordran, som ägare av fåmansbolag har på bolagen, har ansetts hänförligt till bolagen vid tillämpning av lagen (1970: 171) om beräkning i vissa fall av beskattningsbar förmögenhet som är att hänföra till företag.

Besvär av TI angående A:s förmögenhetstaxering 1973. – A yrkade vid beräkning av beskattningsbar förmögenhet avdrag med 1 139 kr enligt lagen (1970: 171) om beräkning i vissa fall av beskattningsbar förmögenhet som är att hänföra till företag. – TN beaktade ej yrkandet. – Hos Lsr yrkade A att tillerkännas avdraget. – Lsr biföll besvären.

Hos KR yrkade TI att A skulle förvägras avdraget. – KR (två ledamöter) biföll ej besvären och yttrade. A upptog i 1973 års deklaration sin skattepliktiga förmögenhet till 5 058 725 kr. Han yrkade vid förmögenhetstaxeringen avdrag enligt lagen (1970: 171) om beräkning i vissa fall av beskattningsbar förmögenhet som är att hänföra till företag med 1 139 681 kr, motsvarande 25 procent av den del av den skattepliktiga förmögenheten som översteg 500 000 kr. – Enligt 4 § nämnda lag kan – för det fall att skattskyldig fysisk person helt eller delvis var ägare av mer än ett företag – hänsyn även tagas till det eller de andra företagen under vissa angivna förutsättningar. Sålunda krävs bl a att minst 75 procent av den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet vid beskattningsårets utgång skall vara att hänföra till företagen i fråga. – Avdrag medges enligt 6 § förenämnda lag med 25 procent av den del av den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet, som överstiger 500 000 kr. – A lämnade i deklarationen den redovisning, som nedan anges i sammandrag. Med företag avsågs härvid aktiebolaget B jämte dotterbolag och närstående bolag ingående i en centralt administrerad företagsgrupp.

Företagens förmögenhetsvärde	1 373 000 kr
A:s skattepliktiga förmögenhet;	
beloppet i sin helhet hänförligt till företagen	5 058 725 „
avgår	– 500 000 „
	4 558 725 „
25 procent därav	1 139 681 „

Vid beräkningen av det belopp av den skattepliktiga förmögenheten som var att hänföra till företagen medräknade A – förutom värdet av sina aktier i företagen – fordringar på företagen om sammanlagt 4 383 180 kr. Fordringarna härrörde från A:s interna försäljningar av bolag, som ingick i före-

tagskedjan och som tidigare ägdes av honom privat. A har i KR uppgivit att fordringarna, som löper räntefritt, till större delen är bundna och redovisas i företagens balansräkningar som långfristiga skulder. – TI har ej bestritt beloppens riktighet i och för sig. Han har emellertid gjort gällande att A:s fordringar på företagen, 4 383 180 kr, inte kan inräknas i den förmögenhet, som är hänförlig till företagen. – KR gör följande bedömning. – Av lydelsen av 4 § nämnda lag framgår ej att vissa slag av tillgångar, som ingår i den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet, ej skulle kunna vara hänförliga till företagen. Den situationen att ägare av aktier i fåmansbolag har fordringar på bolaget vid sidan av aktierna har ej heller behandlats i förarbetena till lagen. I propositionen 1970: 71 (s 101) uttalar departementschefen angående lagens tillämpningsområde bl a att den kategori förmögenheter som närmast kommer i betraktande i detta sammanhang är de förmögenheter som i huvudsak utgör arbetande kapital i mindre och medelstora rörelser och jordbruk samt att här avses fall där kapitalet och därmed även företaget ägs av en eller ett fåtal fysiska personer och där detta kapital även i förhållande till ägaren i övervägande grad är bundet i företaget. Beträffande beräkningen av hur stor andel av den skattskyldiges förmögenhet som är nedlagd i företaget anför departementschefen (s 105) bl a att, för det fall rörelsen bedrivs i form av aktiebolag, de för aktierna fastställda deklarationsvärdena utan vidare bör kunna godtas som förmögenhetsvärden. – Det sista återgivna uttalandet berör enligt KR:s uppfattning endast frågan om beräkning av aktiernas värde. – A:s uppgift att fordringarna till större delen är bundna i företagen stöds ej av utredningen i målet. – KR finner således att A:s fordringar på företagen i enlighet med lydelsen av 4 § punkt 4 sagda lag får anses hänförliga till företagen. Därmed är den förutsättning uppfylld, som innebär att minst 75 procent av den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet vid beskattningsårets utgång skall vara att hänföra till företagen i fråga. Då även övriga förutsättningar för rätt till avdrag får anses vara uppfyllda är A berättigad till avdrag med av Lsr medgivet belopp 1 139 681 kr.

En ledamot var skiljaktig och anförde: Jag delar ej den bedömning som gjorts av KR:s flesta ledamöter. Vid bestämmandet av hur stor del av A:s skattepliktiga förmögenhet som skall anses nedlagd i företagen eller för att använda formuleringen i 4 § punkt 4 nämnda lag (1970: 171) hur stor del av förmögenheten som är att hänföra till företagen bör i enlighet med uttalandet av departementschefens i prop 1970: 71 s 105 medtas endast de för företagen – aktiebolagen – fastställda deklarationsvärdena men däremot ej de fordringar, som uppkommit för A i anledning av hans interna försäljningar av bolag vilka ingår i företagskedjan. I den förmögenhet som är att hänföra till företagen skall därför som TI hävdar ej inräknas A:s uppgivna fordringar på företagen i anledning av de interna försäljningarna eller 4 383 180 kr. Den i 4 § punkt 4 lagen angivna förutsättningen för avdragsrätt

att minst 75 procent av A:s skattepliktiga förmögenhet vid beskattningsårets utgång skall vara att hänföra till företagen föreligger därför ej. – Med bifall till besvären och med ändring av länsskatterättens beslut bestämmer jag A:s beskattningsbara förmögenhet till 5 058 700 kr. (KR i Gbg 10.3.76.)

Arrendator, som redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantprincipen, har installerat en rörmjölkningsanläggning i en jordägaren tillhörig ladugårdsbyggnad. Äganderätten till anläggningen har ansetts ej övergå på jordägaren. Anläggningen har ansetts ej utgöra byggnad utan jordbruksinventarium och kostnaden för anläggningen har hänförs till ej avdragsgill nyuppsättning.

Besvär av J angående inkomsttaxering 1973. – J arrangerade en jordbruksfastighet och redovisade inkomsten därav enligt den sk kontantprincipen. I självdeklarationen yrkade J avdrag för hela anskaffningskostnaden 9 142 kr för en rörmjölkningsanläggning, som han under beskattningsåret installerat i en jordägaren tillhörig ladugårdsbyggnad. Anläggningen ersatte inte någon tidigare motsvarighet. – TN medgav inte avdraget. – I besvär hos Lsr vidhöll J sitt avdragsyrkande. – Lsr lämnade besvären utan bifall och yttrade: Lsr finner att ifrågasatt rörmjölkningsanläggning i sin helhet får anses utgöra fast inventarium i ladugårdsbyggnaden. Det kan dock antagas att anläggningen kan flyttas från denna byggnad utan att väsentlig skada förorsakas på byggnaden. Äganderätten får vid sådant förhållande anses tillkomma J. På grund härav äger J inte åtnjuta avdrag för kostnader för rörmjölkningsanläggningen på annat sätt än enligt de bestämmelser som gäller för ersättningsanskaffning av inventarier vid kontantmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet. J är därför inte berättigad till det yrkade avdraget.

I besvär hos KR fullföljde J sin talan. – KR lämnade besvären utan bifall och yttrade: J, som arrenderar jordbruksfastigheten, har under beskattningsåret i den på fastigheten befintliga ladugården installerat en rörmjölkningsanläggning. Det måste antas att anläggningen installerats i ladugården på sådant sätt att dess borttagande ej skulle förorsaka väsentlig skada på ladugården. Äganderätten till rörmjölkningsanläggningen kan vid sådant förhållande ej anses ha övergått till ägaren av jordbruksfastigheten utan förblivit J:s egendom. För J utgör anläggningen därvid lös egendom enligt gällande civilrättsliga regler. På grund av sin konstruktion kan anläggningen ej anses utgöra byggnad. Den utgör således ej fastighet enligt bestämmelsen i 4 § KL. Rörmjölkningsanläggningen utgör därför för J ett jordbruksinventarium. Kostnad för nyuppsättning av jordbruksinventarier är ej till någon del avdragsgill vid inkomsttaxeringen, när jordbruksinkomsten beräknas enligt den sk kontantprincipen. J skall därför ej medges vare sig avdrag för hela kostnaden, 9 142 kr, eller avdrag för värdeminskning. (KR i Gbg 19.12.75.)

Överlåtelse av rörelse, driven under enskild firma, till aktiebolag har inte ansetts kunna ske med retroaktiv verkan, då aktiebolaget visserligen bildats vid konstituerande bolagsstämma före men registrerats först efter utgången av rörelsens räkenskapsår.

Besvär av T och ett av honom och hans hustru ägt aktiebolag angående makarnas och bolagets inkomsttaxeringar 1972. – T som drev detaljhandelsrörelse med livsmedel under firma och med räkenskapsår den 1 november den 31 oktober, överlät genom avtal den 26 maj 1971 rörelsen såsom apportegendom till ett aktiebolag, om vars bildande överenskommit genom en samma dag upprättad stiftelseurkund. Enligt avtalet skulle överlåtelsen av rörelsen till bolaget anses ha skett från och med den 1 november 1970, dvs med retroaktiv verkan. Aktiebolaget bildades vid konstituerande bolagsstämma den 9 augusti 1971 och registrerades den 15 november samma år. – I självdeklarationen redovisade T ingen inkomst av den under enskild firma bedrivna rörelsen men däremot inkomst av tjänst från bolaget med 36 000 kr. T:s hustru redovisade i sin deklaration lön från bolaget med 20 000 kr. I av bolaget avgiven deklaration uppgavs inkomst av rörelse med 452 kr. – TN beskattade, med hänvisning till att bolaget bildats efter räkenskapsårets utgång, T för en nettointäkt av rörelse om 65 000 kr. Bolaget åsattes ingen taxering och makarna T beskattades ej för intäkt av tjänst från bolaget. – Hos Lsr yrkade makarna T och bolaget att bli taxerade enligt sina deklARATIONER. Till stöd härför anförde de bl a följande. Patent- och registreringsverket godkände bolagets registreringshandlingar den 2 augusti 1971. Därefter tillställdes verket omedelbart de handlingar som fordrades för registrering. Först den 15 november 1971 – efter utgången av räkenskapsåret för T:s rörelse – registrerades bolaget. Detta berodde på eftersläpning, som tillfälligt förelåg hos verket vid dess expediering av inkomna registreringsansökningar, bl a beroende på strejk våren 1971. Visserligen skall bolag enligt aktiebolagslagen vara registrerat innan det kan förvärva rättigheter och skyldigheter men när bolaget registrerats blir ingångna avtal bindande för bolaget. Vid övertagande av en rörelse vid apportbildning framstår som naturligt att dylika av styrelsen ingångna avtal får avsedd verkan och blir gällande. – Lsr lämnade besvären utan bifall och yttrade: Av handlingarna framgår att räkenskapsåret för verksamheten omfattar tiden 1 november 1970–31 oktober 1971. Aktiebolaget registrerades emellertid den 15 november 1971. Som bolaget sålunda icke bildats förrän efter utgången av ifrågavarande räkenskapsår skall verksamheten uppges som inkomst av rörelse, utövad av T.

Makarna T och bolaget fullföljde sin talan hos KR som lämnade besvären utan bifall och anförde: Ifrågavarande bolag, som bildades den 9 augusti 1971, registrerades den 15 november 1971. Registreringen skedde således efter utgången av det för T:s rörelse gällande räkenskapsåret. Jämlikt 29 § aktiebolagslagen är avtal, som ingåtts för oregistrerat bolag, gällande först från

registreringen. Avtalet om överlåtelsen av rörelsen var därför inte bindande för bolaget under nu ifrågakvarande beskattningsår och bolaget skall därför inte taxeras för inkomsten av rörelsen för nämnda år. Vad makarna T anfört om anledningen till att registreringen skett först efter beskattningsårets utgång föranleder ej annan bedömning. – Rörelsen får anses ha bedrivits av mannen under hela beskattningsåret och han skall därför taxeras för inkomsten av densamma. Avdrag för lön till hustrun kan enligt 20 § KL inte medges. (KR i Gbg 12.3.76.)

Anm.: Se även Wahlgren Några reflexioner kring ett rättsfall, SN 1974 o. 647.

Anslag till rörelseidkare har utgått från Styrelsen för teknisk utveckling (STU) i form av årlig ersättning för i rörelsen nedlagda, avdragsgilla kostnader. Ersättningen har ansetts skattepliktig, oaktat anslaget under vissa förutsättningar varit förenat med återbetalningsskyldighet.

Besvär av S angående inkomsttaxering 1971. – S drev under 1970 rörelse i Gbg som konsulterande ingenjör och uppfinnare. Från Styrelsen för teknisk utveckling (STU) uppbar han härför visst anslag. Anslagsbestämmelserna innehöll bl a följande. Anslaget är avsett för kostnader för fortsatt utvecklingsarbete med hydraulmotor. Det är inte avsett för S eget arbete. Anslaget utbetalas mot redovisningar över gjorda utgifter åtföljda av verifikationer. Om arbetet inom tio år från det S underskrivit vederbörlig förbindelse leder till resultat, som i en eller annan form blir ekonomiskt utnyttjade, och som för S direkt eller indirekt medför intäkter, skall denne återbetala samtliga de belopp som utbetalas för arbete under anslaget. Återbetalning skall ske genom inbetalning av hälften av dessa intäkter eller, vid exploatering i egen regi med fem procent av omsättningen. Återbetalning skall vidare ske med sju procent årlig ränta från utbetalning av anslaget. – I sin deklaration 1971 gjorde S avdrag i rörelsen med bl a 21 679 kr för experimentkostnader. Såsom intäkt under beskattningsåret tog S upp 18 899 kr i anslag från STU. – I besvär hos Lsr yrkade S att rörelsens nettoinäkt skulle nedsättas med 18 899 kr samt anförde till stöd härför att anslaget hade karaktär av lån. – TI bestred yrkandet under hänvisning till att återbetalningsskyldigheten inte var ovillkorlig och att S torde vara berättigad till avdrag för senare eventuella återbetalningar.

Lst biföll ej besvären och anförde: Det av S uppburna utvecklingsanslaget är enligt Lst:s mening skattepliktig inkomst i den rörelse S bedriver, då det är avsett att täcka i rörelsen uppkomna kostnader. Avdrag för vad som återbetalas kan medgivas först för det beskattningsår, då återbetalning skett. Skäl till ändring i taxeringarna föreligger därför inte.

S fullföljde sin talan hos KR som lämnade besvären utan bifall och yttrade: Utvecklingsanslaget, vilket använts för bestridande av på en gång avdragsgilla kostnader vid taxeringen, är att anse såsom skattepliktig intäkt under det år då S uppburit anslaget i enlighet med bestämmelserna därom. Det

förhållandet att S under vissa förutsättningar kan bli återbetalningsskyldig för hela eller del av anslaget föranleder ej till annat bedömande. (KR i Gbg 23.2.76.)

Avdrag har medgivits för avgifter till Målarmästarnas Riksförening och till lokal målaremästareförening.

Besvär av B angående inkomsttaxering 1972. – Vid beräkning av inkomsten av målerirörelse yrkade B avdrag med 936 kr för avgifter till Målaremästarnas Riksförening och med 59 kr för avgifter till Värmlands Målaremästareförening. – TN vägrade avdragen. – Hos Lst yrkade B att få avdrag för avgifterna. Lst lämnade besvären utan bifall och yttrade: Enligt § 1 första stycket av anvisningarna till 20 § KL räknas till icke avdragsgilla levnadskostnader bl a premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar i vilka den skattskyldige är medlem. B har inte visat att de avgifter han erlagt till Målaremästarnas Riksförening och Värmlands Målaremästareförening helt eller delvis varit av sådan art att de – trots det anförda – kan föranleda rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen.

Hos KR fullföljde B sin talan. – KR biföll besvären och yttrade: Av handlingarna i målet framgår bl a följande. Målaremästarnas Riksförening i Sverige är ett yrkesförbund inom Svenska Arbetsgivareföreningen. Värmlands Målaremästareförening är en till Riksföreningen ansluten lokalförening. De enskilda målaremästare, som är medlemmar i föreningarna, är skyldiga att vara delägare i Svenska Arbetsgivareföreningen. – Av föreningarnas stadgar framgår att ändamålet med föreningarnas verksamhet är att tillvarata och främja medlemmarnas gemensamma intressen i frågor rörande bl a förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare. Riksföreningen skall vidare enligt stadgarna bl a bilda försäkrings- och hjälpkassor inom riksföreningen. – På grund av angivna förhållanden får B anses berättigad att få avdrag för avgifterna till de båda föreningarna med yrkat belopp eller med 995 kr. (KR i Gbg 10.2.76.)

Bevakning av reversfordran i konkurs – avdragsgill kostnad?

Besvär av B. angående inkomsttaxering. – B. hade före beskattningsåret lämnat ett reverslån på 35 000 kr till en person som senare kom på obestånd. B. yrkade vid beräkning av inkomst av kapital avdrag med 2 000 kr för telefon, porto, jurist- och resekostnader som han utgivit för att bevaka sin fordran i gäldenärens konkurs. – TN medgav avdrag men LSR, där TI yrkade att B. inte skulle medges avdrag för beloppet 2 000 kr eftersom det fick anses utgöra kapitalförlust, vägrade avdraget.

Hos KR yrkade B. att han skulle få avdrag för beloppet 2 000 kr såsom

för förvaltningskostnad. – KR yttrade: I målet är upplyst att B. lämnat ett reverslån till en person som senare avträtt sin egendom till konkurs. Nu ifrågasatt kostnader synes ha utbetalats för att bevaka B.:s rätt i förhållande till gäldenären. Beloppet kan icke anses som en utgift för bibehållande eller förvärvande av intäkt i förvärvskälla och är därför inte avdragsgillt. (KR i Sthlm 13.5.1975.)

Anm.: Se RÅ 1965 ref 23 (Skattenytt 1966 s 40) och 1968 not 388.

Ej avdrag för s. k. generalsavgift i försäljningsverksamhet för Holiday Magic

Besvär av A. angående inkomsttaxering 1973. – I sin deklaration yrkade A. avdrag för underskott av rörelse avseende kosmetikaförsäljning för Holiday Magic med 31 257 kr. Bland kostnader upptog A. försäljningsrätt 13 000. – TN vägrade avdrag för underskottet, då rörelse icke syntes ha bedrivits.

Hos LSR yrkade A. avdrag för underskottet. – TI anförde i fråga om kostnaden för försäljningsrätt (generalsavgift). För att efter masterposition uppnå generalställning måste man erlægga en särskild avgift på 13 000 kr. Denna avgift var en engångsavgift och var dessutom personlig och kunde inte överlåtas. Avgiften hade inbetalats till Holiday Magic Scandinavia A-S, Köpenhamn, som i sin tur utbetalade samma summa till den som värvat den nya generalen. Då man genom att erlægga denna avgift kunde sägas förvärva en del av försäljningsorganisationen med rättighet att själv värva nya generaler kunde ifrågasättas om inte denna avgift i beskattningshänseende fick anses utgöra kostnad för förvärv av förvärvskälla och således inte vara avdragsgill.

LSR fann A. berättigad till avdrag för underskott i verksamheten med visst belopp. Ifråga om beloppet 13 000 kr anförde LSR att handlingarna fick anses utvisa att beloppet utgjorde kostnad för förvärv av förvärvskälla och att sådan kostnad icke var avdragsgill vid taxering.

Hos KR yrkade A. avdrag för beloppet 13 000 kr. – KR: ej ändring. (KR i Sthlm 4.7.1973.)

Stamdjur eller omsättningsdjur?

Besvär av TI angående P:s inkomsttaxering 1973. – P. som drev jordbruk med bla uppfödning av travhästar, övergick från beskattningsåret 1972 till bokföringsmässig redovisning. Han hänförde vid övergången alla hästar födda under 1969 och tidigare till stamdjur och åsatte dem ingångsvärden beräknade till allmänna saluvärdet, 88 000 kr, varav 14 000 kr belöpte på de i målet aktuella hästarna. – TN följde i detta avseende deklarationen.

Hos LSR yrkade och anförde TI: Då fråga är om travhästar bör som stamdjur endast räknas de hästar som uppnått sådan ålder att de deltar i tävlingsverksamhet eller används för avelsändamål i hästuppfödningssverk-

samhet. De två fölstona synes vid 1972 års ingång inte ingå i vare sig tävlingsverksamheten eller hästuppfödningens verksamheten. De kan därför inte anses som stamdjur utan bör hänföras till omsättningsdjur. På grund härav bör för dem upptagna ingångsvärden, sammanlagt 14 000 kr, utgå. – P. genmälde bl a, att de två unghästarna var rekryteringsdjur.

LSR avslog TI:s yrkande och anförde: Med hänsyn till vad i målet förekommit får P. anses berättigad upptaga ingångsvärdet för stamdjur till 88 000 kr. Anledning frångå P.:s beräkning vad gäller i målet omnämnda under år 1969 födda fölston har inte visats föreligga.

Hos KR vidhöll TI yrkandet. – KR biföll TI:s besvär och yttrade: Med hänsyn till vad som förekommit i målet kan två under 1969 födda fölston med av P. uppgivet ingångsvärde å 14 000 kr icke anses hänförliga till stamdjur. Vid sådan förhållande är P. icke berättigad att i ingångsvärdet för hästar inräkna något värde av nämnda fölston. (KR i Sthlm 30.6.1975.)

Anm.: Se Handledning i den nya jordbruksbeskattningen s 43.

Ekonomisk förening för tillhandahållande av vatten och värme åt medlemmarna – inkomst av rörelse eller av kapital?

Besvär av TI angående Vallby byalags, ekonomisk förening, inkomsttaxering 1971. – Av föreningens årsredovisning för beskattningsåret framgick, att intäkterna i verksamheten utgjordes av preliminära kvartalsavgifter om 131 775 kr efter återbäring om 15 285 kr av sådana avgifter – och räntor om 8 515 kr. Utgifterna bestod huvudsakligen av värmeavgifter (107 290 kr) och vattenavgifter (20 076 kr). Tillgångarna utgjordes av bankmedel om 171 347 kr och diverse fordringar om 5 384 kr. – I självdeklarationen redovisade föreningen resultatet av verksamheten såsom inkomst av rörelse och upptog därvid 1 602 kr såsom nettointäkt.

TN ansåg icke att föreningen bedrev rörelse och beskattade föreningen för räntorna såsom för inkomst av kapital.

Hos LSR yrkade föreningen att bli taxerad enligt deklarationen.

LSR biföll föreningens talan och yttrade bl a: Oavsett om föreningen äger byggnad för värmecentral eller inte, måste det i stadgarna bestämda syftet med föreningens verksamhet anses så vidsträckt att föreningen inte kan anses utgöra s k garageförening. Den omständigheten att föreningen enligt resultaträkningen för beskattningsåret huvudsakligen sörjt för värme åt medlemmarna föranleder inte annan bedömning. Räntorna bör anses hänförliga till kapital som är nedlagt i rörelsen.

Hos KR yrkade TI att föreningen i enlighet med TN:s beslut skulle beskattas för inkomst av kapital. Han ifrågasatte att föreningen ägde i stadgarna nämnda värmeväxlarcentral och anförde vidare: Föreningens centrala och huvudsakliga funktion är att köpa in vatten och värme från kraftvärme-

verket samt fördela debiterade kostnader härför mellan föreningens medlemmar. Verksamheten dikteras således helt och hållet av den omständigheten att värmeväxlaren är gemensam för ett större antal fastigheter. Verksamheten drivs inte med syfte att erhålla så god vinst som möjligt för föreningen utan meningen är att avgifter och kostnader skall balanseras jämnt.

KR lämnade besvären utan bifall och yttrade: Handlingarna i målet ger vid handen att föreningens verksamhet under beskattningsåret huvudsakligen bestått i tillhandahållande av vatten och värme mot avgift till föreningens medlemmar. Sådan verksamhet får anses hänförlig till rörelse. (KR i Sthlm 1.7.1975)

Anm.: Se RA 1968 not 210 (Skattenytt 1968 s. 337 med anm.)

Försäljningsverksamhet för Holiday Magic – rörelse eller ej? Avdragsgilla kostnader?

Besvär av A. angående inkomsttaxering 1973. – I sin deklaration yrkade A. avdrag för underskott av rörelse avseende kosmetikaförsäljning för Holiday Magic med 18 536 kr. – TN vägrade avdrag för underskottet, då verksamheten icke ansågs ha utgjort rörelse utan hobbyverksamhet.

Hos LSR yrkade A. att avdrag skulle medges för underskottet, då verksamhetens huvudsyfte var att vinst skulle uppstå. – LSR fann att den försäljningsverksamhet som under beskattningsåret bedrivits av A. icke kunde anses utgöra skattepliktig rörelse och att avdrag för underskottet därför icke kunde medges vid taxeringen.

Hos KR vidhöll A. sitt yrkande och framhöll att varor under 1972 levererats till honom.

KR yttrade: A. har under beskattningsåret såväl påbörjat som avslutat verksamhet som återförsäljare av kosmetika i Holiday Magics organisation. Såvitt handlingarna utvisar har A. haft följande intäkter och kostnader i verksamheten:

Intäkter

försålda varor 1 662: –

Kostnader

inköp av varor 2 384: –

masteravgift 11 647: –

kontor och representation 580: –

medlemsavgift i Sales Dynamics Institute 3 000: –

kursavgift (Instructor General) 1 500: –

kursavgifter (Trainer General) 250: –

uppsägnings- och medlemsavgift (Combined Retail Service) 720: –

20 081: –

Vad i målet förekommit föranleder ej till annan bedömning än att ifrågasvarande försäljningsverksamhet utgjort rörelse. I målet är numera upplyst att varor levererats för belopp motsvarande den sk masteravgiften. Vid beräkning av underskott i rörelsen får A. anses berättigad till avdrag för kostnader med 14 611 kr varav för masteravgift 11 647 kr, inköp av andra varor 2 384 kr samt kontor och representation 580 kr. A. har däremot icke visat sig berättigad till yrkade avdrag för medlems-, uppsägnings- och kurskostnader (3 000 + 1 500 + 250 + 720 =) 5 470 kr. Avdragsgillt underskott i rörelsen uppgår därtill till (14 611-1 662 =) 12 949 kr. (KR i Sthlm 4.7.1975.)

Värde av förmån av kostnadsfri större bil när skattskyldig själv haft mindre bil

Besvär av J. angående inkomsttaxering 1971. – J. arbetade som läkemedelskonsult hos AB Forrosan med distrikt omfattande området Västervik-Kiruna. I kontrolluppgift uppgav bolaget att J. disponerade en tjänstebil, Volvo 145, för privat bruk och att han återbetalt 1 274 kr för privat bilkörning. J. deklarerade inte något förmånsvärde för tillgång av tjänstebil för privat bruk. Han uppgav dock i deklarationen att han måste betala varje mil han kört privat och att han hade en egen bil för privat bruk. – TN följde deklarationen.

Hos länsskatterätten yrkade TI att J. skulle beskattas för förmån av fri bil med 2 928 kr, motsvarande ett i enlighet med RN:s anvisningar för bil i prisklass III till 4 202 kr beräknat värde med avdrag för till arbetsgivaren utbetald ersättning, 1 274 kr. – LSR biföll yrkandet.

Hos KR vidhöll J. yrkandet att taxeras enligt deklarationen.

KR yttrade: J., som erhållit traktamenten för 185 förrättningsdagar, har uppgivit att han under tjänsteresor i ett synnerligen vidsträckt distrikt varit ålagd att använda en av arbetsgivaren tillhandahållen bil av märket Volvo 145, att han i samband med sina tjänsteresor använt denna bil utom tjänsten för resor om sammanlagt 774 mil och i ersättning härför till arbetsgivaren erlagt 1 274 kr, att han själv ägt en bil av märket Volkswagen (1961 års modell) samt att han använt sin egen bil för de resor han företagit under dagar, då han inte befunnit sig på tjänsteresa. Vad J. sålunda uppgivit har i målet lämnats obestritt. – Värdet av den skattepliktiga förmån av tillgång till bil, som J. må ha åtnjutit, skall motsvara den utgiftsminskning han kunnat uppnå genom att arbetsgivaren mot angivna ersättning ställt bil till förfogande för resor utom tjänsten. – Med hänsyn till J.:s inkomstförhållanden och till omständigheterna i övrigt får det antagas att han – om han ej haft tillgång till den av arbetsgivaren tillhandahållna bilen – för ifrågasvarande resor inte skulle ha använt större eller dyrbarare bil än den av honom ägda bilen av märket Volkswagen. Merkostnaden för att framföra denna bil 774 mil utöver den väglängd den faktiskt körts kan, då den faktiska körsträckan får antagas ej ha understigit 500 mil, med ledning av de värden som an-

givits i Meddelanden från RN 1970 nr 7: 2 beräknas till omkring 1 500 kr. Vid sådant förhållande kan ej anses visat att nyssnämnda merkostnad skulle ha överstigit den ersättning av 1 274 kr, som J. utgivit till sin arbetsgivare. På grund härav saknas anledning att uppta något värde av bilförmån till beskattning hos J. (KR i Sthlm 20.5.1975.)

Ej avdrag för ökade levnadskostnader då dubbelbosättning förelegat redan före äktenskapets ingående.

Besvär av P. angående inkomsttaxering 1972. – P., som var professor vid universitetet i Uppsala, yrkade i sin deklaration avdrag för ökade levnadskostnader på grund av dubbel bosättning med 4 680 kr, avseende kostnader för hyra av bostad i Uppsala m m samt för veckoslutsresor mellan Uppsala och familjebostaden i Bromma med 1 382 kr. P. upplyste att både han och hans hustru, vilken innehade anställning i Bromma, var nödsakade att ha bostad i närheten av sina arbetsplatser. – TN medgav avdragen och tillgodo-förde P., i enlighet med av honom senare framställt yrkande, dessutom avdrag för fördyrat kosthåll med 3 000 kr.

Hos LSR yrkade TI i första hand att avdragen för fördyrade levnadskostnader skulle vägras men att P. i stället skulle medges avdrag med 2 500 kr motsvarande kostnaden för dagliga resor mellan Uppsala och Stockholm. I andra hand yrkades att makarna skulle särtaxeras, varvid såväl avdragen för ökade levnadskostnader som avdraget för resor borde förvägras P.

LSR yttrade: Av utredningen i målet framgår att makarna redan vid äkten-skapets ingång 1967 haft dubbla bostäder, mannen i Uppsala i samband med att han tillträtt sin tjänst som professor där (tidigare i Lund) samt hustrun sedan ett flertal år i Stockholm. På grund härav finner rätten att det är fråga om frivillig dubbel bosättning, varför avdragen för dubbelhyra m m, 4 080 kr, och för fördyrade hushållskostnader, 3 000 kr, vägras. Däremot finner LSR ej skäl göra ändring i TN:s beslut att sambeskatta makarna. Mannen medges därvid avdrag för resor mellan Uppsala och Stockholm med 2 500 kr, mot-svarande 11 månadsbiljetter av 188 kr och kostnader för resor med tunnel-bana, mot yrkat och av TN medgivet avdrag, 1 382 kr.

Hos KR yrkade P. att få avdrag för ökade levnadskostnader med belopp motsvarande de av TN medgivna. P. påpekade att han under 1967 och 1968 nödgades hyra tillfälliga övernattningsrum i Uppsala och att han först ett år efter äktenskapets ingående fick tillgång till permanent övernattnings- och arbetslokal i staden. – KR: ej ändring. (KR i Sthlm 2.7.1975.)

Ökade levnadskostnader på grund av dubbel bosättning när familjen flyttat från mannens verksamhetsort

Besvär av A. angående inkomsttaxering 1973. – A. flyttade den 15 april 1970 på grund av sitt arbete från sin hustru och dotter i Alingsås till Katrine-

holm. De senare flyttade i oktober 1971 till mannen i Katrineholm men flyttade, till följd av hustruns svårigheter att få arbete i Katrineholm och dotterns skol- och anpassningssvårigheter i den nya miljön, åter till Alingsås den 1 maj 1972.

I deklARATIONEN yrkade A. avdrag med 3 652 kr, varav 1 512 kr för hyreskostnader, för den ökning i levnadskostnaderna som föranletts av familjens dubbla bosättning. – TN medgav avdraget.

Hos LSR yrkade TI att A. inte skulle medges avdraget. – LSR biföll yrkandet.

Hos KR yrkade A. att bli taxerad enligt deklARATIONEN. – KR biföll besvären och yttrade bl a: Enär det på grund av hustruns förvärvsverksamhet och övriga omständigheter icke skäligen kan ifrågasättas att A.:s familj skall vara bosatt i Katrineholm, är A. berättigad till avdrag för de ökade kostnader som under återstående delen av beskattningsåret åsamkats honom till följd av familjens dubbla bosättning. Den omständigheten att familjen tillfälligt haft gemensam bostad i Katrineholm bör icke föranleda annan bedömning av hans rätt till avdrag. Anledning föreligger icke till erinran mot de av A. yrkade beloppen. (KR i Sthlm 19.6.1975.)

Anm.: RÅ 1971 not 357 och RRK R 74 1: 5. Se även SOU 1962: 47 s 11 och prop 1963: 120 s 69.

Fråga om rätt beskattningsår vid fastighetsförsäljning i tomtrörelse när försäljningen berott av förvärvstillstånd

Besvär av TI angående lantbrukaren A:s eftertaxering för 1967. – I april 1969 yrkade TI att A. skulle eftertaxeras för 1967 för bl a vinst av tomtstyckningsrörelse. – Sedan A. bestritt bifall till TI:s yrkande framhöll den senare bl a beträffande frågan vilket år som var rätt taxeringsår för inkomsten av fastighetsförsäljningen att, enär fånget varit förenat med villkor som kunde komma att uppfyllas först en längre tid efter kontraktets undertecknande, beskattningen skulle anstå till dess villkoret uppfyllts och fånget blivit definitivt. Han vidhöll därför att inkomsten av fastighetsöverlåtelsen skulle beskattas vid 1967 års taxering.

PN, som ansåg att den av A. gjorda fastighetsförsäljningen utgjort led i en av honom bedriven tomtstyckningsrörelse, fann dock att det förhållandet att förvärvaren först under 1966 erhållit förvärvstillstånd ej utgjorde tillräckligt skäl att anse detta år vara rätt beskattningsår för inkomsten av jordstyckningsrörelsen och lämnade därför yrkandet om eftertaxering i denna del utan bifall.

Hos KR vidhöll TI sitt yrkande och åberopade en artikel av K G A Sandström i Skattenytt 1967 s 355. TI hänvisade till att enligt köpekontraktets bestämmelser fastigheten skulle tillträdas av köparen senast 10 dagar efter

det att förvärvstillstånd förelåg, dock tidigast den 11 jan 1965, samt att köpebrev utfärdats den 10 okt 1966 sedan förvärvstillstånd meddelats den 24 sept 1966 (mer än två år efter dagen för köpekontraktet).

A. åberopade å sin sida NJA 1968 s 451, med redogörelse för två beslut enligt vilka HD ansett köpekontraktsdagen avgörande för fastighetens avhändande i ärvsskatteseende. I båda fallen var den avtalade äganderättsövergången icke slutgiltig utan överlåtelser villkorad av att köparen fullgjorde sina åtaganden enligt kontraktet i samband varmed köpebrev skulle utfärdas. I det ena fallet hade köparen, ett bolag, ej heller erhållit vederbörligt tillstånd att förvärva fastigheterna. Vidare åberopades RN 1968 nr 6: 5 (RÅ 1968 not 1441). A. tillade: I sistnämnda fallet hade RR inte delat den av RN:s ordförande uttalade uppfattningen att då någon slutlig viljeförklaring icke skett från köparens sida i och med köpekontraktet någon avyttring ej kunnat konstitueras genom detsamma. Det torde således – i vart fall såvitt avser den skatterättsliga äganderättsövergången – kunna fastslås att någon successiv övergång av densamma icke anses ske, utan att densamma definitivt övergår i och med köpekontraktet. Dessutom åberopades RÅ 1969 ref 57.

TI vidhöll sin ståndpunkt och framhöll att när fråga är om rörelsemässig försäljning det direkt torde strida mot bokföringslagens bestämmelser om god köpmannased att resultatsmässigt bokföra en försäljning före den tidpunkt köpet är definitivt, och detta måste gälla såväl lös som fast egendom. Det synes då helt orimligt att andra regler skulle gälla ifråga om inkomstbeskattningen.

KR: ej ändring. (KR i Sthlm 12.5.1975.)

Anm.: Se NA 1968 s 451, RÅ 1968, not 1441 (RN 1968 nr 6: 5), 1969 ref 57. Se vidare Skattenytt 1967 s 364–365, 372, 1968 s 174–176 (K G A Sandström) och Svensk Skattetidning 1969 s 1 (Fogelklou).

Aldring som fått periodiskt understöd för kostnaderna på sjukhem har medgetts avdrag för nedsatt skatteförmåga med högsta belopp

Besvär av A. angående inkomsttaxering 1973. – I sin deklaration – som upptog intäkter på 33 735 kr, därav 25 115 kr periodiskt understöd – begärde A., född 1896, avdrag med 23 100 kr för merkostnader på grund av vistelse på Utansjö vilohem under tiden den 1 jan–31 dec 1972. Hon upplyste att hon i brist på andra lösningar varit tvungen att välja denna vårdform.

TN vägrade avdrag och bestämde envar av taxeringarna till 30 800 kr beskattningsbar inkomst.

LSR fann med hänsyn till storleken av redovisade inkomster under beskattningsåret sådana omständigheter ej föreligga, att avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga kunde medgivas.

Hos KR yrkade A. omprövning av taxeringarna. – KR yttrade bl a: Av handlingarna framgår i huvudsak följande. A. har under beskattningsåret haft följande intäkter nämligen allmän pension med 7 454 kr, annan pension med sammanlagt 1 980 kr samt periodiskt understöd från sin son med 25 115 kr. – Vidare framgår att A. på grund av hög ålder och kronisk sjukdom vårdats på Utansjö vilohem under hela beskattningsåret. A. har själv bestritt

kostnaderna för vården. Kostnaderna har enligt uppgift i hennes självdeklaration uppgått till 70–75 kr per dygn. Uppgifterna om hennes egna kostnader för vården, som uppgetts ha varit ofrånkomliga, har lämnats utan erinran. – Vad i målet förekommit får anses utvisa att A. :s skatteförmåga under beskattningsåret varit väsentligen nedsatt till följd av långvarig sjukdom och ålderdom. Hon är därför enligt bestämmelserna i 50 § 2 mom andra stycket KL berättigad till särskilt avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga. Med hänsyn till omständigheterna bör avdraget beräknas till högsta möjliga belopp eller till 6 000 kr. (KR i Sthlm 30.6.1975.)