

# Regeringsrätten

## Rättsfall

**Deltidsanställd brandman har under jourtjänstgöring varit skyldig att med kort varsel kunna inställa sig för tjänstgöring. I anledning härav har han vid privata ärenden använt egen bil. Avdragsrätt?**

Besvär av TI angående L:s inkomsttaxering 1976.

L var under 1975 anställd som montör vid en mekanisk verkstad i Kristinehamn. Samtidigt innehade han en anställning på deltid som brandman i kommunen. I den senare anställningen ingick jourtjänst. Han yrkade i deklARATIONEN avdrag med 900 kr för kostnader för resor med bil i stället för annat fortskaffningsmedel vid ärenden av privat natur, såsom bank- och affärsbesök, som han utträttat under tid han varit i jourtjänst.

TN medgav endast avdrag för kostnader för resor till brandstationen med 111 kr (45 inställelser).

I besvär hos LSR vidhöll L det yrkade avdraget.

LSR medgav avdrag med skäliga 400 kr. Häröver klagade TI men KR i Gbg ogillade besvären. (En ledamot av KR ville bifalla desamma.)

TI gick vidare till RR.

RR yttrade: I målet är upplyst att L under 1975 varit anställd bl a som deltidbrandman i Kristinehamn, att han i denna anställning haft 17 veckors jourtjänst och att han under dessa veckor varit skyldig att inom åtta och en halv minut efter larm kunna inställa sig för tjänstgöring. För att kunna uppfylla detta åliggande har L ansett det nödvändigt att använda sin egen bil, när han under jourveckorna utträttade privata ärenden.

I målet är fråga huruvida L skall medges avdrag för de merkostnader som utnyttjandet av bilen kan anses ha förorsakat honom.

RR finner att fråga är om utgifter i samband med att L utträttat privata ärenden. Även om dessa utgifter kan ha blivit något större på grund av att L varit skyldig att kunna inställa sig för tjänstgöring inom mycket kort tid, måste utgifterna anses utgöra sådana L:s levnadskostnader för vilka avdrag inte får ske enligt 20 § andra stycket KL.

På anförda skäl fastställer RR TN:s beskattningsåtgärder.

(RR föredr. 28.5; dom 10.6.1980.)

**Producentkooperativ förenings kostnader för distriktsmöte, inkl. förplägnad i form av kaffe med bröd**

Besvär av Kristianstad—Blekinge Slakteriförening u p a angående inkomsttaxering 1976.

RR biföll föreningens talan och yttrade: Kristianstad—Blekinge Slakteriförening u p a är en producentkooperativ förening. Dess ändamål är bl a att med djur, som medlemmarna levererar till föreningen, bedriva slakterirörelse och handel med livdjur samt att söka befordra slaktdjursproduktionens tekniska och ekonomiska utveckling hos medlemmarna. Föreningens årsomsättning överstiger 500 milj kr.

Det i målet aktuella avdragsyrkandet avser kostnader för hållande av nio distriktsmöten. Av kostnaderna hänför sig 6 752 kr till förtäring som tillhandahållits medlemmarna i föreningen vid dessa möten, 925 kr till annonser och 835 kr till hyra av lokaler.

Slakteriföreningen har framhållit följande om verksamhetens bedrivande. Under det att föreningens relationer till anställda och avnämare normalt handhas av föreningens styrelse, är föreningen helt hänvisad till medlemmarna när det gäller den långsiktiga planeringen av exempelvis investeringar och i fråga om föreningens råvarutillförsel. Engagemanget från ägarnas sida är betydligt större i en ekonomisk förening av slakteriföreningens typ än i ett aktiebolag med många aktieägare. De avgörande besluten fattas inte blott formellt utan reellt på föreningsstämman. Av denna anledning är även de förberedande distriktsmötena, vid vilka ombud utses till föreningsstämman, av största betydelse för föreningens verksamhet.

Med hänsyn till vad slakteriföreningen uppgivit om distriktsmötenas betydelse för föreningens verksamhet får kostnaden för förtäring till medlemmarna vid dessa möten hänföras till sådana kostnader för representation och liknande ändamål som har omedelbart samband med föreningens verksamhet och för vilka enligt 20 § KL och punkt 1 andra stycket av anvisningarna till lagrummet (jfr även RSV:s anvisningar Dt 1974:45) avdrag är medgivet med skäligt belopp. Den ifrågavarande förtäringen har varit av enkel beskaffenhet. Föreningen är därför berättigad till avdrag med det i detta hänseende yrkade beloppet.

Kostnader för annonsering och lokalhyra är att anse som en av föreningens organisation betingad rörelsekostnad för vilken avdragsrätt föreligger. Erinran har inte framställts mot de i dessa hänseenden yrkade beloppen. (RR föredr. 6.5, dom 3.6, 1980; en ledamot av RR ville liksom KR i Gbg vägra avdrag för kostnaderna för förtäringen.)

*Anm.: Jämför RÅ 1964 ref 33 (Skattenytt 1965 s. 88), RÅ 1964 not 1286, 1965 ref 27 (Skattenytt 1966 s. 90), 1965 not 991, 1969 not 23, 1970 not 9—11 samt 1972 not 1273—1276. Se även RSV Dt 1974:45 punkt IV.*

#### **Portar i industribyggnad — inventarier eller del av byggnad**

Besvär av TI angående av Kooperativa förbundet begärt förhandsbesked.

Takskjutportar, vikportar av stål och andra portar till en för bryggeriverksamhet använd byggnad har av RSV:s nämnd för rättsärenden ansetts vara så

speciellt anpassade till den verksamhet som föreningen bedriver i byggnaden att portarna i avskrivningshänseende skall behandlas som maskiner och inventarier. (Tre ledamöter av nämnden ansåg dock att takskjutporten till ett soprum — som visserligen användes i den industriella driften — ej kunde anses så speciellt anpassad till föreningens rörelse i byggnaden att porten i fråga om avdrag för värdeminskning kunde hänföras till inventarier). — RR: ej ändring. (RR föredr. 16.4; dom 6.5.1980. En ledamot av RR var liksom de tre i RSV:s nämnd skiljaktig i fråga om porten till soprummet.)

*Anm.: Se RÅ 1977 ref 135 och 1977 not. Aa 232. Se även SOU 1968:26 s 53—56, prop 1969:100 s 123.*

#### **Fråga om ingångsvärde för fastighet som förvärvats via friköp av bostadsrätt**

Besvär av S angående inkomsttaxering 1976.

S förvärvade enligt köpekontrakt den 24 april 1972 en andel i en bostadsrättsförening för 78 000 kr. Den med bostadsrätt innehavda fastigheten köpte S den 30 juni 1972 av bostadsrättsföreningen för 98 700 kr. S sålde fastigheten den 23 okt 1975 för 227 000 kr.

I deklarationen upptog S vid realisationsvinstberäkningen ingångsvärde för fastigheten med 153 000 kr (efter indexuppräknings 198 900 kr).

TN bestämde ingångsvärdet för fastigheten till 98 700 kr (efter indexuppräknings 128 310 kr). TN ansåg därvid att köpeskillingen för bostadsrätten ej skulle ingå i ingångsvärdet för fastigheten.

Hos LSR anförde S bl a: Om man i andra sammanhang inom skatterätten kan se bort från en transaktions yttre civilrättsliga utformning och i stället se till transaktionens syfte, bör det inte vara orimligt att i förevarande sammanhang se till det aktuella syftet med köpet av bostadsrätten resp köpet av fastigheten från bostadsrättsföreningen. För att kunna köpa fastigheten, som ju ostridigt var min avsikt, var jag tvungen att först köpa bostadsrätten för att därefter kunna friköpa den ifrågavarande fastigheten från bostadsrättsföreningen. Mitt förvärvspris av den sålda fastigheten får alltså i praktiken anses ha varit 153 276 kr enligt nedanstående beräkningsgrund:

Köpekontrakt den 24 april 1972	78 000 kr
Köpeavtal med bostadsrättsföreningen den 30 juni 1972	98 700 kr
Avgår insats enligt köpeavtal	22 124 kr
Avgår återbetalning av inre reparationsfond	<u>1 300 kr</u>

Summa kr 153 276 kr

LSR yttrade: I KL har bestämts olika regler för att beräkna realisationsvinsten för lös egendom och för fast egendom. Andel i bostadsrätt utgör lös egendom och skall därför behandlas enligt dessa regler men har S förvärvat en fas-

tighet och förvärvspriset för fastigheten har varit 98 700 kr enligt köpeavtal och köpebrev. Denna summa är därför S:s förvärvskostnad för fastigheten och skall ligga till grund för realisationsvinstberäkning av fastighet. LSR finner sålunda inte visat att TN beräknat realisationsvinsten till för högt belopp och lämnar besvären utan bifall. — KR i Gbg och RR: ej ändring. (RR föredr. 26.3; dom 30.4.1980.)

*Anm.: Jämför RÅ 1975 ref 10 (Skattenytt 1974 s. 541).*

### **Koncernbidrag till dotterbolag som inte bedrivit verksamhet under beskattningsåret**

Besvär av Byggnadsaktiebolaget G B angående eftertaxering för 1975.

I sin självdeklaration 1975 yrkade bolaget avdrag med 120 282 kr för koncernbidrag till ett dotterbolag. I bilaga till deklarationen uppgav bolaget att dotterbolaget redovisat beloppet i självdeklaration samt att 'samtliga villkor som angivits i 43 § 3 mom KL är uppfyllda'.

TN medgav avdraget.

I framställning om eftertaxering yrkade TI att moderbolaget skulle eftertaxeras för ett belopp motsvarande koncernbidraget. Till stöd för sin talan anförde TI, att dotterbolaget inte hade drivit någon verksamhet under beskattningsåren 1972—1974, varför moderbolaget inte ägt rätt att dra av koncernbidraget, och att moderbolaget i deklarationen lämnat sådant oriktigt meddelande som avses i 114 § TL.

LSR vägrade bifalla framställningen om eftertaxering men KR i Gbg — dit TI överklagat — ansåg förutsättningar för eftertaxering föreligga och biföll TI:s yrkande.

Moderbolaget klagade hos RR, som yttrade: Som villkor för att moderbolag skall erhålla rätt till avdrag för koncernbidrag, som lämnats till dotterbolag, föreskrivs i 43 § 3 mom KL bl a, att den huvudsakliga verksamheten för båda bolagen avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse, som bedrivs av livförsäkringsanstalt, och att moderbolaget ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget under hela beskattningsåret för båda bolagen eller sedan dotterbolaget börjat driva verksamhet av något slag. Av utredningen framgår att det av klagandebolaget sedan 1970 helägda dotterbolaget inte bedrivit verksamhet efter utgången av år 1972. Med hänsyn härtill kan det till dotterbolaget utgivna bidraget inte anses som avdragsgill omkostnad för klagandebolaget. — Som KR funnit föreligger förutsättning för eftertaxering. — På grund härav lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 13.2; dom 12.3.1980, en ledamot av RR kom till samma slut men anförde annan motivering. En annan ledamot ville undanröja eftertaxeringen.)

*Anm.: Se prop 1965:126 s 66, 72, af Klercker-Eklund, Skatteproblem för företagen s 53, 55.*

**Koncernbidrag. Fråga om tillämpning av 57 § 3 mom KL (inkomstjustering vid kommunalbeskattningen i olika kommuner)**

Besvär av TI samt Stockholms kommun angående inkomsttaxering 1973 för HSB:s riksförbund.

Under år 1972 hade HSB:s riksförbund, ekonomisk förening, mottagit koncernbidrag med 1 255 188 kr från sitt helägda dotterbolag HSB:s Fastighetsaktiebolag Kontorshuset, vilket bolag haft verksamhet endast i Stockholms kommun.

I självdeklarationer 1973 upptog förbundet koncernbidraget såsom intäkt i förbundets rörelse varvid den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten av rörelse redovisades med 1 049 194 kr. Beloppet hade enligt i deklARATIONERNA angivna grunder fördelats mellan de kommuner där förbundet drev rörelse. Särskild hänsyn till koncernbidraget hade ej tagits vid fördelningen.

Vederbörande TN:r följde deklARATIONERNA i nu aktuella hänseenden.

I besvär hos MKSR yrkade TI på skäl, som här ej är av intresse, att den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten av rörelse skulle beräknas till 1 357 323 kr. TI yrkade vidare att av den kommunalskattepliktiga inkomsten ett belopp motsvarande koncernbidraget jämlikt 57 § 3 mom andra stycket KL skulle återläggas till beskattning i Stockholms kommun, där dotterbolaget drivit sin verksamhet, innan fördelning av inkomsten gjordes mellan de kommuner där förbundet drivit rörelse.

MKSR, som beräknade den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten av rörelse till 1 049 194 kr, fann att koncernbidraget från fastighetsaktiebolaget enligt 57 § 3 mom KL skulle beskattas i Stockholms kommun. Eftersom koncernbidraget var större än den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten, 1 137 840 kr, hänfördes denna inkomst i sin helhet till Stockholm.

Förbundet överklagade hos KR och yrkade att den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten skulle fördelas i enlighet med av förbundet i deklARATIONERNA angivna grunder.

KR i Sthlm hänförde sig i ett längre yttrande till lagstiftningens förarbeten och fann hinder inte föreligga mot att — som MKSR gjort — behandla bidraget från dotterbolaget som intäkt i förbundets rörelse. Med hänsyn till att dotterbolagets fastighet i så stor utsträckning som visats vara fallet utnyttjas för den riksomfattande verksamheten och då hyra till fastighetsbolaget utgått efter normala grunder, talade emellertid enligt KR övervägande skäl mot att ens till någon del återlägga koncernbidraget till beskattning i Stockholm. Av bolaget företagen vinstberäkning och fördelning av den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten borde därför enligt KR skäligen godtagas.

TI yrkade hos RR att förbundets taxering till kommunal inkomstskatt i Stockholms kommun skulle bestämmas till 1 149 000 kr.

Stockholms kommun yrkade för sin del att förbundets taxering till kommunal inkomstskatt i Stockholms kommun skulle bestämmas i enlighet med MKSR:s beslut 'dock med beaktande av den ändring av inkomstberäkningen som sänkt taxeringsvärde på fastighet belägen i Sigtuna kommun kan påkalla häri'.

RR yttrade: Av handlingarna i målet inhämtas att HSB:s riksförbund från det helägda HSB:s Fastighetsaktiebolag Kontorshuset, med verksamhet i Stockholms kommun, under år 1972 mottagit koncernbidrag med 1 255 188 kr. Bolaget, som bedriver fastighetsförvaltning, äger den fastighet, där förbundets huvudkontor är inrymt. Förbundet har uppgivit att koncernbidraget var en följd av den hyressättning som tillämpats på grundval av internredovisningsmässiga bedömanden. Förbundet hade som verklig ägare av fastigheten valt att anpassa hyrorna efter marknadsmässiga grunder för att ernå ett rättvisande resultat både i bolaget och i förbundet.

Såsom KR funnit får det anses att, om ifrågavarande fastighet ägts direkt av förbundet, densamma vid tillämpning av KL skulle ha betraktats såsom ingående i förbundets rörelse.

Vid sådan integration mellan olika skattesubjekt, varom här är fråga, är bestämmelsen i 57 § 3 mom andra st. KL att tillämpa så att öppet koncernbidrag får avräknas mot förlust i mottagarens verksamhet men att uppkommande överskott som regel skall, till den del det ryms inom koncernbidragets belopp, beskattas i den kommun där inkomsten skulle ha redovisats om bidraget ej lämnats.

Omständighet som bör föranleda avvikelser från nämnda regel har inte visats föreligga i målet. Överskottet i förbundets rörelse skall således helt tagas till beskattning till kommunal inkomstskatt i Stockholms kommun. (RR föredr. 13.2; dom 12.3.1980).