

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Fråga om film som var avsedd att — efter uthyrning — visas på biograf och TV utgjort inventarium underkastat hastig förbrukning eller ej**

Besvär av GK-Film Studio AB angående inkomsttaxering 1972. — Bolagets huvudsakliga verksamhet avsåg produktion av reklamfilm. Förevarande år påbörjades dock inspelning av en film med arbetsnamnet "Förtrollningar". Enligt kontrakt den 6 maj 1971 med Sveriges Radio Aktiebolag skulle man dela på produktionskostnaderna och filmen skulle ägas av parterna gemensamt. Produktionskostnaderna under första året uppgick till 182 358 kr, vilka i sin helhet kostnadsfördes hos bolaget. Bolagets allmänna självdeklaration 1972 upprättades i enlighet härmed. — TN följde deklarationen.

Hos LSR yrkade TI — såvitt här är av intresse — att beloppet skulle återföras till beskattning hos bolaget. Han anförde: Hälften av kostnaderna borde belöpa på Sveriges Radio AB (SR). Vidare borde återstoden av beloppet, som avsåg kostnader i klagandebolaget för en vid räkenskapsårets utgång icke färdigställd film, i sin helhet balanseras. Först när filmen var färdigställd skulle den få anses utgöra en avskrivningsbar tillgång i bolagets rörelse. Då filmen var avsedd att hyras ut efter färdigställandet borde bolagets andel i filmen anses utgöra en anläggningstillgång för bolaget.

LSR fann avtalet med SR innefatta lån till klagandebolaget och att produktionskostnaderna utgjorde rörelsekostnader och därför avdragsgilla, varför TI:s talan lämnades utan bifall.

KR i Sthlm yttrade bl a.

Ifrågavarande film får — till den del den enligt avtalet ägts av bolaget, dvs till hälften — anses ha utgjort sådan tillgång som är jämförbar med inventarier avsedda för stadigvarande bruk i rörelsen. Vid sådant förhållande har de på bolaget belöpande produktionskostnaderna för filmen fått avdragas omedelbart och i sin helhet vid förevarande taxering endast om de såsom tillgång av nyssnämnt slag kunnat anses vara underkastade hastig förbrukning. Om en sådan hastig förbrukning är icke fråga i detta fall. — Enligt de allmänna reglerna för inventarieavskrivning är bolaget däremot berättigat till avdrag för sådan avskrivning med 30 procent av bolagets andel av produktionskostnaderna under beskattningsåret, ( $1/2$  av 182 358 kr =) 91 179 kr, eller således med 27 353 kr.

Hos RR yrkade bolaget i första hand avdrag för hela produktionskostnaden för filmen eller med 182 358 kr.

RR förordnade att RSV efter hörande av bokföringsnämnden skulle avge yttrande i målet.

Nämnden uttalade bl a. — Enligt vad nämnden kunnat inhämta är det branschens uppfattning att den period under vilken en film ger huvudsakliga intäkter är mycket kort (ekonomisk livslängd ca 1 år). Med kommunalskattelagens terminologi kan därför film hänföras till kategorin korttidsinventarier, som företagen enligt redovisningspraxis bokför som kostnad det år utgiften uppstår. Ett sådant tillvägagångssätt synes enligt bokföringsnämnden vara i överensstämmelse med god redovisningssed.

Även RSV anslöt sig i sitt yttrande till denna uppfattning.

RR yttrade bl a.

Ifrågavarande film är i beskattningshänseende att hänföra till för stadigvarande bruk i rörelse avsedda inventarier som är underkastade hastig förbrukning.

Avtalet mellan bolaget och SR får anses ha den innebörden att parterna bildat ett enkelt bolag för att producera och utnyttja en viss film. Enligt avtalet skall denna film ägas av parterna gemensamt. Den hälft som tillkommer SR får anses ha förvärvats av detta bolag i och med avtalets undertecknande.

Vid angivna förhållande är klagandebolaget vid förevarande taxering berättigat till avdrag för hela den på bolaget belöpande andelen av produktionskostnaderna, dvs hälften av 182 358 kr eller 91 179 kr mot av KR medgivna 27 353 kr. Bolaget kan däremot inte medges avdrag för SR:s andel av produktionskostnaderna. (RR föredr. 16.4; dom 22.5.1980.)

(Två ledamöter av RR var skiljaktiga och ville medge klagandebolaget avdrag med hela beloppet 182 358 kr under åberopande bl a av att avtalet mellan bolaget och SR närmast innebar att det skulle ankomma på det förra att producera filmen och att SR under produktionstiden skulle försträcka medel till produktionen. Eftersom arbetet med filmen under beskattningsåret inte förts fram till någon godtagbar sändningskopia kunde SR inte antas under beskattningsåret ha förvärvat någon äganderätt till den del av filmen som producerats under det året.)

### **Dagbarnvårdares kostnader för inköp av tvillingvagn och barnstol**

Besvär av Marianne E-S angående inkomsttaxering 1976.

Marianne E-S var under 1975 anställd av Stockholms socialförvaltning som dagbarnvårdare åt två barn. Ett av barnen var fött i dec 1974 och det andra uppgavs ha varit i "koltåldern". Marianne E-S hade ett eget barn fött i mars 1975.

I sin självdeklaration yrkade Marianne E-S avdrag för kostnader för inköp av tvillingvagn med 300 kr och barnstol med 60 kr. — TN vägrade avdragen med motiveringen att kostnaderna var att hänföra till personliga levnadskostnader.

Hos LSR yrkade Marianne E-S att avdragen skulle godkännas. Hon åbero-

pade att hon måste ha tvillingvagnen för att kunna förflytta sig utomhus med tre barn i ettårsåldern och att hon inte kunde mata barnen om de inte hade riktiga barnstolar att sitta i vid matbordet.

TI bestred bifall till besvären och anförde: Barnvagn och barnstol var inte oundgängligen nödvändiga för intäkternas förvärvande. Stockholms kommun hade under 1975 givit dagbarnvårdare kostnadsersättning med 11 kr 60 öre per dag och barn. Ersättningen hade varit avsedd att täcka kostnaderna för bl a slitage av möbler och annan inredning samt för vissa förbrukningsartiklar. Då ersättningen inte beskattades kunde avdrag inte medges för några kostnader som ersättningen var avsedd att täcka.

LSR lämnade på av TI anförda skäl besvären utan bifall.

Även KR i Sthlm lämnade av anförda skäl Marianne E-S:s fullföljda besvär utan bifall.

Marianne E-S gick vidare till RR, som yttrade: Marianne E-S var under beskattningsåret anställd av Stockholms kommun som dagbarnvårdare. Hon hade två dagbarn i sådan ålder att för deras vård krävdes barnvagn och barnstol. Den kostnadsersättning hon erhöll var enligt kommunens bestämmelser för dagbarnvårdare avsedd att täcka kostnader för mathållning, slitage av möbler och övrig inredning samt smärre förbrukningsartiklar. — Den tvillingvagn och den barnstol Marianne E-S inköpt har varit erforderliga hjälpmedel i hennes tjänst som dagbarnvårdare. Kommunens kostnadsersättning kan inte anses ha varit avsedd att täcka kostnaderna för dessa inköp. På grund härav och då hjälpmedlen inte heller tillhandahållits av kommunen är Marianne E-S berättigad till avdrag med yrkade belopp. (RR föredr. 21.5; dom 11.6.1980.)

*Anm.: Jämför RÅ 79 1:41 (Skattenytt 1980 s 397.)*

#### **Fråga om försäljning av skogsfastighet utgjort led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering**

Besvär av TI angående B:s inkomsttaxering 1974. — B ägde ett flertal skogsfastigheter i Jämtlands län. Under år 1973 sålde han hälften av fastigheten Rostjärnbodarna 1:1 för 100 000 kr varvid skattepliktig realisationsvinst uppkom med 27 735 kr. För realisationsvinsten taxerades B 1974 till statlig inkomstskatt i Stockholm. År 1973 förvärvade B, såsom ersättningsfastigheter, Hallen 8:14 i Hammerdal och en tredjedel av Tornäs 1:24 i Föllinge för 52 000 kr resp 45 000 kr. Samtliga fastigheter var jordbruksfastigheter.

Hos LSR i Jämtlands län yrkade B uppskov med beskattning av realisationsvinsten och anförde till utveckling av sin talan: Ersättningsfastigheten Hallen 8:14 hade bytts under 1974 mot hälften av fastigheten Nyland 2:6 i Föllinge. Den andra hälften av Nyland 2:6 ägde B sedan tidigare. Han ägde även andra intilliggande fastigheter. Han avsåg även att genom byte av en tredjedel av Tornäs 1:24 förvärva fastigheten Nyland 3:32, som låg mellan två av hans fastigheter. Transaktionerna, som åsyftade en koncentration av fastighetsinnehavet, skulle ses i ett sammanhang som ett led i skogsbrukets yttre rationalise-

ring och däri måste även inräknas första ledet, försäljningen av hälften av Rostjärnbodarna 1:1.

Vederbörande TI hemställde att ansöknings skulle lämnas utan bifall. Han åberopade därvid ett av lantbruksnämnden i Jämtlands län avgivet yttrande, vari anfördes: Fastigheten Rostjärnbodarna 1:1 i Lits socken omfattar totalt 628 ha, varav 328 ha produktiv skogsmark och 300 ha övrig mark. Fastigheten är en ren skogsfastighet och ligger i ett skifte. — Fastigheten förvärvades år 1967 gemensamt av B, bosatt i Stockholm, och Viktor M i Sundsvall. Avyttring av fastigheten skedde 1973 till Martin H i Nacka. — Enligt lantbruksnämndens mening kan ej avyttringen till Martin H anses utgöra ett led i åtgärder för jord- och skogsbrukets yttre rationalisering. Fastigheten brukas som självständig brukningsenhet utan anknypning till någon annan nära liggande fastighet.

LSR i Jämtlands län yttrade: Vid bedömning av frågan huruvida avyttring av fastighet utgjort led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering är lantbruksnämndens uppfattning i ärendet av väsentlig betydelse. Lantbruksnämnden i Jämtlands län har ej ansett B:s försäljning av 1/2 av Rostjärnbodarna 1:1 utgöra ett led i åtgärder för jord- och skogsbrukets yttre rationalisering. Vad B anfört kan ej anses utgöra tillräckliga motiv för ett frångående av lantbruksnämndens ställningstagande. Med hänsyn härtill lämnar LSR B:s framställning utan bifall.

KR i Sundsvall ansåg däremot att försäljningen av hälften av Rostjärnbodarna 1:1 utgjort led i av B vidtagna åtgärder för skogsbrukets yttre rationalisering. Utredningen i målet ger vidare vid handen att de av B förvärvade ersättningsfastigheterna Hallen 8:14 och en tredjedel av Tornäs 1:23 är jämförliga med den fastighet till vilken realisationsvinsten till den del ersättningen för hälften av Rostjärnbodarna 1:1 motsvarar det för ersättningsfastigheterna utgivna vederlaget eller med 24 735 kr.

I besvär hos RR yrkade TI att LSR:s beslut skulle fastställas.

RR fann beträffande uppskovsfrågan att B mot vad lantbruksnämnden yttrat i målet ej förmått visa att försäljningen av hans andel i fastigheten Rostjärnsbodarna 1:1 utgjort ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. RR lämnade därför B:s ansökan om uppskov med beskattning av ifrågavarande realisationsvinst utan bifall. (RR föredr. 23.4; dom 21.5.1980.)

*Anm.: Se RÅ 1968 ref 47, RÅ 1969 not 2050 och RÅ 1974 A 821 samt Skattenytt 1968 s 306 (Walberg).*

#### **Fråga om fast driftställe för partrederi**

Besvär av TI angående F:s inkomsttaxering 1974.

RR yttrade: Enligt 57 § 2 mom KL skall inkomst av rederirörelse beskattas i kommun, där fast driftställe för rörelsen funnits eller, om fast driftställe saknats, i den skattskyldiges hemortskommun. Såsom fast driftställe skall enligt 61 § samma lag anses plats, på vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning. —

Av handlingarna i målet framgår bl a följande. F:s andel i partrederiet M/T Mariann var år 1973 fyra procent. Fartygets hemort var Skärhamn och huvudredare Lars J, Skärhamn. Sedan leveransen den 26 maj 1973 var fartyget uthyrt på s k bareboatcharter-basis till AB Malaga i Skärhamn, Tjörns kommun. Enligt charteravtalet ålåg det befraktaren att erlagga en fast månatlig hyra för fartyget i färdigställt men icke bemannat skick. De löpande ärendena inklusive befraktning och skötsel av fartyget ombesörjdes av AB Malaga. Partrederiets uppgift var i huvudsak att inkassera hyran samt erlagga amorterings- och räntebelopp till kreditgivarna. —

Av i målet lämnade uppgifter, som inte bestritts av F, framgår, att AB Malaga skött den löpande bokföringen och administrationen också beträffande partrederiet. Med hänsyn härtill måste Skärhamn, där bolaget utövat sin verksamhet, anses utgöra fast driftställe för den av partrederiet bedrivna rederirörelsen. F är därför inte berättigad till avdrag för underskott på sin andel i partrederirörelsen vid taxeringen till kommunal inkomstskatt i Danderyds kommun. (RR föredr. 9.9; dom 9.10.1980.)

*Anm.: Se RÅ 1973 not 161, 1974 not A 1397, och not A 1763. Se även Geijer m fl, Skattehandbok Del 1 8:e uppl s 713, KGA Sandström Om beskattning av inkomst av rörelse 3:e uppls 15—21.*

**Formella förutsättningar har ansetts föreligga för eftertaxering av utflyttad person trots att han för tidigare år bedömts ej vara bosatt i Sverige**

Besvär av TI angående eftertaxering av S för år 1972. — I deklaration för 1970 års taxering uppgav S att han den 30 dec 1969 emigrerat till Schweiz och inte längre hade förmögenhetstillgångar i Sverige. TN godtog deklarationen och taxerade honom endast för inkomst. Sedan S anmanats att lämna deklaration för 1971 års taxering och S svarat med att hänvisa till vad han uppgett i 1969 års deklaration, åsattes han 1971 varken inkomst- eller förmögenhetstaxering. Inte heller 1972 lämnade S någon deklaration för taxering.

TI yrkade hos LSR att S skulle för 1972 eftertaxeras för inkomst och förmögenhet för vissa belopp. Till stöd för sin talan anförde TI att S även efter utflyttningen i dec 1969 var i princip oinskränkt skattskyldig i Sverige. — S bestred yrkandet.

LSR yttrade: S har inte lämnat några uppgifter till nu förevarande års taxering. Då TN inte beskattat honom vid 1970 års taxering för någon förmögenhet och vid 1971 års taxering varken för inkomst eller förmögenhet har S haft grundad anledning förmoda att han inte var skattskyldig i Sverige. Hans underlåtenhet att lämna uppgifter till taxeringen kan därför inte nu medföra att han påföres eftertaxering, varför LSR lämnar framställningen utan bifall.

Även KR i Gbg lämnade TI:s talan utan bifall (en ledamot ville dock bifalla).

TI gick vidare till RR som — efter att ha redovisat gällande svenska bestämmelser om skattskyldighet här i riket liksom även bestämmelserna i avtalet med Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning, inkl. det i avtalet gjorda förbehållet för tillämpning av den s k treårsregeln — yttrade bl a.

I målet är upplyst bl a följande: S är svensk medborgare. Han avreste från Sverige den 29 dec 1969. Han var 1971 bosatt i en lägenhet i Schweiz. S hade 1971 icke någon bostad i Sverige. I dec 1969 dömdes till hemskillnad mellan S och hans hustru. Vårnaden om makarnas fyra barn, som är födda åren 1955—1965, tilldömdes hustrun. Dom på äktenskapsskillnad meddelades 1975. S ägde 1971 liksom före utflyttningen 60 % av aktierna i ett svenskt bolag. Övriga aktier ägdes av hans fyra barn. Före utflyttningen ägde S två bostadsfastigheter i Sverige. Dessa överlät han 1969, den ena till bolaget som uthyrde den till hustrun och den andra till bolagets personalstiftelse. Den 31 dec 1971 utgjordes S:s förmögenhet av nämnda aktier och av en fordran på bolaget. Under 1971 har S från bolaget uppburit ränta med visst belopp.

RR finner att S med hänsyn till vad som framkommit om hans ekonomiska förhållanden inte har visat att han under år 1971 inte haft väsentlig anknytning till Sverige. Eftersom mindre än tre år förflutit efter S:s avresa från Sverige den 29 dec 1969 skall S således enligt punkt 1 av anv till 53 § KL anses ha varit bosatt här 1971. Han är då enligt 53 § 1 mom a) KL och artikel 25 § 2 dubbelbeskattningsavtalet skattskyldig i Sverige för den i målet aktuella inkomsten och förmögenheten.

Vid angivna förhållande hade S enligt 22 § 1 mom TL varit skyldig att lämna självdeklaration till ledning vid 1972 års taxering. Han har emellertid underlåtit detta. Vid bedömning av frågan huruvida denna hans underlåtenhet också skall anses ha föranlett att skatt på grund av taxeringen inte påförts honom kan hänsyn tagas endast till vad som förekommit i samband med 1972 års taxering. Vad TN beslutat eller gjort vid tidigare års taxeringar betyder därvid inte något. Bedömt i enlighet med vad som anförts måste S:s underlåtenhet att avlämna självdeklaration 1972 anses ha föranlett att skatt på grund av 1972 års taxering inte påförts honom.

I målet har inte anförts någon erinran mot de inkomst- och förmögenhetsbelopp som taxeringsintendentens yrkande avser.

RR åsatte S eftertaxering för 1972 i enlighet med TI:s yrkande och medgav avräkning mot inkomstskatten för skatt som betalats i Schweiz. (RR föredr. 2.9; dom 29.9.1980.)

*Anm.: Se Hedborg m fl, Taxeringshandbok 2:a uppl s 299 f. Wennergren, Förvaltningsprocess 2:a uppl s 245, Hermanson m fl, Taxeringshandbok s 337, 343, Skattenytt 1964 s 187 f (Wennergren i anmälan av Edward Andersson).*



**Fråga om överflyttning mer än fem år efter taxeringsåret av eftertaxering av lön från ena maken till den andra**

Besvär av TI angående eftertaxering för 1970 av Marianne F.

Tage F ägde 180 av totalt 250 aktier i ett bolag och deklarerade lön från bolaget med 59 500 kr. Hans hustru Marianne F ägde 50 aktier i samma bolag och redovisade i sin självdeklaration lön från bolaget med 15 500 kr. — TN godtog deklARATIONERNA.

I framställning den 28 april 1975 om eftertaxering yrkade TI bl a — under åberopande av hustruns ringa arbetsinsats i bolaget — att Tage F skulle beskattas för hustruns hela lön.

LSR biföll på anförda skäl TI:s yrkande, såvitt här är i fråga, och undanröjde till följd därav Marianne F åsatta taxeringar.

I besvär hos KR yrkade Tage F bl a att han ej skulle beskattas för vad Marianne F erhållit från bolaget.

I ett den 15 juli 1977 till KR inkommet yttrande yrkade TI att Marianne F — för det fall någon del av beloppet 15 500 kr skulle befinnas utgöra lön till henne — skulle taxeras för motsvarande belopp.

KR i Sundsvall biföll Tage F:s talan att ej bli eftertaxerad för beloppet 15 500 kr samt yttrade vidare: Med hänsyn till målets utgång beträffande lön från bolaget skulle rätteligen Marianne F taxeras för beloppet 15 500 kr. TI:s yrkande beträffande hennes taxeringar har emellertid framställts efter den tid som gäller för besvär över LSR:s beslut. KR upptar inte TI:s yrkande till prövning. På grund av att mer än fem år förflutit från taxeringsåret 1970 kan inte överflyttning av taxering ske med stöd av 105 § TL i följd varav Marianne F inte åsatts inkomsttaxering 1970. (En ledamot av KR ville bifalla TI:s yrkande och ansåg att förutsättningar för tillämpning av 105 § TL förelåg oavsett den tid som numera förflutit från taxeringsåret.)

Hos RR yrkade TI att beloppet 15 500 kr med stöd av 105 § 1 mom första stycket sista p. TL skulle påföras Marianne F och att makarnas allmänna avdrag skulle justeras i enlighet härmed.

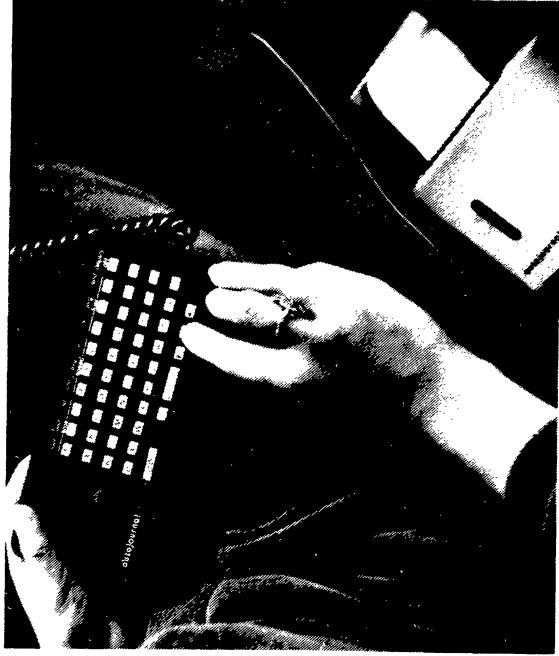
RR yttrade: Frågan i målet är huruvida beloppet 15 500 kr skall beskattas hos Tage F eller i enlighet med avgiven självdeklaration hos Marianne F. På framställning av TI har LSR eftertaxerat Tage F för beloppet och undanröjt Marianne F:s taxeringar. Denna prövning har skett inom den i 115 § första stycket TL i dess då gällande lydelse föreskrivna tiden (5 år efter taxeringsåret). Hinder enligt nämnda paragraf har därför ej förelegat för KR att vid befrielse av Tage F från taxeringen överflytta densamma på Marianne F. Annan tidsbegränsning för överflyttning är ej föreskriven. — RR visade målet till KR för ny behandling. (RR föredr. 1.10; dom 28.10.1981)

*Anm.: Jämför RÅ 1978 1:74.*

**NYHET**

# **AUTOJOURNAL ÄR HÄR!**

*Den skriver din körjournal medan  
du kör. En världsnighet.*



## **RING OSS IDAG!**

Ring oss så skickar vi information om hur **AUTOJOURNAL** skriver din körjournal på en prydlig remsa medan du kör.



Lund 046-30 60 10