

Regeringsrätten

Rättsfall

Utköp av bil i fåmansföretag och dess beskattning; nedsättning till bolagets förmån

Besvär av TI angående SM AB betr. inkomsttaxering 1977.

Bolaget (ett fåmansbolag) sålde i maj 1976 en personbil av märket Volvo 142 Automatic av 1974 års modell till K, som var anställd i bolaget och son till en av huvudaktieägarna i bolaget. K beskattades för skillnaden mellan bilens beräknade marknadsvärde, 23 000 kr, och utköpspriset, 18 000 kr.

TN avvek från bolagets deklaration genom att påföra bolaget nettointäkt av rörelse med 5 000 kr avseende nämnda mellanskillnad.

Hos LSR yrkade bolaget att bli taxerat enligt deklarationen och anförde bl a. Enligt 35 § KL skulle en förmån av ifrågavarande art beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet hos förmånstagaren, vilket också skett. Departementschefen uttalade i propositionen 1975/76:79 att en beskattning av förmån såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet och inte som lön avsåg att markera att bolaget inte skulle erhålla avdrag för aktieägares förmån från bolaget som lön. Något stadgande om att bolaget skulle beskattas för ett belopp motsvarande förmånens värde fanns inte.

TI avstyrkte bifall till besvären och anslöt sig därvid till ett av TO avgivet yttrande av följande lydelse. Vid 1977 års taxering infördes stoppregler med syfte att förhindra transaktioner mellan företaget och dess ägare eller denne närstående som inte var motiverade med hänsyn till verksamheten som sådan. I den mån sådana transaktioner ändå genomfördes skedde beskattning i inkomstlaget tillfällig förvärvsverksamhet. Detta innebar att de med transaktionerna förenade förmånerna i princip blev föremål för dubbelbeskattning, d v s beskattades såväl i företaget som hos ägaren/utköparen. Hade bolaget sålt bilen till marknadsmässigt pris till någon helt utomstående hade bolaget fått in 5 000 kr högre belopp vilket påverkat avskrivningsunderlaget för inventarier vid räkenskapsenlig metod. Genom att de felande 5 000 kr inte avräknades från inventariernas restvärde fick bolaget ett med 5 000 kr för högt avskrivningsunderlag.

LSR yttrade: Av handlingarna i målet framgår att bolaget överlät ifrågavarande bil i maj månad 1976 till K, vilken är son till huvuddelägaren i bolaget, för en köpeskillning om 18 000 kr. I prognosprislsta nr 4, 1976, utgiven av Motorbranschens Riksförbund, anges priset för en bil av märket Volvo 142-1241 Automatic av 1974 års modell till 23 700 kr vid en körsträcka om 3 000 mil och till 22 700 kr vid en körsträcka om 4 000 mil. Med hänsyn härtill och då det får antas att bilen brukats i normal omfattning bör bilens värde vid avyttringen inte anses ha understigit 23 000 kr. Aktieföretags vinster är i den mån de tas ut från bolaget i princip föremål för dubbelbe-

skattning. Ett upprätthållande av denna princip medför bl a att bolaget skall beskattas vid uttag eller då utköp sker till underpris av omsättningstillgångar och inventarier. Delägare som varit heltidsanställda företagsledare hos rörelsedrivande fåmansbolag har enligt praxis dock medgetts möjlighet att avpassa sin lön så att dubbelbeskattning av vad denna tillgodoförts undvikits. I konsekvens härmed har företagsledarens uttag av tillgångar av nyssnämnda slag eller utköp av sådana till underpris inte föranlett någon beskattning hos bolaget, vilket däremot regelmässigt skett då delägare som inte varit verksam i bolaget erhållit utdelning genom uttag eller utköp till underpris. I praxis finns emellertid även exempel på att bolag beskattats då tillgångar till underpris försålts till företagsledares anhöriga, vilka inte varit delägare i bolaget. Dubbelbeskattningen synes således ha upprätthållits i nyssnämnda fall. Enligt LSR:s mening har de regler som tillkom vid 1976 års lagstiftning rörande beskattningen av fåmansföretag inte medfört någon förändring med avseende å bolagets beskattning vid transaktioner av sistnämnda typ. Bolaget bör därför beskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet å bilen och det vid avyttringen åsatta priset eller 5 000 kr. LSR lämnar besvären utan bifall.

Bolaget överklagade till KR och anförde bl a. Bolaget sålde personbilen till K till marknadsmässigt pris. Bilen hade vid försäljningen körts 4 850 mil. Före försäljningen hade en bilfirma värderat bilen till 18 000 kr. Om bilen skulle anses ha avyttrats till underpris, skulle beskattning hos bolaget inte komma i fråga, när K som anställd och numera även som delägare i bolaget borde bedömas på samma sätt som en heltidsanställd delägare och företagsledare, som gjort uttag till underpris. Ett sådant förfarande hade enligt praxis ej medfört beskattning hos bolag. För den händelse att skillnaden mellan bilens marknadpris och det vid försäljningen åsatta priset skulle anses uppgå till 5 000 kr samt att bolaget skulle beskattas för beloppet, skulle bolagets nettointäkter höjas med endast 1 500 kr, när bolaget tillämpade räkenskapsenlig avskrivning med 30 procent.

TI avstyrkte bifall till besvären och anförde bl a följande. Bolaget hade först under processen i LSR gjort gällande att företrädare för en bilfirma tillfrågats vad ifrågavarande bil kunde vara värd. Härvid hade inte ens namnet på bilfirman angetts, än mindre efter vilka grunder värderingen ägt rum. Med hänsyn härtill fanns fog ifrågasätta om överhuvudtaget någon sakkunnig besiktigat bilen i anslutning till avyttringen och samtidigt värderat den efter objektiva grunder. TI bestred därför riktigheten av bolagets påstående om att godtagbar värdering av bilen ägt rum i samband med avyttringen. Till grund för sin bedömning av marknadsvärde hade länskattevärdet lagt den prognosprislsta som fanns inom bilbranschen. I likhet med LSR ansåg TI att listan borde användas som objektiv måttstock när som i förevarande fall utredning helt saknades om bilens skick och kondition. TI framhöll att det måste ankomma på bolaget att presentera en godtagbar utredning när bolaget gjorde gällande att marknadsvärdet avvek från eljest antagligt normalpris. Underlät eller förbisåg bolaget att säkra bevisning om sina mellanhavanden kunde den omständigheten att deklARATIONEN avgivits och det "egenvärde" denna handling hade inte avhjälpa bristen. På grund härav och med hänsyn till omständigheterna i övrigt borde bolagets påstående om att marknadsvärdet var endast 18 000 kr lämnas utan avseende. I det yttrande TO hade avgivit i målet påstods att bolaget fått ett med 5 000 kr för högt avskrivningsunderlag till följd av företagens transaktion. TI hade uppfattat bolagets inställning i denna del på så sätt att väl vitsordade bolaget vid angivet förhållande påståendet som sådant men med hänsyn till att bolaget hade räkenskapsenlig avskrivning skulle resultatet påverkas endast med 1 500 kr. Härtill var att säga följande. Om en försäljning till marknadsvärde faktiskt skett skulle vid 1977 års taxering resultatet endast ha höjts med 1 500 kr, dock endast under den ytterligare förutsättningen att också räkenskaperna visade förhållandet. Emellertid var här fråga om rättelse av ett fel, som endast på grund av

vissa skatterättsliga bestämmelser skulle anses medföra intäkt för bolaget. Intäkten som sådan motsvarades inte av något faktiskt förhållande. På grund härav måste det strida mot dels grunderna för aktiebolagslagen dels redovisningssed att i räkenskaperna redovisa en fiktiv intäkt. I följd härav kunde det inte ifrågakomma att rätta förelupet fel genom att reducera avskrivningsunderlaget. Skulle likväl reduktion ske innebar detta att i så fall även räkenskaperna måste ändras. Ändring av bokslut hade inte tillåtits när det skett i syfte att eliminera beskattningsekvivalens. På sätt LSR funnit skulle därför rättelse ske genom att hela fiktiva intäkten omedelbart skulle påföras som inkomst.

KR i Jkg yttrade: Av handlingarna i målet framgår att bolaget, som är ett fåmansföretag, i maj 1976 överlät en bil av märke Volvo 142 automatic av 1974 års modell till K för en köpeskilling av 18 000 kr. Enligt den av Motorbranschens Riksförbund utgivna prognoslistan för begagnade bilar 2/76 (maj 1976) och 4/76 (september 1976), som innehåller de närmaste månadernas förväntade försäljningspriser, kan priset för en sådan bil med en körsträcka av 5 000 mil beräknas till 21 500 kr. För att fastställa ett inköpspris på den bil som bilföretag köper måste bilföretagets försäljningskostnader dras av från prognoslistans belopp. Med hänsyn härtill kan marknadsvärdet för ifrågavarande bil beräknas till 20 000 kr. I 35 § 1 a mom tredje stycket KL stadgas att förmån, som delägare i fåmansföretag eller denne närstående person åtnjuter genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall beskattas hos denne som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Till följd härav får avdrag med motsvarande belopp ej ske vid fåmansföretagets taxeringar. I princip bör bolaget beskattas för skillnaden mellan bilens ovan bestämda värde, 20 000 kr, och det pris densamma åsattes vid försäljningen till K, eller 18 000 kr. Emellertid har, för det beskattningsår som är föremål för KR:s prövning, bolagets nettointäkt av rörelse endast påverkats såtillvida att det underlag, varpå sagda års avskrivningar beräknats, blivit 2 000 kr för högt. Enär bolaget ostridigt tillämpar räkenskapsenlig avskrivning med 30 procent, har bolagets nettointäkt av rörelse vid 1977 års taxering deklarerats med ett 600 kr för lågt belopp. Bolagets taxeringar skall därför, i förhållande till av bolaget redovisade taxerade belopp, höjas med 600 kr. Bolagets besvär bör således bifallas i så måtto att de av TN och LSR beslutade taxeringarna sätts ned med 4 400 kr.

I besvär hos RR yrkade TI att personbilens marknadsvärde skulle bestämmas till 21 500 kr samt att bolaget skulle påföras rörelseinkomst med 3 500 kr utgörande skillnaden mellan bilens marknadsvärde och det pris K erlagt för bilen.

RR yttrade: SMAB är ett fåmansbolag. Bolaget har i maj 1976 till sin anställde K, som är son till en av huvuddelägarna i bolaget, försålt en bil av märke Volvo 142 Automatic av 1974 års modell körd 4 850 mil för ett pris av 18 000 kr. Den grundläggande frågan i målet är om K därigenom förvärvat bilen till ett lägre pris än bilens marknadsvärde. Bolaget hävdar att priset motsvarade bilens marknadsvärde.

Marknadsvärdet bör beräknas efter ortens pris och till det belopp, som bolaget skulle ha erhållit vid försäljning av bilen till utomstående.

I brist på annan utredning kan bilens marknadsvärde bestämmas till det pris som någon som i Norrköping yrkesmässigt uppköper begagnade bilar varit beredd att betala för bilen. Enligt den av KR med ledning av Motorbranschens Riksförbunds prognoslistor för försäljning av begagnade bilar gjorda beräkningen var det pris ett företag i motorbranschen vid inköp av en bil av det ifrågavarande märket och årsmodellen och med den angivna körsträckan normalt kunde väntas betala vid den aktuella tidpunkten 20 000 kr. RR kan ansluta sig till denna bedömning.

Nämnda pris utgör ett förväntat genomsnitt för hela landet och alla bilar av angivet slag. Det individuella priset för en begagnad bil varierar emellertid med hänsyn till bl a bilens skick och den utrustning varmed den är försedd, liksom efter lokala förhållanden. I målet finns inga närmare uppgifter om den bil K köpt av bolaget, ej heller om förhållandena på marknaden för begagnade bilar i Norrköping i maj 1976. Det finns under sådana omständigheter inte anledning att vid bolagets taxering frångå bolagets uppgift att priset 18 000 kr motsvarade bilens marknadsvärde.

Med hänsyn till det anförda saknas förutsättning för att på grund av bilförsäljningen höja nettointäkten av bolagets rörelse.

KR:s dom innebär ett ingrepp i bolagets bokföring. RR finner därför särskilda skäl enligt 29 § förvaltningsprocesslagen föreligga för att nedsätta bolagets taxeringar, oaktat att bolaget inte anfört besvär i RR. (RR nedsatte i enlighet därmed taxeringarna med 600 kr.) (RR föredr. 24.8; dom 15.9. 1982.)

(En ledamot av RR var av skiljaktig mening och anförde: Av handlingarna framgår att K, som är son till huvuddelägaren i bolaget (fåmansbolag), år 1976 förvärvade en personbil av bolaget för 18 000 kr. Enligt Motorbranschens Riksförbunds prognosprislista för begagnade bilar utgjorde vid förvärvstillfället bilens förväntade försäljningspris 21 500 kr. KR har beräknat ett rekommenderat inköpspris för bilen till 20 000 kr. Erinran har inte gjorts mot beräkningen av detta belopp. Någon annan utredning om bilens värde har inte förebringats i målet. Jag finner i likhet med KR att bilens marknadsvärde vid förvärvstillfället bör bestämmas till 20 000 kr. — K har förvärvat personbilen från bolaget för ett pris understigande marknadsvärdet med 2 000 kr. Bolaget skall i följd härav upptaga motsvarande belopp som intäkt i den bedrivna rörelsen.)

Anm.: Se RN 1956 5:5 b) och RÅ 1975 not Aa 801. Se vidare SOU 1975:54, s 113—117; prop 1975/76:79, s 72—73; Grosskopf, Inkomst och förmögenhetsbeskattning, s 30, 32, 145—147; Eklund-Gustafson, Nya skatteregler för fåmansföretag, s 95—97.

Behörig underrättelse om avvikelse från deklARATION under utlandsvistelse?

Besvär av J angående inkomsttaxering 1976.

I en skrivelse, som kom in till LSR i V län den 1 juni 1977, anförde J besvär över TN:s beslut rörande sin taxering 1976. I sitt beslut hade TN avvikit från J:s deklARATION i vissa hänseenden.

I yttrande över besvären anförde TI, såvitt här är av intresse: TN:s underrättelse om avvikelsen från självdeklARATIONEN hade utkvitterats från posten den 23 juni 1976 av J:s hustru enligt fullmakt vid tidpunkt, då J befann sig utomlands. J fick anses delgiven avvikelsen vid tidpunkten för utkvitteringen. Extra ordinär besvärsmätt enligt 99 § TL förelåg därför inte. Ej heller 100 § TL var tillämplig i förevarande fall.

I genmäle anförde J bl a följande. När underrättelsen om avvikelsen från deklARATIONEN utkvitterades hade han vistats i Panama på arbete. När han brådskande hade lämnat Sverige för att tillträda arbetsanställningen hade han utfärdat fullmakt för sin fru, gällande post och bank. Då hon inte kunnat be-

svara avvikelsen hade hon vidarebefordrat underrättelsen till J i Panama. Han hade fått den i nov 1976 i ett paket avsänt från Sverige i slutet av juni eller början av juli.

LSR tog inte upp besvären till prövning och anförde som skäl: J:s besvär har inkommit efter den ordinarie besvärstidens utgång, som är den 15 aug under taxeringsåret. Skäl för prövning i särskild ordning jämlikt 99 § TL föreligger ej. Vad J anført finner skatterätten ej heller utgöra skäl för prövning i särskild ordning enligt 100 § TL.

J överklagade hos KR i Sundsvall som inte ändrade LSR:s beslut.

Hos RR fullföljde J sin talan.

RR yttrade: Enligt den i målet tillämpliga lydelsen av 99 § TL (1956:623) föreligger besvär rätt för den skattskyldige intill utgången av året efter taxeringsåret, om han inte senast den 15 juli under taxeringsåret erhållit sådan underrättelse om avvikelse från självdeklarationen som föreskrivs i 69 § samma lag.

I målet är utrett att en till J ställd rekommenderad försändelse med underrättelse om avvikelse från självdeklarationen utkvitterats av hans hustru från postanstalten i Ankarsvik den 24 juni 1976 med stöd av postfullmakt samt att han själv vid denna tid och fram till april 1977 vistades i Panama.

J har uppgivit att han först i nov 1976 erhöll underrättelsen. Hans uppgift vinner stöd av omständigheterna och måste därför tagas för god. J hade följaktligen enligt 99 § TL rätt att anföra besvär över taxeringsnämndens beslut intill utgången av 1977, och LSR hade inte ägt avvisa hans den 1 juni 1977 anförda besvär såsom för sent inkomna.

Med undanröjande av domstolarnas beslut visar RR målet åter till LR för ny behandling. (RR föredr. 10.11; beslut 3.12. 1982.)