

Regeringsrätten

Rättsfall

Fråga om förmån att för privat bruk kunna använda husvagn som utgjort rörelseinventarium skall upptas som skattepliktig inkomst. RÅ85 1:12

Besvär av T angående inkomsttaxering 1979.

TN beskattade T med 1 500 kr för värde av förmån av en husvagn, som re-
dovisats som inventarium i en av T bedriven åkerirörelse.

T besvärade sig hos LR och yrkade att intet belopp skulle tas upp som värde
av husvagnsförmån. Han anförde att husvagnen ej alls utnyttjats för privat
bruk.

TI tillstyrkte bifall till besvären.

LR yttrade: Trots att T måhända ej utnyttjat husvagnen under beskatt-
ningsåret har han ändock efter eget bestämmande fritt kunnat disponera den
för privat bruk. Enbart rätten att fritt kunna disponera husvagnen utgör en
förmån vars värde skall beskattas. Skäl att därvid bestämma värdet av förmå-
nen till annat belopp än TN angivit föreligger inte.

I besvär hos KR vidhöll T sin talan.

TI tillstyrkte bifall till besvären.

KR i Sundsvall yttrade: KR finner att omständigheterna i målet icke ger an-
nat vid handen än att den dispositionsrätt T haft till ifrågavarande husvagn
utgjort en sådan förmån för honom, vars värde skall upptas till beskattning
vid inkomsttaxeringarna. Skäl att bestämma förmånsvärdet till lägre belopp
föreligger ej.

T gick vidare till RR.

TI tillstyrkte fortfarande bifall till besvären.

RR yttrade: Av handlingarna framgår att T driver den i målet aktuella åke-
rirörelsen som enskild firma. Det är ostridigt att husvagnen under beskatt-
ningsåret utgjort ett rörelseinventarium och att T inte använt den för privat
bruk. I vad mån kostnader för husvagnen avdragits vid beräkningen av rörel-
sens resultat kan ej utläsas.

Vid beräkning av inkomst av rörelse skall enligt 28 § 1 mom KL till intäkt
hänföras bl a värdet av i rörelsen tillverkade eller saluhållna produkter, som

förbrukats för rörelseidkarens räkning, så ock värdet av annan förmån, som i rörelsen kommit honom tillgodo. Vid beräkningen av inkomst skall enligt 20 § från intäkterna avräknas alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Vad gäller rörelseinkomst medges enligt 29 § 1 mom avdrag för allt som är att hänföra till driftkostnader i rörelsen. Hit räknas bl a direkt avdragsgilla kostnader för reparation och underhåll av till driften hörande inventarier, s k rörelseinventarier. Vidare räknas hit indirekt avdragsgilla kostnader avseende exempelvis anskaffning av rörelseinventarier, vilka kostnader fördelas på flera år genom värdeminskingsavdrag. Ifråga om rörelseinventarier i enskild firma, vilka används dels i rörelsen och dels av rörelseidkaren privat, bör den privata användningen beaktas inte genom en förmånsbeskattning utan genom en fördelning av kostnaderna för tillgången på avdragsgilla driftkostnader i rörelsen och icke avdragsgilla privata levnadskostnader. Kostnadsfördelningen får göras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

På grund av det anförda skall T inte beskattas för värde av förmån hänförlig till husvagnen. Anledning att justera det deklarerade rörelseresultatet med hänsyn till kostnaderna för husvagnen har inte framkommit. (Dom 21.3. 1985).

Anm.: Se RÅ 1947 ref 4; 1953 not 944; 1956 not 665; 1957 not 952; 1957 not 1981; 1958 not 494; 1961 not 567; 1961 not 827; 1961 not 1007; 1962 not 295; 1963 not 277; RÅ 1965 not 1000; 1968 not 1225; RÅ 1970 not 869; 1974 not A 127; 1974 not A 1083; 1977 ref 73; RÅ 1977 not Aa 155 samt R78 1:20 och RÅ 83 1:21. Se vidare KGA Sandström, Om beskattning av inkomst av rörelse, 1943, s 197; Skattenytt 1962, s 218, 219 (Ola Sjögren) samt Geijer m fl, Skattehandbok I, 8 uppl, s 182, 183.

Fråga vid beräkning av värde av bilförmån om skattskyldigs uppgift angående kortare körsträcka för privat bruk än den schablonmässigt antagna kan godtagas. RÅ85 1:21 och 1:22

I Besvär av B angående inkomsttaxering 1980.

B hade anställning som utredningsinspektör vid Larmtjänst Aktiebolag. Han hade i tjänsten och under vissa förutsättningar även för privat bruk rätt att använda en arbetsgivarens bil.

I sin deklaration redovisade B under inkomst av tjänst 624 kr som värde av bilförmån. Beloppet motsvarade en färdsträcka om 50,3 mil för privata resor.

TN tog upp värdet av bilförmånen till 8 898 kr, avseende 500 mil privat färdsträcka utan reducering såvitt avser prisklass men efter avdrag för vederlag som B erlagt till arbetsgivaren för privat användning av bilen.

Hos LR yrkade B att värdet av bilförmånen med utgångspunkt i åberopad körjournal skulle bestämmas enligt deklarationen.

LR yttrade: I målet får anses styrkt, att B nyttjat den tjänstebil som ställts till hans förfogande för privat körning under en körsträcka av 50,3 mil. Denna uppgift har ej heller satts ifråga. Av intryck från arbetsgivaren framgår, att B i undantagsfall och efter särskild överenskommelse haft rätt att för sådant privat bruk nyttja sin tjänstebil. B har emellertid inte visat eller gjort sannolikt, att arbetsgivaren i något fall nekat honom möjligheten till sådant nyttjande av bilen. B har inte heller anfört annan omständighet, vilken kan anses innebära en mer omfattande inskränkning av hans möjligheter att disponera tjänstebilen för privat bruk. B får därför anses ha haft en i det närmaste fri dispositionsrätt till bilen. Förmånsvärdet skall härvid beräknas motsvara den inbesparing av kostnader som B gjort genom bilförmånen. Som riktvärde skall användas vad som anges i de i RSV:s anvisningar intagna tabellerna. Utgångspunkten för förmånsvärderingen bör därvid — trots att bilen faktiskt utnyttjats för kortare körsträcka — utgöras av en antagen privat körsträcka om 500 mil med bil i prisklass IV. Av utredningen i målet framgår emellertid att det riktvärde som nämnda anvisningar ger bör reduceras med hänsyn till att det privata nyttjandet begränsas av den utrustning, som B medför i bilen, och att B har haft kostnader för det privata nyttjandet av bilen. LR finner att förmånsvärdet efter en sådan reduktion bör kunna bestämmas till det belopp, som TI har föreslagit eller 6 098 kr.

B gick vidare till KR i Gbg, som dock fastställde LR:s dom.

B klagade vidare till RR.

RR biföll B:s talan och yttrade: Enligt fjärde stycket av anv till 42 § KL skall vid bestämmande av värdet av bilförmån bilen anses ha körts minst 1 000 mil i privat bruk under året, om inte den skattskyldige kan göra sannolikt att den privata körsträckan har varit mindre. I fråga om beviskravet för att ett påstående om mindre körsträcka än 1 000 mil skall kunna godtas anförde departementschefen i prop 1977/78:40 Bil 3 s 44, att en kontinuerligt förd körjournal många gånger bör kunna godtas, om inte uppgifterna motsägs av övriga omständigheter (jfr SkU 19 s 38).

Såväl LR som KR har godtagit B:s uppgift att han 1979 använt sin tjänstebil, som han i undantagsfall och efter särskild överenskommelse med arbetsgivaren får nyttja privat, för endast 50,3 mil privatkörning. TI har först hos RR ifrågasatt denna uppgift från B, vilken emellertid har bemött TI:s påpekanden på ett sådant sätt att anledning inte finns att — mot bakgrunden av vad som också i övrigt upplysts i målet — frångå underinstansernas bedömning av uppgiftens tillförlitlighet. Enär B således har gjort sannolikt att den privata körsträckan var 50,3 mil, skall presumtionsregeln i den nämnda anvisningspunkten inte tillämpas. Förmånens värde skall därför beräknas efter det av B uppgivna milantalet. Det pris för körd mil som han tillämpat vid beräkning av förmånens värde är godtagbart. (Dom 21.3.1985)

Anm.: Se prop 1977/78:40, bilaga 3, s 44 samt RSV Dt 1979:13.

II Besvär av L angående inkomsttaxering 1979.

L hade som handelsresande förmån att för privat bruk få använda en arbetsgivaren tillhörig bil.

I sin deklaration redovisade L värdet av bilförmån till 4 110 kr. Beloppet avsåg en färdsträcka om 274 mil för privata resor. Till stöd härför åberopade L en körjournal.

TN höjde förmånsvärdet till 7 900 kr, beräknat efter en antagen privat färdsträcka om 500 mil.

L överklagade TN:s beslut och yrkade att förmånsvärdet skulle bestämmas enligt deklARATIONEN.

LR yttrade: Godtagbar utredning, som utvisar bilens faktiska användning i tjänsten resp privat, har inte företetts. Tillräckliga skäl att ändå göra ändring i TN:s beslut har inte visats föreligga.

L gick vidare till KR i Sundsvall som dock inte ändrade LR:s dom.

L vidhöll sin talan hos RR.

RR yttrade:

Enligt fjärde stycket av anv till 42 § KL skall vid bestämmande av värdet av bilförmån bilen anses ha körts minst 1 000 mil i privat bruk under året, om inte den skattskyldige kan göra sannolikt att den privata körsträckan har varit mindre. I fråga om beviskravet för att ett påstående om mindre körsträcka än 1 000 mil skall kunna godtas anförde departementschefen i prop 1977/78:40 Bil 3 s 44, att en kontinuerligt förd körjournal många gånger borde kunna godtas, om inte uppgifterna motsägs av övriga omständigheter (jfr SkU 19 s 38).

I målet har L till styrkande av privatkörningens omfattning åberopat en körjournal för 1978. Av denna framgår dels för varje dag körd vägsträcka i tjänsten med angivande av resmål, dels privatkörning 90 mil i januari, 153,8 mil i juli och 30 mil i september.

TI har ifrågasatt tillförlitligheten av körjournalen och hävdade att privat körning måste ha förekommit i större omfattning än som antecknats i journalen, bl a enär det alltid finns ett behov av privat användning av bilen under tjänstesor.

Enligt körjournalen har L använt sin tjänstebil för privat körning endast sex dagar under beskattningsåret. Under årets övriga 359 dagar skulle således inte ha förekommit att han någon enda gång använt bilen för privat ändamål. Körjournalen kan vid sådant förhållande inte ges vitsord vid bedömning av frågan i målet. Värdet av bilförmånen måste därför bestämmas efter uppskattning. Skäl att bestämma antalet för privat ändamål körda mil annorlunda än underinstanerna gjort kan inte anses föreligga (jfr RSV Dt 1978:10). Med hänsyn till vad som upplysts i målet om bilens användning för frakt av varor och annat, som betingats av L:s försäljningsverksamhet, bör emellertid det åsatta förmånsvärdet nedsättas med 500 kr. (Dom 21.3.1985)

Två ledamöter av RR ville i princip bifalla L:s talan och anförde bl a:

Enär L kontinuerligt fört körjournal under 1978 och omständigheterna i målet inte kan anses motsäga uppgifterna i journalen, skall uppgifterna däri godtas. L får därför anses ha gjort sannolikt att den privata körsträckan varit 274 mil.

TI har hänfört bilen till prisklass III och årsmodell 1977 eller senare. L har inte invänt häremot. För taxeringsåret 1979 har RSV fastställt förmånsvärdet för en sådan bil till 7 900 kr vid en årlig körsträcka av 500 mil. Vid en körsträcka av 274 mil bör därför förmånsvärdet beräknas till $(7\,900:500 \times 274 =) 4\,329$ kr.)

Anm.: Se prop 1977/78:40, bilaga 3, s 44; RSV Dt 1978:10 och RSV Dt 1978:29.

Fråga vid tillämpning av skatteavtal om avräkning av utländsk skatt från svensk kommunal inkomstskatt även till den del kommunalskatten var beräknad på garantibelopp. RÅ85 1:1

I 1978 års deklARATION upptog G F Aktiebolag vid taxeringen till statlig inkomstskatt inkomst av rörelse med 170 343 kr och taxerad inkomst till 108 946 kr. Vid taxering till kommunal inkomstskatt i Göteborg redovisade bolaget inkomst av rörelse med 204 776 kr, garantibelopp med 50 000 kr och taxerad inkomst med 254 776 kr.

TN taxerade bolaget i enlighet med avlämnad deklARATION.

Hos mellankommunala skatterätten (MKSR) yrkade bolaget avräkning från den svenska inkomstskatten om 108 542 kr med i Danmark erlagd skatt. Rörelseinkomsten i Danmark hade uppgått till 277 900 kr och bolaget hade erlagt dansk skatt med 114 106 kr.

TI tillstyrkte bifall till besvären på det sätt att följande notering borde införas i inkomstlängden för Göteborg. ”Avräkning från inkomstskatt enligt avtalet med Danmark skall ske med 114 106 kr, dock högst med summan av den kommunala inkomstskatt som belöper på 204 770 kr och 277 900 : 170 343 av hela den statliga inkomstskatten. Avräkning sker i första hand från den statliga inkomstskatten.”

Bolaget godtog inte den av TI föreslagna avräkningen utan yrkade att avräkning av skatt skulle få göras mot hela den debiterade kommunala inkomstskatten.

TI anförde: Enligt bolagets uppfattning skall avräkning för den danska skatten få ske även mot den kommunala inkomstskatt som uppkommit genom garantibelopp på fastighet. Enligt 2 § KL utgår allmän kommunalskatt som kommunal inkomstskatt som beräknas dels på grundval av inkomst och dels på garantibelopp för fastighet. Skatten på garantibelopp utgår oberoende av fastighets avkastning och övriga inkomster, däribland inkomster från utlandet. Garantibeloppet redovisas i deklARATIONEN helt fristående från inkomsterna från olika förvärvskällor. I de exempel på avräkning som finnes i dubbelbeskattningsavtalen ingår ej skatt på garantibelopp vilket torde bero på att fråga ej är om skatt på inkomst. MKSR har inte godtagit att kommunalskatt på garantibelopp medräknas vid avräkning (AB Bolinder-Munktell, beslut 1972-02-11, s 76, Rederi AB Nordstjernen, beslut 1972-06-30, § 466).

MKSR yttrade: Enligt anvisningarna till artikel 24 i det mellan Sverige och Danmark ingångna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning (1974:27) — som då gällde — får avräkning av dansk inkomstskatt ske med belopp motsvarande högst summan av de svenska skatter som belöper på den utländska inkomsten. Vid tillämpningen av denna avräkningsregel skall enligt nämnda anvisningar anses att på inkomsten från Danmark belöper så stor andel av hela den statliga inkomstskatten som inkomsten — efter avdrag för kostnader — utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor.

Kommunal inkomstskatt anses belöpa på den danska inkomsten till så stor andel som denna inkomst — efter avdrag för kostnader — utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor som skall taxeras i samma kommun som inkomsten från Danmark. — Inkomsten från Danmark uppgår till 277 900 kr. Bolagets inkomst av förvärvskällor uppgår till 204 776 kr vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. Enligt anvisningarna ovan skall således 277 900 : 204 776 av den kommunala inkomstskatten, det vill säga hela skatten, anses belöpa på inkomsten från Danmark. — Mot bakgrund av i anvisningarna sålunda intagen tillämpningsregel och då kommunal inkomstskatt beräknas på grundval av såväl inkomst som garantibelopp för fastighet synes det inte föreligga grund att vägra bolaget yrkad avräkning. — Skatterätten bifaller bolagets ansökan och förordnar att i inkomstlängden för Göteborg skall antecknas följande: ”Avräkning från statlig och kommunal inkomstskatt skall enligt avtalet med Danmark ske med 114 106 kr, dock högst med den inkomstskatt som debiterats bolaget.”

I besvär hos KR yrkade AO att bolaget ej skulle medges avräkning från kommunal skatt som belöpte på garantibelopp.

KR i Gbg yttrade: I avtalet (SFS 1974:27) mellan Sverige och Danmark för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet anges de för närvarande utgående skatter på vilka avtalet skall tillämpas. Bland dessa skatter finns beträffande Sverige den kommunala inkomstskatten. I uppräknningen görs inte något undantag för kommunal inkomstskatt på garantibelopp för fastighet. Även denna del av den kommunala inkomstskatten får därför betraktas som skatt på inkomst i den mening som används i avtalet. — KR avslår besvären.

I besvär hos RR fullföljde AO sin talan.

RR ändrade dock inte KR:s dom. (Dom 8.3.1985)

Fråga om avräkning av norsk inkomstskatt på realisationsvinst i Norge från den svenska skatten på den i Sverige beskattade realisationsvinsten, här även en realisationsförlust förelåg. RÅ85 1:17

Besvär av J angående inkomsttaxering 1979.

J sålde under 1978 en fritidsfastighet i Norge. Nettointäkten vid fastighetsförsäljningen uppgick till 85 148 kr. J betalade skatt i Norge med 43 068 kr. I sin år 1979 avlämnade deklaration upptog J i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet realisationsvinsten vid avyttringen av fritidsfastigheten, 85 148 kr, samt yrkade avdrag för realisationsförlust vid avyttring av premieobligationer med 21 249 kr.

I målet uppkom fråga om den norska skatten skulle få avräknas från den svenska skatt som belöpte på hela nettointäkten av den norska realisationsvinsten, 85 148 kr, eller endast från den svenska skatten på det i Sverige beskattningsbara nettobeloppet (85 148—21 249=) 63 899 kr.

Enligt en begränsningsregel i andra stycket av artikel 24 § 4 i då gällande dubbelbeskattningsavtal med Norge (SFS 1972:35) gällde att avräkningsbeloppet ej i något fall fick överstiga beloppet av "den del av svensk inkomstskatt, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst som får beskattas i Norge" (samma begränsningsregel gäller för svenskt vidkommande i princip även enligt det nu gällande nordiska avtalet för undvikande av dubbelbeskattning).

J yrkade att den norska skatten på realisationsvinsten vid fastighetsförsäljningen i Norge skulle få avräknas från den svenska skatten på beloppet 85 178 kr.

TN medgav dock avräkning från den svenska skatten på enbart beloppet 63 899 kr. TN:s beslut fastställdes efter överklagande av J av såväl LR som KR i Gbg (en ledamot av KR ville dock bifalla J:s talan.)

J gick vidare till RR, som yttrade: Mot bakgrund av den i KR:s dom återgivna begränsningsregeln i artikel 24 § 4 andra stycket dubbelbeskattningsavtalet med Norge kan frågan i målet anses gälla hur stor del av den svenska inkomstskatten som skall anses belöpa på J:s realisationsvinst vid försäljningen av fastigheten i Norge. Denna fråga sammanhänger med spørsmålet vilken ökning av taxeringen som realisationsvinsten föranlett.

Realisationsvinsten i fråga, 85 148 kr, har vid taxeringen rätteligen upptagits som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. I fråga om detta inkomstslag gäller enligt 18 § e) KL och punkt 5 av anv till samma paragraf att icke yrkesmässig avyttring av annan egendom än fastighet här i riket hänförs — jämte annat — till en särskild förvärvskälla. I 36 § KL stadgas vidare att från bruttointäkten av tillfällig förvärvsverksamhet avdrag får göras för omkostnader, såsom för bl a förlust som uppkommit i förvärvskällan.

Avdrag medges inte för underskott i denna förvärvskälla (46 § 1 mom KL). Den realisationsförlust om 21 249 kr, för vilket J i deklarationen yrkat avdrag, är att hänföra till samma förvärvskälla som realisationsvinsten och skall enligt lagtexten behandlas som en omkostnad i denna förvärvskälla.

Av det sagda framgår, att realisationsvinsten, som underinstanserna funnit, har medfört höjning av taxeringen med endast 63 899 kr, vilket således utgör den del av realisationsvinsten som har påverkat debiteringen av svensk skatt. Underinstansernas tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet är därför riktig. (Dom 25.3.1985)

Anm.: Se RÅ 1976 ref 64 samt Svensk Skattetidning 1983, s 649—671 (Hagergård); DsFi 1984:24, s 105—116.

Fråga om avdrag för kostnad för inköp i december ett år av årskort för resor med allmänna kommunikationsmedel nästa år. RÅ85 1:3

Besvär av TI angående H:s inkomsttaxering 1982.

I sin självdeklaration 1982 yrkade H under inkomst av tjänst avdrag med

1 000 kr för kostnader för ett i december 1981 köpt årskort för resor till och från arbetet år 1982 med allmänna kommunikationsmedel.

TN vägrade avdrag liksom LR, dit H överklagat TN:s beslut.

Däremot biföll KR i Sthlm H:s dit fulföljda talan.

I besvär hos RR yrkade TI att H inte skulle medges avdrag för årskort för resor till och från arbetet år 1982.

RR yttrade: Den s k kontantprincipen, vilken enligt 41 § KL gäller för bl a inkomst av tjänst, innebär såvitt i målet är fråga att utgifter och omkostnader för inkomstförvärvet skall dras av det år då de verkligen blivit betalda även om de avser inkomst som tidigare har förvärvats eller beräknas inflyta först under ett senare år. Emellertid gäller enligt punkt 4 andra stycket av anv till paragrafen att en utgift, som verkställts under året före eller efter beskattningsåret, kan vara att praktiskt hänföra till utgift under beskattningsåret.

Vad gäller avdrag från intäkt av tjänst för resekostnader föreskrivs i punkt 4 första stycket av anv till 33 § nämnda lag att skattskyldig äger rätt att dra av skälig kostnad för resor till och från arbetsplatsen där denna varit belägen på sådant avstånd från hans bostad att han behövt anlita och även anlitat särskilt forskaffningsmedel. Vid bedömning av om avdragsrätt föreligger skall således såväl avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen som den tidrymd anställningen varit och skäligheten av kostnaden för resorna beaktas.

Frågan i målet gäller H:s rätt att vid taxeringen 1982 få dra av kostnad för årskort, som han inköpt den 30 dec 1981 och som avsett resor med allmänt kommunikationsmedel under 1982. Redan tidpunkten för inköpet ger anledning att hänföra kostnaden för årskortet till inkomståret 1982. Till detta kommer att frågan huruvida och till vilket belopp avdrag för kostnaden skall medges kan bedömas först efter utgången av 1982. Med hänsyn till dessa omständigheter är kostnaden för inköp av årskortet inte att anse som avdragsgill vid 1982 års taxering. (Dom 1.2.1985)

Anm.: Se RA 1959 ref 23; RA 1973 ref 21 och 29 (Skattenytt 1960 s 77 samt 1974 s 91 och 278). Se även Englund, Rätt beskattningsår vid kontantmässig redovisning, s 181, 219, 218.