

Regeringsrätten

Rättsfall

Fråga om fåmansföretagare som redan beskattats för förmån därför att företaget anskaffat en bil för hans privata bruk skall ånyo beskattas när han köper ut bilen till underpris från företaget. RÅ 85 1:52

Besvär av TI angående förhandsbesked för S angående inkomsttaxering.

I ansökan om förhandsbesked anförde S följande. S äger 50 procent av andelarna i ett handelsbolag. Detta innehar samtliga aktier i ett aktiebolag. Under 1982 var hans hustru anställd i aktiebolaget och disponerade en av detta för 56 200 kr inköpt personbil. Aktiebolaget bokförde under 1982 kostnader för bilen med ca 4 800 kr. Vid 1983 års taxering påfördes, med tillämpning av 35 § 1a mom första stycket, S som inkomst hela inköpspriset för bolagets bil jämte 4500 kr av bokförda bilkostnader. Aktiebolaget vägrades, med tillämpning av samma lagrum, avskrivning på bilen och medgavs inte heller avdrag för bilkostnaderna. Om TN:s beslut, som överklagats, inte skulle ändras, uppkom frågan hur S skulle förfara med bilen i framtiden. — Han skulle emellertid under alla förhållanden ta ut bilen ur företaget under år 1984. I avsaknad av praxis på området visste han inte om han skulle vara skyldig att betala något för bilen och — i så fall — vilka skattekonsekvenser en sådan betalning skulle få. — Han hemställde om förhandsbesked om han — mot bakgrund av de angivna omständigheterna och under förutsättning att TN:s beskattningsåtgärder stod fast — kunde under år 1984 vederlagsfritt ta ut bilen ur aktiebolaget utan beskattningskonsekvenser.

TI yttrade bl a följande. Vid 1977 års taxering infördes nya materiella regler beträffande beskattning av fåmansföretag och delägare m fl i sådant företag. Bestämmelserna är utformade i avsikt att förhindra obehöriga skatteförmåner genom sådana transaktioner mellan företaget och dess ägare som inte kan anses motiverade med hänsyn till företagets verksamhet. - Transaktioner avseende köp och försäljning av lös egendom regleras i 35 § 1a mom styckena 1 och 3 samt 35 § 4 mom sista stycket KL. Reglerna innebär att företagsledaren, ägaren eller denne närstående person beskattas som för intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för uppkommande förmån. För vissa typer av transaktioner har bestämmelserna avsiktligt utformats som s k stoppregler på sätt att beskattningseffekt uppkommer för såväl företagsledaren som företaget. Så är

t ex fallet när företaget förvärvat egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk. - Enligt bestämmelserna i 35 § 1 a mom tredje stycket KL skall som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet upptas förmån som delägare i fåmansföretag åtnjuter genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadspris. Om S under givna förutsättningar genom uttag ur aktiebolaget överför bilen i sin ägo medför detta att han skall beskattas för förmån som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för skillnadsbeloppet mellan bilens marknadsvärde vid uttagstillfället och härvid eventuellt erlagt vederlag. Att S jämlikt bestämmelserna i 35 § 1 a mom första stycket KL tidigare beskattats för bolagets hela anskaffningskostnad för bilen medför inte att han skall beskattas för senare uttag av bilen efter annan grund än nu sagts. Ett vederlagsfritt uttag av bilen utan beskattningsekvens för S eller en avdragsrätt för eventuellt utgivet vederlag vid uttaget skulle innebära att den av lagstiftaren åsyftade stoppregeln i nyssnämnda lagrum skulle komma att helt för-tas avsedd verkan att som en effektiv sanktion förhindra att fåmansföretag anskaffar egendom som är avsedd för företagsledares eller honom närståen-de persons privata bruk.

S invände bl a. Fåmansbolagsreglerna liksom övrig skattelagstiftning bygger på principen att varje skattskyldig skall betala skatt efter sin bärkraft eller förmåga. Grunden till de särskilda bestämmelserna i 35 § 1 a mom KL var att det formella tvåpartsförhållandet mellan aktiebolaget och dess delägare lämnat möjlighet till vissa okontrollerbara transaktioner. Så t ex kunde deläga-ren genom köp och försäljning av egendom till företaget uppnå en liknande ökning av skatteför-mågan som vid ett löneuttag, dock utan att detta föranledde beskattning. På samma sätt som i fråga om lånetransaktioner med företaget ansågs det nödvändigt att införa bestämmelser som ga-ranterade ett materiellt riktigt beskattningsresultat även i dessa fall. — Bestämmelserna i 35 1 a mom KL har utformats så att de skall täcka merparten av de olika transaktioner mellan ett företag och dess delägare som eljest kunde ge upphov till skatteförmåner. Den lagstiftningsteknik som har valts medför att bestämmelserna i vissa fall lappar över varandra. I flera situationer föreligger vidare en teoretisk möjlighet att samtidigt beskatta en delägare såväl enligt fåmansbolagsreglerna som enligt någon annan bestämmelse i skattelagstiftningen. Som exempel kan tas 35 § 1 a mom första stycket KL jämfört med bestämmelserna om bilförmån i anvisningarna till 42 § KL. Sist-nämnda bestämmelse gör inget undantag för det fall att delägaren påförts hela inköpspriset för bilen med stöd av bestämmelsen i 35 § 1 a mom första stycket KL. Tvärtom sägs uttryckligen i fjärde stycket av anv till 42 § KL att delägaren i det fall då bilen anskaffats helt eller huvudsakli-gen för den skattskyldiges privata bruk skall påföras förmånsvärde lägst enligt schablon. Det är emellertid svårt att tro att lagstiftaren avsett att de båda bestämmelserna skulle tillämpas jämsides med varandra. Detta borde i så fall ha framgått av prop 1977/78:40 genom vilken bestämmelsen i anvisningarna till 42 § KL infördes. Där förbigicks emellertid problematiken under tystnad. - En liknande situation föreligger i förhållandet mellan första och tredje stycket av 35 § 1 a mom KL. Rent teoretiskt skulle det alltså här vara möjligt att först beskatta delägaren för hela bilens in-köpspris när den förväras av bolaget och därefter beskatta honom för ett i princip lika stort be-lopp om bilen vederlagsfritt tas ut ur företaget. Härutöver skulle under mellantiden förmånsbe-skattning kunna inträda. Man närmar sig alltså trippelbeskattning. - TI anför i sitt yttrande att ett vederlagsfritt uttag av bilen utan beskattningsekvens skulle innebära att den av lagstiftaren åsyftade stoppregeln i lagrummet helt skulle förlora sin verkan ” som en effektiv sanktion”. Det-ta betraltelsesätt skulle kunna vara riktigt under förutsättning att fråga vore om en straffbe-

stämmelse. Man måste emellertid hålla i minnet att varken kommunalskattelagen eller någon annan lagstiftning stadgar förbud för företag att anskaffa egendom avsedd för företagsledarens personliga bruk. Själva förvärvet innebär således inte att någon lagregel har överträtts. Det är därför förfelat att tala om sanktioner i detta fall. Som tidigare angivits har syftet bakom fåmansföretagsreglerna varit att åstadkomma ett materiellt riktigt beskattningsresultat. Detta syfte uppnås när delägaren första gången beskattas för hela inköpspriset på bilen. Den omständigheten att bilen herefter tas ut ur företaget vederlagsfritt påverkar inte delägarens skatteförmåga. Skulle delägaren i stället betala in hela anskaffningspriset för bilen till företaget, har han härigenom neutraliserat den ökning av skatteförmågan som det tidigare inköpet innebär. För att åstadkomma ett materiellt riktigt beskattningsresultat måste avdrag då medges för inbetalningen. - Svaret på den i begäran om förhandsbesked ställda frågan bör alltså vara jakande. - För att beskattning vid utköp från fåmansbolag skall kunna ske enligt 35 § 1 a mom KL fordras, förutom att ett underpris har tillämpats, även att detta har medfört en *förmån* för delägaren. Alldeles oavsett de mer teleologiska resonemangen i det föregående ger alltså redan lagtexten utrymme för fall där beskattning av ett för lågt pris kan underlåtas på grund av att underpriset inte har medfört någon förmån för delägaren. Med hänsyn till fåmansbolagsreglernas mycket ingripande karaktär finns det anledning att tolka uttrycket förmån i en mer vidsträckt betydelse. Man bör således inte grunda bedömningen på det statiska förhållande som har inträtt genom fåmansbolagets ursprungliga förvärv utan se till vilket slutligt resultat de olika transaktionerna totalt sett har medfört för delägaren.

RSV meddelade följande förhandsbesked: Under förutsättning att TN:s åtgärder att beskatta kostnaderna för bilen hos S och att vägra bolaget avdrag för bilkostnaderna kvarstår, får det i beskattningshänseende anses som om bolaget har anskaffat bilen för S:s räkning. Ett uttag av bilen skall därför inte föranleda några beskattningskonsekvenser för honom. Nämnden besvarar alltså frågan jakande under den angivna förutsättningen.

Hos RR yrkade TI att frågan skulle besvaras nekande.

RR ändrade inte RSV:s förhandsbesked. (Dom 27.9.1985; en ledamot av RR ansåg att S skulle beskattas för uttaget i enlighet med bestämmelserna i 35 § 1 a mom, 3:e st.)

Ingångsvärde för aktier erhållna genom skattefri utdelning. RÅ 85 1:64

Rättsfallet kommenterat i SN 1986 s 343.

Fråga om rättelse av arbetsgivaravgift skett frivilligt samt om eftergift av avgiftstillägg. RÅ 85 1:48

Besvär av Steve D Guldsmedjan AB angående avgiftstillägg m m.

I arbetsgivaravgift för utgiftsåret 1982 redovisade bolaget utgiven lön till företagsledaren, Steve D, med 72 000 kr. Bolaget ingav herefter till lokala skattemyndigheten en ny kontrolluppgift enligt vilken lön under inkomståret 1982 utgivits med 102 000 kr till Steve D. Av kontrolluppgiften framgick att denna avsågs ersätta en tidigare avlämnad felaktig kontrolluppgift.

I meddelande om ifrågasatt avvikelse från arbetsgivaravgiften övervägde

riksförsäkringsverket att påföra bolaget avgiftstillägg med anledning av den ifrågasatta höjningen av avgiftsunderlaget med 30 000 kr.

Bolaget motsatte sig avgiftstillägget och anförde bl a följande: Med anledning av att bolaget beviljats uppskov med avgivande av deklarationen blev denna utförd först i april månad. Under tiden hade Steve D som bolagets ägare redan upprättat en personlig deklaration. Bolagets resultaträkning pekade på vinst, och ett extra uttag bedömdes som riktigt från beskattningssynpunkt. En ny kontrolluppgift upprättades och en ny personlig deklaration inlämnades. På kontrolluppgiften skrevs datum för att uppmärksamma att det rörde sig om en ny uppgift som ersatte en redan inlämnad. Vidare gjordes en preliminär beräkning avseende bolagets sociala avgifter, varvid det framkom att brist uppstått i jämförelse med preliminär utdebitering. Fyllnadsbetalning verkställdes inom föreskriven tid för att täcka upp underskottet. — Det är bolagets mening att alla uppgifter är redovisade korrekt och att ingenting har dolts eller försumrats. Förfaringssättet har praktiserats flera gånger tidigare och vid varje tillfälle har det kommit ett meddelande från lokala skattemyndigheten att avgiftsunderlaget till riksförsäkringsverket ändrats med anledning av den nya kontrolluppgiften.

Riksförsäkringsverket höjde avgiftsunderlaget med 30 000 kr och påförde med stöd av 43 § lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter bolagets avgiftstillägg samt angav följande skäl för sitt beslut. Verkets mening är att frivillig rättelse av arbetsgivaruppgift inte kommit till stånd, då ny kontrolluppgift ingivits utan att avsikten med denna angivits.

Bolaget anförde besvär hos KR och yrkade att avgiftstillägget skulle undanröjas.

KR i Sthlm yttrade: Bolaget har inte i ny arbetsgivaruppgift eller på annat sätt meddelat att avgiftsunderlaget i lämnad arbetsgivaruppgift skall höjas med beloppet 30 000 kr. Bolaget har således lämnat oriktig uppgift och förutsättningar föreligger att påföra avgiftstillägg. - De omständigheterna att bolaget lämnat ny kontrolluppgift och gjort fyllnadsinbetalning innebär inte rättelse av arbetsgivaruppgiften. - Skäl för eftergift av avgiftstillägg föreligger inte. - KR lämnar besvären utan bifall.

Bolaget gick vidare till RR.

RR yttrade: Bolaget redovisade i sin till lokala skattemyndigheten den 24 feb 1983 avgivna arbetsgivaruppgift för utgiftsåret 1982 att lön utgivits med 72 000 kr till företagsledaren, vilken var Steve D. Därefter ingav bolaget till lokala skattemyndigheten en den 18 maj 1983 utskrivna kontrolluppgift enligt vilken lön under inkomståret 1982 utgivits med 102 000 kr till Steve D. Av kontrolluppgiften framgick att denna avsågs ersätta en tidigare avlämnad felaktig kontrolluppgift. Bolaget har i målet uppgett att den nya kontrolluppgiften föranleddes av att till Steve D utgivits ett styrelsearvode om 30 000 kr, vilket bestämdes efter det att den ursprungliga kontrolluppgiften utfärdats. Med anledning härav gjorde bolaget även fyllnadsinbetalning av arbetsgivaravgift.

När det gäller frågan huruvida bolaget genom att inge den nya kontrolluppgiften därmed kan anses ha frivilligt rättat den oriktiga arbetsgivaruppgiften

gör RR följande bedömning. Bolaget har inte uttryckligen angett att kontrolluppgiften även avsåg rättelse av arbetsgivaruppgiften. Något direkt samband mellan arbetsgivaruppgift och kontrolluppgift föreligger därför i och för sig inte. På grund av det anförda kan bolaget, trots att det av den nya kontrolluppgiften framgick att den avsågs ersätta en tidigare felaktig sådan och att fyllnadsinbetalning gjorts, inte anses ha vidtagit frivillig rättelse av arbetsgivaruppgiften.

Varken vad sålunda förevarit eller vad bolaget anför om att det förfarit på samma sätt tidigare utan att drabbas av avgiftstillägg eller annan påföljd föranleder att avgiftstillägget kan efterges.

RR bifaller inte besvären. (Dom 26.9.1985.)

Anm: Ang rättsfall se Nytt juridiskt Arkiv 1971 s. 371. Se vidare SOU 1969:42, s 198-200, 241; prop 1971:10, s 261, 262, 269,270; SOU 1982:55, Bil., s 85, 87; Thornstedt-Eklund, Skattebrott och skattetillägg, s 75, 76.