

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Fråga om ändrat bokslut för jordbrukare och om skattetillägg. RÅ 85 1:80

Besvär av A angående inkomsttaxering 1979.

A redovisade fr o m år 1977 inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Redovisningen gjordes utan räkenskapsavslutning med vinst- och förlustkonto. I självdeklaration 1979 tog A upp utgående varuskulder till 61 212 kr och utgående värde på inventarier till 187 337 kr. Han yrkade inte något avdrag för värdeminskning på inventarierna. På TN:s begäran lämnade A en specifikation över utgående varuskulder. Härvid framkom att A tagit upp skulden på en skördetröska, 33 280 kr, bland varuskulderna.

TN höjde A:s taxeringar med 33 280 kr och satte ned redovisade utgående varuskulder med motsvarande belopp eftersom skulden för inköpt skördetröska inte fick inräknas i varuskulder. — Lokala skattemyndigheten påförde A skattetillägg.

I besvär yrkade A att få avdrag för värdeminskning på inventarier med 33 280 kr och att påfört skattetillägg skulle undanröjas.

LR fann liksom TN att skulder på inventarier inte är avdragsgilla. Vidare fann LR att yrkad ändring av nedskrivning på inventarier innebär ändring av bokslut. Sådan ändring godtas inte då fråga är om att eliminera höjning av taxering vilken föranletts av att skattskyldig lämnat sådan oriktig uppgift som medför skattetillägg. För högt upptagna varuskulder har ansetts utgöra sådan oriktig uppgift. Yrkat värdeminskningssavdrag kan därför inte medges. — Genom att uppta skuld på tröska som varuskuld har A lämnat sådan oriktig uppgift som, om den följts, föranlett åsättande av för låg taxering. Denna oriktiga uppgift utgör grund för påförande av skattetillägg. Den oriktiga uppgiften har inte kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift eller liknande. Inte heller har grund för eftergift av skattetillägget anförts.

A överklagade hos KR i Gbg som delade LR:s bedömning såvitt gäller ändring av bokslut och avdrag för värdeminskning på inventarier. — I likhet med LR fann KR vidare att grund förelåg för påförande av skattetillägg med 40 procent på ett underlag om 26 726 kr.

Som motivering anförde KR: Enligt 116 h § TL får skattetillägg helt efterges om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom,

bristande erfarenhet eller ett därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller någon annan särskild omständighet. A har endast en gång tidigare redovisat inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder och har därför begränsad erfarenhet av denna redovisningsmetod. Med hänsyn till att A:s redovisning av inventarieskulden i fråga strider mot grunderna för den bokföringsmässiga redovisningen och till att deklaraionsblanketten är tydlig på denna punkt kan denna felaktighet trots A:s begränsade erfarenhet härav ej anses ursäktlig. Ej heller har A gjort troligt att den oriktiga uppgiften berott på sjukdom eller därmed jämförlig omständighet. Skattetillägget kan därför inte efterges.

A anförde besvär hos RR, som yttrade: Enligt 3 § jordbruksbokföringslagen (1951:793) skulle den som redovisade inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder föra inventariebok innehållande inventarium och balansräkning. Inventarium och balansräkning skulle avse ställningen vid räkenskapsårets utgång. Den nämnda lagen ägde tillämpning till den 1 januari 1980.

I sin självdeklaration 1979 redovisade A inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder utan räkenskapsavslutning med vinst- och förlustkonto. Värdet av inventarier — bortsett från bil — vid beskattningsårets utgång togs upp till 187 337 kr, varvid något avdrag för värdeminskning inte gjordes. Yrkandet om avdrag för värdeminskning på inventarier med 33 280 kr framställdes ursprungligen i besvär, som kom in till LR den 21 dec 1979. RR har emellertid inhämtat att A i sin självdeklaration 1980 (alltså nästa års deklaration) tog upp inventariernas värde enligt balansräkning för närmast föregående beskattningsår till 187 337 kr, d v s utan att fullfölja den ändring av inventarievärdet, som yrkandet om avdrag för värdeminskning innebar. Med hänsyn härtill föreligger inte anledning att i beskattningshänseende utgå från ändringen i resultatberäkningen och medge det yrkade avdraget, även om det i princip stått A fritt att inom besvärstiden frångå den deklaration som TN grundat sitt beslut på. RR fastställer därför det slut KR:s dom innehåller såvitt avser inkomsttaxeringen.

RR fortsatte: I deklaraionen tillgodoförde A sig avdrag bl a för skuld på tröska med 33 280 kr. TN vägrade avdraget och skattetillägg påfördes. Ett godtagande av avdraget hade visserligen inneburit att A åsatts för låg taxering år 1979. Avdraget skulle emellertid ha återförts till beskattning inom ett eller ett fåtal år. Den verksamhet A bedriver på jordbruksfastigheten är av förhållandevis ringa omfattning. Han övergick till att redovisa inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder vid 1978 års taxering. Anledning föreligger därför till antagande att A haft begränsade erfarenheter av den bokföringsmässiga redovisningsmetoden. Mot bakgrund av det anförda och med beaktande av att något avdrag för värdeminskning på inventarier inte yrkats i deklaraionen framstår den felaktighet A gjort sig skyldig till som ursäktlig. Skattetillägget skall därför enligt 116 h § TL efterges. RR undanröjde därför det överklagade skattetillägget. (Dom 6.12.1985)

### **Aktiebolags skattskyldighet för utdelning via handelsbolag från dotteraktiebolag. RÅ85 1:72**

Besvär av allmänna ombudet (AO) hos mellankommunala skatterätten (MKSR) angående Aktiebolaget A:s inkomsttaxering 1978.

Aktiebolaget A och Aktiebolaget B var hälftendelägare i Handelsbolaget C. Handelsbolaget bedrev rörelse med krossning och försäljning av makadam och grus till det helägda dotterbolaget D. Handelsbolaget uppbar under året utdelning på aktierna i dotterbolaget med 190 000 kr. Vid redovisningen av sin häftenandel i handelsbolagets resultat hänförde Aktiebolaget A utdelningen från dotterbolaget, hälften av 190 000 kr, till ej skattepliktig intäkt.

TN följde såvitt här är fråga den av Aktiebolaget A angivna deklARATIONEN.

I besvär yrkade AO att bolagets taxeringar skulle höjas med 95 000 kr och anförde bl a följande. Som framgick av 54 § KL var aktiebolag och ekonomiska föreningar med vissa inskränkningar frikallade från beskattning för utdelning på aktier som inte innehades i kapitalplaceringssyfte. Någon motsvarande befrielse förelåg emellertid inte för handelsbolag. Som lagstiftningen var utformad blev därför resultatet att utdelning, som var skattefri om ett aktiebolag eller ekonomisk förening var ägare till aktierna, under i övrigt samma förutsättningar var skattepliktig inkomst om utdelningen uppbars av ett handelsbolag.

Aktiebolaget A motsatte sig bifall till besvären och anförde bl a följande. Grundtanken bakom nuvarande system med dubbelbeskattning av aktiebolagens inkomster var att ett bolags vinstmedel i princip skulle beskattas dels en gång hos bolaget och dels, i den mån vinsten blev föremål för utdelning, ytterligare en gång hos aktieägaren (prop 1960:162). Vissa inskränkningar hade gjorts i denna princip men när ett organisatoriskt samband förelåg och båda bolagen var rörelsedrivande gällde denna. — Att organisatoriskt samband förelåg mellan de berörda bolagen hade inte ifrågasatts. Hade D Aktiebolag ägts direkt av Aktiebolagen A och B hade utdelningen varit skattefri hos mottagaren. — Att varken lagtexten eller förarbetena tagit upp frågan om dubbelbeskattning vid handelsbolagsägda aktier hade sin naturliga förklaring i att handelsbolag inte var självständiga skattesubjekt. Lika väl som handelsbolaget kunde beskattas efter olika skattesatser beroende på delägarnas skattestatus, borde frågan om skattskyldighet avgöras med beaktande av delägarrens/skattesubjektets ställning.

MKSR yttrade: Utdelningen från helägda dotterbolaget D Aktiebolag till Handelsbolaget C är med hänsyn till vad som upplysts om sambandet mellan dessa båda bolags verksamheter att anse såsom rörelseinkomst för handelsbolaget. — Handelsbolag taxeras icke, utan hänföres deras inkomst till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets inkomst. Därvid hänföres för resp delägare hans åtnjutna inkomst till intäkt av den förvärvskälla varur handelsbolagets inkomst härflutit. Detta medför att handelsbolagets inkomst hos delägarna har samma karaktär som den skulle ha haft hos handelsbolaget om detta varit skattesubjekt. Handelsbolagets rörelsevinst blir alltså skattepliktig rörelsevinst hos delägaren (sär-

skild förvärvskälla) och detta enligt samma regler som skulle gälla därest delägaren och icke handelsbolaget utövat verksamheten. — På grund härav och då Aktiebolaget A enligt reglerna i 54 § KL varit frikallat från skattskyldighet för utdelningen skall TI:s besvär lämnas utan bifall.

I besvär vidhöll AO sin talan.

KR i Gbg fastställde den överklagade domen.

AO gick vidare till RR, som yttrade: Frågan i målet gäller om aktier som ett aktiebolag innehar indirekt genom ett handelsbolag skall i skattehänseende behandlas på samma sätt som om aktiebolaget självt varit ägare till aktierna. Frågan har betydelse vid beskattning av utdelning på aktierna men även i andra situationer, exempelvis vid bedömningen av om det utdelande bolaget har rätt till avdrag på grund av utdelningen. I fall av nu angivet slag talar övervägande skäl för att samma synsätt anläggs på handelsbolagets aktieinnehav oavsett om resultatet blir till den skattskyldiges fördel eller nackdel.

RR finner mot bakgrund av det anförda och med hänsyn till regelsystemets utformning att bestämmelserna i punkt 1 av anv till 54 § KL om befrielse från skattskyldighet för aktieutdelning inte är tillämpliga på aktier som ägs av ett handelsbolag. Aktiebolaget A skall därför beskattas för sin andel av utdelningen från D Aktiebolag. (Dom 30.12.1985; en ledamot av RR ville inte ändra KR:s dom.)

*Anm: Se RÅ 1974 A 737; RÅ78 1:80 och RÅ82 1:87.*

#### **Fråga om avdrag för hemresor med flyg. RÅ 1986 ref 1**

Besvär av TI angående S:s inkomsttaxering 1980. S, som hade familjebostad i Kiruna, tjänstgjorde under beskattningsåret i Västerhaninge och Örebro. I deklARATIONEN yrkade han avdrag för kostnader för tio hemresor med flyg Stockholm—Kiruna, 10 600 kr samt 421 kr för anslutningskostnader i samband med dessa resor, sålunda tillhopa 11 021 kr.

TN nedsatte avdraget till 4 440 kr motsvarande kostnad för resa med tåg.

Hos LR yrkade S att få avdrag enligt deklARATIONEN. Han uppgav bl a att någon möjlighet till s k flexibel arbetstid inte hade funnits.

LR yttrade: Vid rätt till avdrag för kostnader för hemresor medges normalt avdrag endast för kostnader för resor med billigaste färdssätt. Med hänsyn till det betydande avståndet till hemorten och till att tågförbindelserna varit mindre lämpliga skall utgifterna beräknas efter kostnaderna för resa med flyg. S får vid sådant förhållande anses berättigad till avdrag för hemresor med flyg med i deklARATIONEN yrkat belopp 11 021 kr. Avdraget för intäkternas förvärvande uppgår därefter till avrundade 27 300 kr.

TI yrkade hos KR att avdrag för kostnader för hemresor skulle nedsättas till 4 440 kr motsvarande S:s kostnader för resor med tåg.

KR i Sundsvall yttrade: KR finner i likhet med LR att S är berättigad till

avdrag för kostnader för hemresor med flyg i samband med sin tjänstgöring i Västerhaninge och Örebro. Mot angivna flygkostnaders storlek har i och för sig inte riktats någon anmärkning. Med hänsyn till den tid tjänstgöringen i Örebro varat — den 20 aug — den 23 dec 1979 — är dock S härvidlag endast berättigad till avdrag med 4 392 kr motsvarande beräknad kostnad för fyra hemresor.

TI gick vidare till RR och anförde bl a följande: RR har i ett flertal mål haft uppe frågan om efter vilket färd sätt den avdragsgilla hemresekostnaden ska beräknas. Särskilt hänvisas till rättsfallen RÅ 1971 Fi 544 och RÅ 1978 1:2. I båda dessa fall har RR, trots att det uppenbarligen ställt sig mindre lämpligt för den skattskyldige att företa hembesöksresorna med tåg än med flyg, beräknat avdragsgill kostnad för ifrågavarande resor efter resa med allmänt färdmedel (tåg) eftersom de skattskyldiga haft praktisk möjlighet att företa hemresorna med allmänna färdmedel och dessa färd sätt ställt sig billigare. S har haft praktiska möjligheter att företa hembesöksresorna från Stockholm och Örebro till Kiruna med tåg och har detta ställt sig väsentligt billigare än resor med flyg. Vid angivet förhållande borde avdraget för hembesöksresor ha begränsats till 4 440 kr motsvarande kostnad för resa med tåg.

RR yttrade: S, som under beskattningsåret hade familjebostad i Kiruna, tjänstgjorde som lärare i Västerhaninge tiden den 8 jan — den 8 juni 1979 samt i Örebro tiden den 20 aug — den 23 dec 1979. Han yrkade avdrag såvitt nu är i fråga för hemresor med flyg Stockholm—Kiruna.

Till utveckling av sin talan har TI åberopat gällande tågtider mellan Stockholm och Kiruna och har hävdatt att S haft praktiska möjligheter att företa sina hembesöksresor från Stockholm respektive Örebro till Kiruna med tåg. Avdrag borde därför begränsas till beräknade kostnader för tågresor. Häremot har S obestritt genmält att han med detta färdmedel, om inga förseningar ägt rum, hade kunnat vistats på bostadsorten endast 4 timmar och 8 minuter, varav 3 timmar i hemmet.

Med hänsyn till vad som förekommit om den begränsade tid för vistelse i hemmet som S skulle ha förfogat över vid hemresa med tåg finner RR att han får anses ha varit nödsakad att företa hemresorna med flyg. Han är därför berättigad till avdrag för kostnader för hemresor med det belopp som medgivit. RR bifaller inte besvären. (KR Dom 18.1.1986)

*Anm: Se RÅ 1977 Aa 55 och 56 samt RÅ78 1:2.*