

Regeringsrätten

Rättsfall

Fåmansföretags försäljning av en personbil till företagets ägare för underpris. RÅ 85 1:84

Besvär av S:s Åkeri AB angående inkomsttaxering 1980.

S var företagsledare och ägde samtliga aktier i S:s Åkeri AB. Han förvärvade en bil från bolaget för 24 000 kr. TN och, efter besvär av S, LR beräknade marknadspriset till 32 000 kr och beskattade S med 8 000 kr i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet.

TN påförde vidare, med avvikelse från bolagets deklARATION, bolaget inkomst av rörelse för skillnaden mellan bilens marknadsvärde och det pris för vilket S förvärvade bilen från bolaget.

I besvär hos LR yrkade bolaget att bli taxerat i enlighet med deklARATIONEN.

TI avstyrkte bifall till besvären och anförde bl a följande. Då försäljningen skett till bolagets ägare, som härigenom tillgodogjort sig skillnaden mellan den försålda tillgångens verkliga värde och försäljningspriset, får det beträffande skillnadsbeloppet anses som om utskiftning av en bolagets tillgång ägt rum. Bolaget bör därför, med tillämpning av första punkten fjärde stycket av anv till 28 § KL, anses ha åtnjutit skattepliktig inkomst som om tillgången sålts till verkliga värdet.

LR biföll besvären och anförde: LR har i dom denna dag rörande S:s taxeringar funnit att TN haft fog för att beräkna bilens marknadspris till 32 000 kr och därvid beskatta S för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet med 8 000 kr. Vad gäller beskattningsekvenserna för bolaget gör LR följande bedömning. Några klara lagbestämmelser för att i detta fall även beskatta bolaget för beloppet 8 000 kr finns inte. Den av TI åberopade bestämmelsen om utskiftning kan därvid inte anses tillämplig. I och för sig skulle bolaget kunna beskattas för uttag ur rörelse enligt 28 § KL. Då beloppet redan beskattats hos S kan det emellertid inte anses finnas tillräckligt stöd för en sådan åtgärd. I 35 § KL finns fr o m 1977 års taxering särskilda bestämmelser rörande transaktioner mellan s k fåmansbolag och dess delägare. Redan innan dessa bestämmelser infördes hade i detta fall S kunnat beskattas såsom för förtäckt lön. Den nya lagstiftningen innebär i denna situation att beskattningen i stället skall ske i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet. Av förarbetena till den nya lagstiftningen (prop 1975/76:79) kan inte utläsas att avsikten även varit att uppnå en dubbel beskattningseffekt liknande den som uppkommer då ett fåmansföretag anskaffar lös egendom uteslutande för företagsledarens privata bruk. På grund av det anförda skall bolaget inte beskattas för beloppet 8 000 kr.

KR i Gbg yttrade: Enligt 35 § 1 a mom tredje stycket KL beskattas förmån som delägare i fåmansföretag åtnjuter genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadspris som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Avyttringen medför även skattekonsekvenser för företaget genom att transaktionen behandlas som om tillgången avyttrats för marknadsvärdet. Av det nyssnämnda lagrummet följer att förmånen inte kan ses som en löneförmån, och därför inte berättigar företaget till någon kvittning mot lönekostnad. Förmånens värde utgör inte någon avdragsgill driftkostnad i rörelsen. Företaget får anses ha haft en skattepliktig intäkt med belopp motsvarande förmånens värde. — I förevarande fall har bolaget till företagsledaren S sålt en personbil för 24 000 kr. TN har beräknat marknadspriset för bilen till 32 000 kr. Skäl att frångå denna beräkning har ej visats föreligga. Bolaget har som intäkt av bilförsäljningen endast upptagit det faktiska försäljningspriset, 24 000 kr. Bolaget skall sålunda, i enlighet med vad ovan sagts, beskattas för mellanskillnaden mellan bilens marknadspris och dess försäljningspris, d v s för 8 000 kr. Besvären skall därför bifallas.

I besvär hos RR yrkade bolaget att bli taxerat enligt deklarationen.

RR biföll dock inte besvären och yttrade: Till intäkt av rörelse hänförs enligt 28 § 1 mom KL bl a vad som i rörelsen influtit i penningar eller varor och värdet av förmån som i rörelsen kommit rörelseidkaren tillgodo. Som förmån anses t ex ett varuuttag från rörelsen som görs av rörelseidkaren. Detsamma gäller enligt vedertagen praxis när en aktieägare i ett aktiebolag tillgodoförs motsvarande förmån. Värdet av en förmån skall enligt 42 § andra stycket samma lag beräknas efter ortens pris, d v s marknadsvärdet skall tillämpas. Bolaget gör gällande att en beskattning av bolaget enligt nämnda bestämmelser skulle medföra en dubbelbeskattning som inte var avsedd med de beskattningsregler för fåmansföretag som infördes 1976.

Beskattningsreglerna för fåmansföretag syftar till att förhindra att den för aktiebolag gällande dubbelbeskattningsprincipen frångås. Reglerna har utformats så att de skall förhindra att obehöriga skatteförmåner uppkommer genom att företaget tillgodoför sig avdrag då en aktieägare erhåller annat än lön i vedertagen mening. Beskattningsreglerna tar sikte på transaktioner som kan genomföras endast av den anledningen att något reellt tvåpartsförhållande inte föreligger mellan företaget och dess ägare och vilkas egentliga syfte är att åstadkomma lindring i beskattningen. Som exempel på sådana transaktioner har nämnts felaktig prissättning vid överlåtelse av egendom. För att tillgodose detta syfte infördes genom 1976 års lagstiftning nya regler i bl a 35 § 1 a mom KL (se prop 1975/76:79 och SkU nr 28).

Enligt sistnämnda lagrum hänförs till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet även förmån som delägare i fåmansföretag eller honom närstående person åtnjuter genom att avyttra egendom till företaget till högre pris eller genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadspris.

I förarbetena har uttalats att när företaget till överpris förvärvar egendom från företagsledaren beskattningen av denne i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet medför att företaget inte skall få avdrag för anskaffningskostnaden såsom lönekostnad (prop s 87). Dubbelbeskattningseffekten skall således upprätthållas vid en sådan transaktion. Med hänsyn till det ovan redovisade syftet med beskattningsreglerna för fåmansföretag måste det antagas att lagstiftaren avsett att dubbelbeskattning skall inträda också när företaget till underpris säljer egendom till företagsledaren. Skillnaden mellan marknadspris och försäljningspris för egendomen skall därför beskattas dels hos företagsledaren som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, dels enligt 28 § 1 mom och 42 § andra stycket KL hos företaget som inkomst av rörelse.

I målet får anses utrett att skillnaden mellan marknadspris och försäljningspris för den bil som S förvärvade från bolaget är 8 000 kr. På grund av vad ovan anförts utgör detta belopp skattepliktig intäkt för bolaget. (Dom 28.11.1985)

Anm: Se RÅ 1975 Aa 801 och RÅ82 1:45. Se även SOU 1975:54, s 113—117; prop 1975/76:79, s 68—69, 72—73, 87; SkU 28 samt Grosskopf, Inkomst- och förmögenhetsbeskattning, s 147.

Samtidig försäljning av två bostadsrätter till samma köpare — fördelning av köpeskillingen. RÅ85 1:77

Besvär av L angående inkomsttaxering 1982.

L sålde den 10 april 1981 två bostadsrätter till samma köpare (två överlåtelseavtal). Den ena överlåtelsen avsåg en lägenhet om 31,5 kvm (ett rum och kök) och den andra överlåtelsen en lägenhet om 43,5 kvm (två rum och kokvrå). Köpeskillingen uppgick till 250 000 kr resp 20 000 kr. Den dyrare bostadsrätten hade L innehaft i mer än fem år medan den billigare inköpts den 9 april 1979 för 20 000 kr.

TN påförde L realisationsvinst om 102 450 kr enligt följande. Med hjälp av det genomsnittliga kvadratmeterpriset vid försäljningen (270 000/75 kr) angavs försäljningspriset för den större bostadsrättslägenheten till 156 000 kr. Efter avräkning av inköpspriset, 20 000 kr, återstod en realisationsvinst om 136 000 kr. Eftersom bostadsrätten innehafts i mer än två år skulle 75 procent av vinsten, eller 102 450 kr, upptas till beskattning. Försäljningen av den mindre bostadsrätten föranledde ej någon beskattning eftersom den innehafts mer än fem år.

I besvär hos LR yrkade L att inte bli beskattad för någon realisationsvinst och anförde som stöd härför bl a följande. Den 10 april 1981 sålde han två bostadsrättslägenheter, en på ett rum och kök och en på två rum och kokvrå. Enrumslägenheten köptes den 1 okt 1969. Lägenheten såldes 1981 för 250 000 kr. Priset berodde på det attraktiva läget i innerstaden samt på den allmänna

prisutvecklingen för bostadsrättslägenheter. Den försålda bostadsrättslägenheten hade varit i hans ägo i mer än fem år och den uppkomna realisationsvinsten var därför skattefri. Tvårumslägenheten köpte han den 9 april 1979 av sin fader för 20 000 kr. Fadern fortfor att ensam disponera denna lägenhet fram till dess den såldes år 1981. Försäljningspriset var 20 000 kr. Prissättningen berodde på att L aldrig betraktat denna lägenhet som sin. Han hade aldrig själv bott i den utan den hade hela tiden disponerats av hans far.

TI avstyrkte bifall till besvären och anförde. Av uppgifter som inhämtats från dels HSB-föreningen Järnvägsmannen, dels från köparen, fick det anses klart framgå att L den 10 april 1981 överlätit en lägenhet om 75 kvm. Prissättningen vid överlåtelsen föreföll mot bakgrund av att det rent faktiskt var frågan om *en* lägenhet, märklig. L åberopade "fri prissättning" i det han enligt sin mening överlätit en enrumslägenhet för 250 000 kr och en tvårumslägenhet för 20 000 kr. Prissättningen synes ha dikterats av missuppfattningen att det varit fråga om två lägenheter. Lägenheten var sammanslagen av två mindre lägenheter. Realisationsvinsten borde då beräknas på sätt TN funnit.

LR ogillade besvären och fann, med hänsyn till vad som framkommit i målet, inte skäl frångå TN:s beräkning.

Hos KR vidhöll L sitt yrkande att han inte skulle beskattas för realisationsvinst vid försäljning av bostadsrätterna. Han anförde bl a följande. Var och en av lägenheterna medförde viss andel i bostadsrättsföreningen och varje lägenhet åsattes visst värde för inkomst- och förmögenhetstaxering. De båda lägenheterna hade var sitt bostadsrättsbevis och årsavgift fastställdes separat för varje lägenhet. Den öppning som av praktiska skäl tagits upp mellan lägenheterna var enkel att sätta igen. Köparen kunde lätt skilja lägenheterna åt och avyttra en av dem såsom en fristående enhet om han så skulle önska. Enrumslägenheten hade ett värde betydligt över taxeringsvärdet eftersom den rustats upp, till stor del genom L:s eget arbete. Tvårumslägenheten hade däremot inte rustats upp på lång tid och att den såldes under taxeringsvärdet var därför motiverat av lägenhetens standard. Det var fråga om två bostadsrätter och två lägenheter och dessa skulle behandlas som två olika objekt.

TI avstyrkte bifall till besvären. Hon anförde bl a följande. Under L:s innehavstid hade lägenheterna sammanslagits till en. Lägenheterna hade dock inte återställts till sitt ursprungliga skick före försäljningen och de hade sålts samma dag till samma köpare fast i skilda överlåtelseavtal. Vare sig man ansåg, att det var en eller två lägenheter som hade avyttrats, borde beräkningen av realisationsvinsten bli densamma. Ett kraftigt överpris för den mindre lägenheten kombinerat med ett kraftigt underpris för den större lägenheten, 250 000 kr för 31,5 kvm och 20 000 kr för 43,2 kvm, var en osannolik prissättning, speciellt som den sistnämnda lägenheten inte hade avyttrats till en nära släkting utan till köparen av den mindre lägenheten. Försäljningarna fick anses ha skett i ett sammanhang.

KR i Sthlm yttrade: Av handlingarna framgår att de i målet aktuella lägenheterna under L:s innehavstid stått i förbindelse med varandra och att försäljningarna av bostadsrätterna skett samtidigt till en och samma person. Den i överlåtelseavtalet för tvårumslägenheten uppgivna köpesumman, 20 000 kr, är orealistisk. Med hänsyn till vad sålunda och i övrigt i målet förekommit i denna fråga finner KR att överlåtelseerna måste ses såsom av varandra helt beroende uppgörelser. De skall därför med avseende på de skattemässiga konsekvenserna bedömas i ett sammanhang. Skäl att frångå i målet verkställd beräkning av realisationsvinsten har inte visats föreligga.

L gick vidare till RR, som dock inte ändrade KR:s dom. (Dom 11.10.1985)

Realisationsvinst genom fastighetsförsäljning. Fråga om den skattemässiga betydelsen för säljarnas del av att en av köparna utfärdad revers överlåtits till tredje man till lägre pris än dess nominella belopp. RÅ 85 1:89

Besvär av TI angående makarna E:s inkomsttaxering 1980.

Enligt köpekontrakt den 15 okt 1979 sålde makarna E sin fastighet Söderby 2:204 för 450 000 kr med tillträde den 1 jan 1980 eller den tidigare dag som parterna kunde enas om. Som likvid lämnade köparna bl a en revers om 190 000 kr med säkerhet i inteckningar i fastigheten. Lånet skulle vara amorteringsfritt till den 1 jan 1985 och därefter amorteras under en tio-årsperiod samt löpa med en ränta om sex procentenheter över det av riksbanken vid varje tidpunkt tillämpade diskontot. Som villkor för köpet gällde enligt kontraktet bl a att denna sk säljarrevers senast på tillträdesdagen hade kunnat omplaceras hos ett namngivet aktiebolag till gällande villkor. Den 15 dec 1979 överlät säljarna sin fordran enligt reversen till detta bolag för 145 000 kr.

TN frångick makarna E:s deklARATIONER genom att vid beräkningen av realisationsvinst avseende fastigheten Söderby 2:204 ej medge avdrag för förlust vid överlåtelse av reversen med totalt 45 000 kr.

Makarna E yrkade hos LR i första hand att avdrag för förlusten skulle medges vid beräkningen av realisationsvinsten. — I andra hand ansökte makarna att uppskov med beskattning av realisationsvinsten skulle medges.

TI hemställde om avslag på förstahandsyrkandet och anförde att förlust vid försäljning av säljarrevers fick anses utgöra en kapitalförlust för vilken avdrag ej kan medges. Han tillstyrkte bifall till ansökningen om uppskov.

LR yttrade: Med hänsyn till att köpet för sitt bestående varit beroende av omplacering av reversen bör den verkligt erhållna köpeskillingen, 405 000 kr, ligga till grund vid beräkningen av realisationsvinsten. Realisationsvinsten vid avyttringen av fastigheten Söderby 2:204 skall därför i enlighet med makarna E:s deklARATIONER bestämmas till 6 544 kr för vardera maken. Då realisationsvinsten för vardera maken inte uppgår till 15 000 kr föreligger ej förutsättningar för uppskov med beskattningen av realisationsvinsten.

I besvär hos KR yrkade TI att makarna E:s inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet skulle bestämmas i enlighet med TN:s beräkningar. Han anförde härvid att den i köpekontraktet överenskomna köpeskillingen om 450 000 kr skulle läggas till grund för realisationsvinstberäkningen. Överlåtelsen av reversen har varit en från fastighetsförsäljningen skild transaktion som inte borde påverka vinstberäkningen vid denna försäljning. Reversen har utgjort ett betalningsmedel i fastighetsaffären. Säljarna kan därigenom inte anses ha förvärvat densamma genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Den uppkomna förlusten kan på grund härav inte anses utgöra sådan realisationsförlust som avses i p 3 av anv till 36 § KL.

Makarna E motsatte sig bifall till besvären.

KR i Sthlm yttrade: Vid beräkning av realisationsvinst vid försäljning av fastigheten i fråga skall den i köpekontraktet angivna köpeskillingen, 450 000 kr, med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader, 13 500 kr, tas upp såsom intäkt. Realisationsvinsten uppgår härvid till 58 088 kr eller 29 044 kr för vardera maken. — Makarna E har yrkat avdrag för den vid avyttring av reversen uppkomna förlusten med 45 000 kr varav 22 500 kr belöpte på vardera maken. TI hävdar att denna förlust är att hänföra till kapitalförlust och att den därför inte är avdragsgill vid taxeringen. Eftersom reversen har utgjort dellikvid vid fastighetsförsäljningen har den enligt KR:s mening erhållits genom ett oneröst fång. Den vid försäljningen av reversen uppkomna förlusten utgör under sådana förhållanden en i förvärvskällan avdragsgill realisationsförlust. — Skäl att frånga makarnas självdeklarationer har inte visats föreligga. — Det anförda föranleder ingen ändring av de genom LR:s dom bestämda taxeringarna. — KR lämnar besvären utan bifall.

I besvär hos RR yrkade TI att makarna E skulle förvägras det av KR medgivna avdraget för realisationsförlust.

RR yttrade efter redovisning av de inledningsvis återgivna omständigheterna: TI har till stöd för sin talan i huvudsak gjort gällande, att makarna E inte kan anses ha förvärvat reversen genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och att förlusten således inte skulle vara avdragsgill vid taxeringen. En säljarevers är enligt TI att anse som en försträckning från säljaren till köparen och i säljarens hand närmast att jämföras med en lånerevers. Om den förste innehavaren av en sådan revers avyttrar den till underpris anses därigenom uppkommen förlust vara en ej avdragsgill kapitalförlust.

Makarna E har förvärvat reversen vid försäljning av dem tillhörig fastighet, vilket får anses innebära att de erhållit reversen genom ett med köp eller byte jämförligt fång och att förlusten i och för sig är avdragsgill.

Emellertid föreligger i målet den särskilda frågan om förlusten skall anses vara förlust uppkommen vid försäljning av reversen (realisationsförlust) eller om förlusten haft sådant samband med köpet att den skall påverka beräkningen av realisationsvinsten.

Av handlingarna framgår att som villkor för köpets giltighet gällt att säljarreversen skulle vara överlåten senast på tillträdesdagen. Så har också skett inom beskattningsåret för realisationsvinsten. Det får därför anses att reversen redan vid försäljningstillfället i realiteten hade ett annat värde än det nominellt angivna, 190 000 kr. Anledning saknas att bestämma detta värde till annat belopp än det som makarna E erhållit vid överlåtelsen av reversen eller 145 000 kr. Med hänsyn till det anförda finner RR i likhet med LR att realisationsvinsten bör bestämmas med utgångspunkt i en köpeskilling om 405 000 kr. Denna bedömning föranleder inte ändring av de överklagade taxeringarna.

RR bifaller inte besvärerna. (Dom 20.12 1985; en ledamot av RR ville inte ändra KR:s dom.)

Anm: Se RÅ 1955 not 1180; 1970 ref 67 (Skattenytt 1971 s 329); 1975:54; RÅ78 1:25; RÅ81 Aa 15; RÅ83 Aa 62. Se vidare Englund, Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning, s 110, 223 f; Geijer-Rosenqvist-Sterner, Skattehandbok, del I, 8 uppl, s 85 ff, 488, 494; Welinder, Beskattning av inkomst och förmögenhet 2, 2 uppl, s 160; Ds Fi 1984:24, s 104 ff; prop 1984/85:97, s 3 ff; prop 1984/85:193, s 119; SkU 1984/85:48, s 16.

Medhjälpande makas skattskyldighet för lön från fåmansbolag. RÅ 1986 ref 3

Besvär av makarna K angående inkomsttaxering 1978. Makarna K ägde tillsammans med sina båda barn aktierna i fåmansföretaget Brunnby Rör Aktiebolag i Upplands Väsby. Mannen var företagsledare medan hustruns huvudsakliga arbetsuppgifter i bolaget bestod av kontorsarbete. I sin deklaration upptog hon 10 000 kr som inkomst av tjänst från bolaget.

TN avvek från deklarationen och upptog av hustrun redovisade 10 000 kr till beskattning hos maken i hans egenskap av företagsledare, då hon gottskrivits ersättningen med ett engångsbelopp den 31 dec 1977 samt då det inte framstod som troligt att hennes arbetsinsats i bolaget överstigit 400 timmar.

Makarna K yrkade i besvär att bli taxerade i enlighet med deklarationerna och anförde bl a att ersättningen från Brunnby Rör Aktiebolag skulle tagas upp till beskattning hos hustrun, då hon hade arbetat ca 400 timmar i bolaget under beskattningsåret med ordermottagning, fakturering m fl kontorsgöromål.

T1 avstyrkte bifall och anförde bl a: Av i målet tillgängliga uppgifter framgår inte annat än att hustru K är att anse som medhjälpande maka och att hennes inkomst beräknats schablonmässigt i efterhand vid inkomstarets utgång.

LR yttrade såvitt här är i fråga: Brunnby Rör Aktiebolag driver rörinstallationsfirma med säte i Upplands Väsby. Omsättningen uppgick 1976 till 295 730 kr. Bolaget ägs till 52 procent av mannen K — hustru K, och makarnas barn Dan och Rickard K äger 24 procent vardera. Bolaget är alltså ett s k fåmansföretag. Med hänsyn till utbildning och arbetsuppgifter får mannen K anses som företagsledare. När verksamheten bedrivits av den ena av makarna men den andra maken (medhjälpande make) arbetat i verksamheten minst 400 timmar under beskattningsåret, får makarna fördela inkomsten mellan sig, så att en del av hela inkomsten av förvärvskällan hänföres till medhjälpande make. Denna del får icke upptags till högre belopp än som kan anses motsvara marknadsmässigt vederlag för medhjälpande makes arbete. — Arbetsinsats som utföres i det gemensamma bostadsutrymmet bör i sådana fall medräknas endast om den avser klart angivna arbetsuppgifter som har omedelbar anknytning till verksamheten. Att svara för telefonpassning eller medverka vid representation skall som regel inte beaktas. — För att arbete i bostaden över huvudtaget ska få medräknas i kvalifikationstiden gäller som en allmän regel att arbetsuppgifterna bör vara av viss betydelse för verksamheten och att det framstår som naturligt att arbetet utföres i bostaden. — Av vad som framgår av handlingarna i målet har hustru K:s arbetsuppgifter huvudsakligen bestått i kontorsgöromål såsom bokföring, fakturering, ordermottagning, bevakning av leveranser av material, telefonbevakning samt ingivande av uppgifter till olika myndigheter. För detta arbete har hon den 31 dec 1977 erhållit ett engångsbelopp om 10 000 kr från Brunnby Rör Aktiebolag. LR finner att hustru K är att anse som medhjälpande maka i företaget. Det är ej klart visat att hon har arbetat minst 400 timmar under beskattningsåret. Ersättning för utfört arbete har ej utbetalats löpande under året utan i form av ett engångsbelopp vid årets slut. LR finner därför ej skäl frångå TN:s bedömning i denna del.

I besvär hos KR yrkade makarna K bl a att hustrun skulle beskattas för av bolaget erhållen lön.

KR i Sthlm fastställde LR:s dom i aktuellt hänseende.

Makarna vidhöll sitt yrkande hos RR.

RR yttrade såvitt här är i fråga: Av handlingarna i målet framgår följande. Mannen K äger 28 och hustru K 24 av Brunnby Rör Aktiebolags 100 aktier. Makarnas två barn äger återstoden av aktierna. Bolaget, vars omsättning för räkenskapsåret den 1 juli 1976 — den 30 juni 1977 uppgick till 295 730 kr, är verksam inom VVS-branschen. Verksamheten omfattar installationer, reparationer, underhåll och avloppsrensningar. Mannen K utför ensam VVS-arbetet. Hustru K — som har kontorsutbildning och tidigare var anställd vid postverkets revisionskontor — sköter kontorsarbetet. Hon svarar därvid för bokföring, fakturering, telefonpassning, ordermottagning, bevakning av leveranser av material samt uppgiftslämnande till myndigheter. Hon ombesörjer vidare skatteinbetalning, inbetalning av arbetsgivaravgifter och redovisning av mervärdesskatt. Bolaget förfogar inte över någon särskild arbetslokal, varför hustru K:s arbete utföres i makarnas bostad. Från makarnas sida har uppgivits att hustrun utför arbete i företaget varje dag och att hennes sammanlagda arbetsinsats omfattar ca 400 timmar.

Enligt punkt 13 andra stycket av anv till 32 § KL beskattas medhjälpande make till företagsledare i fåmansföretag själv för uppbygget vederlag från företaget om hans arbetsinsats under beskattningsåret uppgår till minst 400 timmar. Som ytterligare förutsättning gäller att ersättningen är att anse som marknadsmässig. Understiger makens arbetsinsats vad sålunda föreskrivits

eller överstiger ersättningen vad som kan anses marknadsmässigt, skall företagsledaren beskattas för makens ersättning eller den del av ersättningen som överstiger den marknadsmässiga. Arbetsinsats i makarnas gemensamma bostadsutrymmen får medräknas, om med hänsyn till rörelsens art och andra omständigheter skäl därtill föreligger.

Den aktuella lagstiftningen tillkom i samband med avskaffandet av den s k faktiska sambeskattningen. Av förarbetena framgår att en utgångspunkt för lagstiftningen var att den make som utfört arbete också skall beskattas för värdet av sin arbetsinsats. Förutsättningen att medhjälpande make skall ha utfört arbete i verksamheten visst antal timmar har uppställts av hänsyn till svårigheterna att kontrollera omfattningen och värdet av arbetsinsatser av ringa omfattning.

I fråga om arbete som utförs i den egna bostaden uttalades i den reservation 2 till skatteutskottets betänkande SkU 1975/76:27 som bifölls av riksdagen (rskr 170) att arbetsinsatsens betydelse för verksamheten i företaget måste vara avgörande, när det gäller att bedöma rätten till inkomstuppdelning och att frågan var arbetet är förlagt måste komma i andra hand. I reservationen framhölls vikten av att kommande anvisningar om hur sådant arbete för företaget som är förlagt i bostaden skall vara ordnat för att grunda rätt till inkomstuppdelning inte utformas alltför stelbent (SkU 27 s 51). Även i prop 1976/77:41 som innehöll förslag om det nu föreskrivna antalet arbetstimmar betonades att vid tillämpningen av den föreslagna 400-timmarsspärren medhjälpande makes arbetsinsats skall bedömas med utgångspunkt i dess betydelse för verksamheten utan hänsyn till var arbetet är förlagt (s 35). Slutligen har RSV i anvisningar RSV Dt 1976:42, avsnitt 3.1.3, uttalat att det vanligtvis föreligger skäl att inräkna arbete i makarnas gemensamma bostadsutrymmen i medhjälpande makes arbetsinsats, om det saknas särskild arbetslokal för de arbetsuppgifter som utförs för företaget.

Av vad som förekommit i målet finner RR framgå att hustru K:s arbetsinsats i företaget varit en nödvändig förutsättning för att verksamheten skulle kunna bedrivas på ett ändamålsenligt sätt. Att arbetet utförts i bostaden utgör därför inte hinder mot att inräkna arbetet i det antal arbetstimmar som fordras för att makarna skall få fördela rörelseinkomsten mellan sig. I målet får hustru K anses ha gjort sannolikt att hon arbetat i företaget i sådan omfattning att hon enligt punkt 13 av anv till 32 § KL själv skall beskattas för det vederlag som hon uppburit från företaget. Det har i målet inte påståtts att vederlaget inte skulle vara marknadsmässigt. Makarna K:s yrkande i denna del skall därför bifallas. (Dom 4.3.1986)

Anm: Se RÅ80 1:80; RÅ83 1:69; och RÅ84 1:54. Se vidare prop 1975/76:79, s 74 f; SkU 1975/76:28, s 38 f; rskr 171; Ds Fi 1975:10, s 102 f; prop 1975/76:77, s 65 f; SkU 1975/76:27, s 42 f; rskr 170; prop 1976/77:41, s 35 f; SkU

1976/77:12, s 25; rskr 97; RSV Dt 1976:35; RSV Dt 1976:42; Grosskopf, *Handledning för beskattning av fåmansföretag och dess ägare*, 1976, s 26 f; Grosskopf, Edvardsson, *Inkomst- och förmögenhetsbeskattning, Del II*, 1984, s 143 f; *Svensk Skattetidning* 1976, s 225 f (Grosskopf) samt Eklund, Gustafson, *Nya regler för beskattning för fåmansföretag*, 1976, s 29 f.

Fråga om hänsyn vid reavinstberäkning till förbättringskostnader avdragna i rörelse som av mannen bedrivits i den av makarna sålda fastigheten. RÅ 1986 ref 16

Besvär av B angående inkomsttaxering 1980.

B köpte år 1978 tillsammans med sin hustru en villafastighet för 200 000 kr. Fastigheten användes dels som bostad för makarna, dels som lokal för en av B bedrivna rörelse. Fastigheten såldes i nov 1979 för 495 000 kr.

I sin självdeklaration 1980 redovisade B skattepliktig realisationsvinst vid försäljning av sin andel av fastigheten med 42 923 kr. Vid realisationsvinstberäkningen gjorde han avdrag för förbättringskostnader om sammanlagt 172 364 kr. Han yrkade vidare i inkomstslaget rörelse avdrag med 79 910 kr för förbättringskostnader, vilka uppgavs avse rörelsedelen av fastigheten.

TN följde deklarationen.

Hos LR yrkade TI att realisationsvinsten skulle höjas till 97 782 kr och anförde. — Vid eftergranskning har framkommit att en del av den förbättringskostnad för vilken avdrag yrkats vid realisationsvinstberäkningen inte kunnat verifieras. Avdrag bör inte medges för denna overifierade kostnad. Realisationsvinstberäkningen kan därför göras enligt följande.

Försäljningspris efter avdrag för försäljningsprovision	480 265 kr
<i>Avgår:</i>	
Förvärvskostnad 200 000 × index 1,07	214 000 kr
Lagfartskostnad 2 030 × index 1,07	2 172 kr
Förbättringskostnad 222 349 × index 1,00	222 349 kr
Fast belopp 2 × 3 000	6 000 kr
	<hr/>
Realisationsvinst	35 744 kr
Hälften härav	17 872 kr

Denna beräkning måste emellertid korrigeras med hänsyn till att B vid beräkning av nettointäkten av den rörelse han drivit på fastigheten tillgodogjort sig avdrag för 79 910 kr av den ovan angivna förbättringskostnaden på

222 349 kr. På grund härav skall realisationsvinsten för B:s del upptas till 97 782 kr (17 872 + 79 910).

LR biföll TI:s besvär.

I besvär hos KR yrkade B att realisationsvinsten skulle nedsättas till 45 124 kr och anförde bl a. Enligt hans uppfattning borde realisationsvinstberäkningen ha följande utseende:

Försäljningspris minus		
försäljningsprovision	480 265 kr	
Förvärvskostnad $200\ 000 \times 1.07$	214 000	
Lagfartskostnad $2\ 030 \times 1.07$	2 172	
Förbättringskostnader 247 754 —		
79 910 = $167\ 844 \times 1,00$	167 844	
Fast belopp $2 \times 3\ 000$	6 000	390 016 kr
		<u>90 249 kr</u>

B:s andel av vinsten $1/2$ av 90 249 45 124 kr

Av den totala kostnaden å 247 754 avser 79 910 iordningställande av rörelsens lokaler. Denna kostnad har belastat rörelsens resultat för räkenskapsåret 1979.

TI, som godtog att vissa ytterligare förbättringskostnader medräknades, tillstyrkte att realisationsvinsten nedsattes till 88 529 kr.

KR i Gbg följde i princip LR:s vinstberäkning men fann dock vinsten kunna nedsättas till 88 529 kr i enlighet med TI:s tillstyrkan.

B gick vidare till RR, som biföll besvären och yttrade: B har i rörelsen tillgodoförts avdrag med 79 910 kr avseende reparationskostnader för fastigheten. Vid beräkning av realisationsvinsten skall därför omkostnadsbeloppet minskas med detta belopp. B:s beräkning av realisationsvinsten bör även i övrigt godtagas. På grund av det anförda skall realisationsvinsten vid fastighetsförsäljningen bestämmas till 90 249 kr enligt följande (samma uppställning som den B gjort i KR-besvären).

Av beloppet (90 249 kr) skall hälften eller 45 124 kr hänföras till Bernt B. (Dom 11.2. 1986)

Anm.: Jämför RÅ82 1:15

Fråga om skatteflykt föreligger när make säljer sommarstuga till andra maken mot revers, som säljaren därefter skänker till barnen. RÅ 1986 ref 54

Besvär av B angående förhandsbesked beträffande inkomsttaxering.

I ansökan om förhandsbesked anförde makarna A och B i huvudsak följande: A och B hade tillsammans dottern C, född 1973. B hade dessutom sonen D, född 1968. A ägde en sommarstuga på arrenderad mark. Han hade köpt sommarstugan år 1980 för 65 000 kr. Makarna övervägde följande förfaran-

de. A säljer sommarstugan till B för 40 000 kr, vilket belopp makarna ansåg motsvara marknadsvärdet. Köpeskillingen erläggs genom en revers ställd till innehavaren. Reversen förfaller till betalning vid utgången av år 2000. Den löper med 15 % ränta att betalas årsvis i förskott. Efter försäljningen skänker A reversen till C och D, varvid han själv betalar gåvoskatten. Sommarstugan ingick i A:s giftorättsgods och skulle efter B:s förvärv komma att ingå i hennes giftorättsgods. B:s senaste taxerade inkomst utgjorde 64 000 kr. C och D gick i skolan och saknade arbetsinkomster. D kunde dock eventuellt tänkas börja arbeta inom kort. Troligen skulle barnen komma att erhålla viss avkastning på aktier. B avsåg att avyttra sommarstugan så snart som möjligt efter ett förvärv. Beträffande motiven för det tilltänkta förfarandet uppgavs följande. A önskade ge barnen en gåva att användas för deras utbildning och uppfostran. Att direkt skänka den tillgång som stod till A:s förfogande för ändamålet — sommarstugan — till barnen var inte lämpligt. Dels kunde nämligen ett gemensamt ägande av denna skapa problem barnen emellan, dels var det inte möjligt för barnen att utnyttja sommarstugan för deras utbildning och uppfostran. I fråga om reversen fick barnen däremot räntorna som kontanta tillgångar. Dessutom kunde kontanta medel erhållas genom belåning eller försäljning av reversen. Makarna begärde förhandsbesked i bl a följande hänseende. Har B rätt till avdrag för räntor på reversen efter det att A skänkt den till barnen? Frågan innefattade en begäran om prövning enligt lagen (1980:865) mot skatteflykt.

RSV:s nämnd för rättsärenden konstaterade i sitt förhandsbesked att de tre i lagen mot skatteflykt angivna rekvisiten var uppfyllda. Nämnden yttrade bl a.

Den rättshandling som här närmast kommer under bedömning är B:s förvärv av sommarstugan. En gåva från A till barnen av en benefik revers utställd av honom själv skulle inte medföra att A fick rätt till avdrag för räntorna på denna enligt kommunalskattelagens regler (jfr RÅ 1956 ref 11). Genom överlåtelsen av sommarstugan på B uppnås att A i stället kan ge barnen en oneröst betingad revers utställd av B, beträffande vilken hon enligt bestämmelserna i kommunalskattelagen har rätt till avdrag för räntorna. Förfarandet får med hänsyn bl a till att A och B är gifta med varandra anses medföra en skatteförmån för B. Denna får anses vara inte oväsentlig. Med hänsyn till omständigheterna kan skatteförmånen antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Genom det sagda är rekvisiten 1 och 2 uppfyllda. — En taxering på grundval av förfarandet får anses strida mot grunderna för bestämmelserna om behandlingen av periodiska understöd och därmed jämförbara periodiska utbetalningar i punkt 5 av anvisningarna till 46 § kommunalskattelagen. Härigenom är även rekvisit 3 uppfyllt. — Av det sagda följer att enligt nämndens uppfattning vid taxeringen hänsyn såvitt nu är i fråga inte skall tas till B:s förvärv av sommarstugan. Enligt 3 § lagen mot skatteflykt

gäller att om 2 § tillämpas taxeringen i första hand skall bestämmas som om rättshandlingen inte hade företagits. En konsekvens av detta får anses vara att B inte har rätt till avdrag för räntorna på reversen sedan denna skänkts till barnen.

Nämnden svarade nej på den ställda frågan.

Hos RR yrkade B att hon skulle förklaras ha rätt till avdrag för ränta på reversen oavsett vem som ägde reversen. I andra hand yrkade B att RR skulle uttala sig i frågan om hon ägde rätt till avdrag för ränta på reversen om denna såldes vidare av gåvoförvaltaren enligt särskilt angivna alternativ.

Även RR kom i sin dom till att de tre rekvisiteten för skatteflykt var uppfyllda.

RR yttrade bl a i skatteflyktsfrågan.

Genom de rättshandlingar som ingår i det här avsedda förfarandet tillskapas en avdragsrätt för B, vilken som RSV har funnit innebär en inte oväsentlig skatteförmån. Det första villkoret för att lagen mot skatteflykt skall vara tillämplig på förfarandet är därför uppfyllt. — — —

Enligt förslaget till köpeavtal skall det av sökandena uppgivna syftet med det tilltänkta förfarandet — att A skall ge barnen medel för deras utbildning och uppfostran — fullföljas endast om B medges rätt till avdrag för ränta. På grund härav och då det nämnda syftet kan uppnås t ex genom att A säljer sommarstugan till en utomstående och överlämnar köpeskillingen som gåva till barnen framstår det tilltänkta förfarandet som praktiskt taget meningslöst, bortsett från den skatteförmån som det innebär för B. Även det i 2 § punkt 2 lagen mot skatteflykt uppställda rekvisitet för att lagen skall vara tillämplig är således uppfyllt.

I likhet med RSV och på de skäl verket anfört finner RR att också det tredje rekvisitet för lagens tillämplighet är uppfyllt och att förfarandet därför är att bedöma enligt lagen mot skatteflykt.

RR ändrade följaktligen inte RSV:s förhandsbesked. (Dom 17.2.1986)

Anm: Se RÅ 1956 ref 11 samt RÅ83 1:35, RÅ84 1:46 och RÅ85 1:13. Se även SOU 1975:77, s 63, 131, 138 och 149-151; prop 1982/83:84, s 14—21, 43—45; SkU 20, s 11—13; Lindencrona, Föräldrar och barn, s 217.