



RR Regeringsrätten

RÄTTSFALL

Såsom royalty betecknat belopp, som aktiebolag i enlighet med överenskommelse vid bolagets bildande utbetalat till aktieägare i bolaget såsom ersättning för tillskjuten egendom, har ansetts icke utgöra avdragsgill omkostnad för bolaget.

Besvär av Maskinaffären C. L. Aktiebolag angående inkomsttaxering år 1944. — Enligt ett "köpe- och royaltyavtal" den 2/5 1938 sålde dödsbodelägarna efter dir. L. till ett under bildning varande aktiebolag dels varulager och andra materiella tillgångar i en av dödsbodelägarna under firma Maskinaffären C. L. driven rörelse för en köpeskilling av 150.000 kr, dels ock rätten till samtliga av firman innehavda agenturer, varumärken, konstruktioner och övriga immateriella rättigheter ävensom rätten att i bolagets firma använda beteckningen "Maskinaffären C. L.". Såsom vederlag för nämnda rättigheter skulle bolaget erlägga 150.000 kr kontant och årligen av uppkommen nettovinst — sedan alla omkostnader, löner och tantiem avdragits — 60 % såsom royalty. Royaltyn, som skulle fördelas på visst sätt mellan dödsbodelägarna, bestämdes att utgå under vederbörandes livstid, dock under minst 50 år. Om någon dödsbodelägare avlede innan minimitiden gått till ända, skulle dennes rätt till royalty övergå till hans på grund av arv, giftorätt eller testamente berätt-

tigade rättsägare, men rätten till royalty finge icke på annat sätt överlätas. Såsom förutsättning för aktiebolags bildande angavs i avtalet att ett aktiekapital av minst 300.000 kr skulle tecknas och inbetalas, varav minst 299.400 kr av dödsbodelägarna. — Efter inregistreringen åtog sig bolaget uttryckligen de i avtalet för bolagets del stadgade förpliktelserna. — MKPN medgav icke bolaget avdrag vid rörelseinkomstens beräkning för en såsom royalty betecknad, till L:s dödsbodelägare, tillika aktieägare i bolaget gjord utbetalning å 106.554 kr, motsvarande 60 % av årsvinsten. Utbetalningen betraktades såsom föräckt vinstdisposition. — Hos KR yrkade bolaget att tillerkännas avdraget. Förutsättningen för att rörelsen skulle ombildas till ett aktiebolag hade varit att dödsbodelägarna icke skulle försättas i ett sämre läge ur ekonomisk synpunkt än om de hade fortsatt att driva rörelsen som enskild firma. PN hade betraktat royaltyn som fristående från avtalet. Vid tiden för avtalet hade rörelsen inkl. dolda reserver varit värd närmare 2 milj. kr; enligt en auktoriserad revisor omkring 1,5 milj. kr. Om rörelsen sålts till utomstående hade en betydande ersättning kunnat betingas antingen såsom royalty till minst samma storlek som den nu utgående eller genom en högre köpeskilling, säkert överstigande 1,5 milj. kr. En firma-

innehavare, som omändrade sin firma till aktiebolag, vore naturligtvis icke villig att i vilken utsträckning som helst avstå sin del av vinsten i sitt företag till bolaget. Den del av vinsten, som enligt avtalet tillkomme firmainnehavaren, måste anses undantagen bolagets disposition och borde icke beskattas hos bolaget. Därest aktierna överginge till andra personer, skulle dödsbodelägarna ändå äga rätt till royaltyn. — AO påpekade att familjen L. i själva verket slutit avtalet om royaltyn med sig själv, eftersom den ägde de flesta aktierna. Varje familjemedlems andel i "royaltyn" motsvarade nästan dennes del i aktiekapitalet. Med hänsyn härtill och då royaltyn i allmänhet brukade utgå på bruttomsättningen eller på tillverkade eller sålda varukvantiteter och oavsett om nettovinst uppkomme, torde den ifrågavarande utbetalningen från bolaget böra räknas som vinstdisposition. — KR ansåg omförmälda beloppet 106.554 kr icke, såvitt visats, utgöra avdragsgill omkostnad för bolaget, och gjorde ingen ändring i MKPN:s beslut. — RR yttrade: Enär ifrågavarande såsom royalty betecknade utbetalning — även om den må hava till någon del innefattat periodiskt utgående ersättning för egendom, som av familjen L. tillskjutits vid bolagets stiftande — med hänsyn till vad i målet upplysts rörande naturen och omfattningen av nämnda egendom samt arten av bolagets verksamhet ävensom i betraktande av grunden för beräkningen av det utbetalade beloppet detsamma, såsom KR funnit, icke kan anses utgöra avdragsgill omkostnad för bolaget, finner RR ej skäl göra ändring i det beslut överklagade utslaget innehåller. (RR:s utslag den 2/3 1951.)

Fråga om avdrag för bokförda men ej utbetalda arvoden

Föreningen Håbe nr 2 u. p. a., som äger hyresfastighet, har vid inkomst-

taxering år 1946 icke erhållit ett vid beräkning av fastighetens nettouttägt med 2 140 kr. yrkat avdrag för såsom omkostnad under beskattningsåret bokfört men först efter beskattningsåret utbetalt styrelsearvode. (RR:s utslag den 29/5 1951.)

Anm.: Inkomst av annan fastighet skall redovisas enligt kontantprincipen. Jämför RÅ 1946 not. 147.

Omkostnader i rörelse

Aktiebolaget Berzelii-Terassen har vid inkomsttaxering år 1944 och eftertaxeringar för åren 1941—1943 icke erhållit avdrag för böter (för överträdelse mot vissa ordningsföreskrifter), för arvoden för deklara-tionsbiträde, för inköp m. m. av tavlor, för utlägg för exploatering av uppfinning (fuktpenna för att klistra kuponger) eller för kostnader för kapplöpningsstall (enligt bolaget en form av reklam). RR:s utslag den 29 maj 1951.)

Handelsbolag?

Besvär av TI samt Skara stads drätselkammare ang. A:s och hans söners inkomsttaxering år 1947. — Enligt ett år 1945 ingånget avtal hade A. samt hans söner Ulf, född år 1927, och Björn, född år 1928, överenskommit att från och med den 1 jan. 1946 under firma C. M. A. & Co bedriva agenturrörelse och annan affärsverksamhet med kontor i Skara. Sedan A., vilken skulle fungera som rörelsens föreståndare, i ersättning för sitt arbete erhållit en lön för år av 1.500 kr, skulle enligt avtalet vinsten delas lika mellan delägarna. I sina deklARATIONER år 1947 uppgåvo dessa som inkomst från bolaget, A. 4.393 kr samt Ulf och Björn vardera 2.893 kr. TN ansåg emellertid A. ensam skattskyldig för hela vinsten i bolaget. Hos PN yrkade A., att hans taxeringar måtte bestämmas enligt deklARATIONEN. Handelsbolaget representerade ett företag i Malmö och

försålde genom upptagande av telefonorder och under kringresande av företaget tillverkade produkter. Bolagsbildningen med sönerna hade skett i syfte att sätta dessa in i rörelsen samtidigt som de därigenom bereddes möjlighet att själva skaffa sig medel till fortsatt yrkesutbildning. Sonen Ulf hade efter våren 1946 avslutade läroverkstudier varit fadern följaktig å affärsresor samt under hösten 1946 genomgått en elektro- och maskinteknisk kurs ävensom fullgjort praktikanttjänstgöring å en bilmekanisk verkstad. Avsikten vore att sedan Ulf avslutat sin värnpliktstjänstgöring handelsbolagets verksamhet skulle utökas med försäljning av maskiner och bilar. Sonen Björn hade under skolfrierier samt i övrigt i mån av tid varit fadern behjälplig med upptagande av telefonorder samt allmänna kontorsgöromål. TI invände, att sönerna under största delen av beskattningsåret bedrivit studier samt att deras arbetsinsats i rörelsen därför icke torde ha varit av den omfattning, som motiverade att rörelseinkomsten fördelades mellan dem och fadern. PN fastställde TN:s beslut. A. fullföljde sin talan hos KR och uppgav att det vore sannolikt att rörelsen inom en nära framtid komme att utvidgas, därvid kapitalinsats komme att bli erforderlig. Delägarna kommo i sådant fall att tillskjuta lika stora andelar. De vinstmedel, som sönerna uppburit, hade insatts å sparbanksböcker för deras räkning och stode under överförmyndarens tillsyn. KR biföll A:s talan, med avseende å det ändamål, som må antagas vara avsett att huvudsakligen vinna genom sönernas delägarskap i bolaget samt vad i övrigt i målet förekommit. A:s taxeringar uppdelades i enlighet därmed mellan de tre delägarna. RR fastställde emellertid PN:s beskattningsåtgärder, enär enligt vad handlingarna i målet utvisade Ulf och Björn icke genom kapitalinsatser eller genom nämnda

arbetsprestationer tagit del i verksamheten i fråga, samt vid sådant förhållande denna verksamhet måste anses hava utövats icke i bolag mellan dem och A. utan av den senare ensam. (RR:s utslag den 21/6 1951.)

Förtäckt aktieutdelning?

Besvär av TI angående Aktiebolaget A. N:s inkomsttaxering år 1946. — Bolaget bedriver en lanthandel med en omsättning av cirka 900.000 kr. Aktierna ägas av en änka och övriga fem delägare i ett dödsbo (änkan 10 aktier och övriga delägare 30 aktier vardera). Vid extra bolagsstämma i febr. 1946 beslöt bolaget att för år 1945 gottskriva aktieägarna, som samtliga äro verksamma i bolagets tjänst, extra löneförmåner å tillhopa 75.000 kr (änkan och två delägare 10.000 kr vardera samt de övriga delägarna 15.000 kr vardera). Av delägarna hade under 1945 endast tre erhållit lön med 4.800 kr vardera. De extra löneförmånerna deklarerades av delägarna som inkomst, ehuru de icke utbetalats kontant. TN höjde bolagets inkomst med 75.000 kr såsom utgörande förtäckt utdelning. Hos PN framhöll bolaget bl. a., att alla som deltagit i affären erhållit ytterst liten lön för sitt arbete. De extra löneförmånerna utgjorde kompensation härför. Ett tilllägg av 15.000 kr för sju år utgör c:a 2.000 kr för år och 170 kr för månad och kunde därför icke anses som överbetalning. Tillägget hade icke beräknats efter aktieinnehavet. Därför kunde det icke bli tal om förtäckt utdelning. TI ansåg skälig gottgörelse böra beräknas till tillhopa 35.333 kr efter närmare angiven grund och PN nedsatte i enlighet därmed. KR ansåg emellertid att tillräcklig anledning icke förelegat att frångå bolagets självdeklaration och biföll därför bolagets besvär. RR: ej ändring. (RR:s utslag den 25/9 1951.)

Benefikt skuldebrev

Besvär av Aktiebolaget Svenska Handelsbanken såsom förvaltare av "E. W:s familjestiftelse" angående inkomsttaxering år 1947. — Genom gåvobrev den 28 november 1946 överlämnade makarna W. till sin son E. W. en av makarna W. samma dag utfärdad revers å 20.000 kr, löpande med lägst 3 procents årlig ränta, under villkor att gåvan deponerades hos bankens notariatavdelning för förvaltning enligt följande bestämmelser. Behållna avkastningen av gåvan skulle kapitaliseras intill den tidpunkt, som makarna eller den överlevande av dem framdeles bestämde. Under alla förhållanden skulle avkastningen utbetalas senast vid båda makarnas död. Å avkastning och kapital belöpande skatter skulle, så länge avkastningen kapitaliserades, betalas av makarna. Eventuella omplaceringar av kapitalet skulle beslutas och verkställas av notariatavdelningen i samråd med makarna, så länge de levde. Varken rätten till avkastningen eller rätten till kapitalet finge överlåtas, pantförskrivnas eller för gäld utmätas. Så snart båda makarna avlidit, skulle gåvotagaren äga att med full och oinskränkt äganderätt utbekomma kapitalet från notariatavdelningen. Skulle gåvotagaren avlida, innan han med full och oinskränkt äganderätt utbekommit gåvan, skulle densamma tillfalla hans bröstarvingar. Skulle ingen rättsägare finnas enligt förenämnda bestämmelser, skulle gåvan tillfalla makarna eller, om de icke önskade mottaga gåvan, den de för sådant fall genom särskild skriftlig förklaring utsett. Gåvan skulle till såväl kapital som avkastning utgöra gåvotagarens enskilda egendom i äktenskap. — I en av banken år 1947 avlämnad deklaration för "E. W:s familjestiftelse" uppgavs som förmögenhet den sålunda utfärdade reversen å 20.000 kr, därav 1/100 eller 200 kr utfördes för taxering till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. —

PN fann att någon sådan stiftelse, som kunde anses såsom särskilt skatteobjekt, icke bildats genom förenämnda gåvoförordnande, i följd varav taxering icke åsattes den uppgivna stiftelsen. — Banken yrkade hos KR att stiftelsen måtte taxeras enligt deklarationen. KR lämnade yrkandet utan bifall. RR yttrade: Enär, enligt vad handlingarna i målet utvisa, makarna W:s ifrågavarande förordnande innefattar bindande utfästelse om gåva, förty och som förordnandet med hänsyn till de däri meddelade bestämmelserna måste anses hava inneburit inrättande av sådan familjestiftelse, som avses i 18 § 1 mom. förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, finner Kungl. Maj:t skäligt att med bifall till besvären sålunda ändra KR:s utslag, att omförmälda familjestiftelse, "E. W:s familjestiftelse", för år 1947 åsättes taxering till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för ett beskattningsbart belopp av 200 kr. (RR:s utslag den 6/9 1951.)

Anm.: Frågan om de benefika skuldebrevens behandling i skatterättsligt avseende har behandlats i Svensk Skattetidning 1950 sid. 315 (Björne), samt 1951 sid. 7 (Bellinder), sid. 10 (Sandström) och sid. 290 (Rennerfelt).

Skuldebrev i samband med bodelning

Besvär av S. angående inkomsttaxering år 1946. — Vid bodelning den 18 dec. 1945, som verkställdes i anledning av att den 24 nov. samma år dömts till boskillnad mellan S. och hans hustru, utfärdade S. och överlämnade till hustrun dels en revers å 75.000 kr, löpande utan ränta och förfallande till betalning då båda makarna avlidit, dels två reverser å vardera 37.500 kr, likaledes löpande utan ränta och förfallande till betalning då båda makarna avlidit, och dels en revers å 40.000 kr, löpande utan ränta och förfallande till betalning då S. avlidit. — S. deklarerade vid förmögenhetsberäkningen som skuld kapitalvärdet av skuldförbin-

delserna, beräknat till 102.805 kr. Hustrun å sin sida uppgav som tillgång kapitalvärdet av reversen å 40.000 kr, beräknat till 23.680 kr. Övriga reverser hade hustrun bortgivit till en hennes son i ett föregående äktenskap samt dennes två omyndiga barn. — PN medgav icke S. avdrag som för skuld för kapitalvärdet av skuldförbindelserna och taxerade icke heller hustrun såsom för förmögenhet för någon tillgång på grund av skuldförbindelser. — Hos KR yrkade S. att varda taxerad enligt deklarationen. KR utlät sig sålunda: Enär enligt vad i målet föreliggande omständigheter få anses ha givit vid handen utfärdandet och överlämnandet av ovannämnda skuldförbindelser icke åsyftat att åstadkomma en verklig överflyttning av de förmåner, innehavet av en mot skuldförbindelse svarande förmögenhet kan anses medföra, finner KR jämlikt grunderna för 13 § förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt icke skäl att göra ändring i överklagade taxeringen. RR lämnade besvåren utan bifall. (RR:s utslag den 18/9 1951.)

Anm.: Obs. att någon ränta icke utfästs. Reverserna inneburo ingen som helst ekonomisk uppföring för S. under hans livstid. RR:s "utan bifall" tyder på att RR icke helt accepterade KR:s motivering. Möjligen har reservationen avsett återopandet av grunderna för nämnda författningsrum.

Nyuppsättning eller nyanskaffning?

Bevär av TI angående hemmansägaren S:s inkomsttaxering år 1949.

— S. sålde 3 hästar under beskattningsåret för 1.578 kr. I stället för att anskaffa nya hästar inköpte han en traktor för 6.665 kr. Å deklarationens jordbruksbilaga upptog han på intäktssidan beloppet 1.578 kr. Såsom utgift tillgodoförde sig S. avdrag för inköp av traktorn med 4.200 kr, motsvarande vad inköp av 3 hästar skulle ha kostat. TN följde deklarationen härutinnan. PN däremot ansåg att S. icke vore berättigad till avdrag för någon del av inköpssumman för traktorn men å andra sidan icke borde beskattas för vad han erhållit vid försäljningen av hästarna. I fråga om traktorn ansågs föreligga nyuppsättning och i fråga om hästarna realisation. PN höjde taxeringarna med skillnaden mellan beloppen 4.200 kr och 1.578 kr eller med 2.622 kr. I besvär hos KR upplyste S. att två av hästarna av veterinären utdömts för hovbrosk samt att den tredje hästen drunknat. De förlorade hästkrafterna hade ovillkorligen måst ersättas för jordbruksdriftens upprätthållande. S. ansåg sig därför för traktorköpet vara lika berättigad till avdrag som om han köpt nya hästar. KR biföll S:s talan och nedsatte taxeringarna med 2.622 kr. RR: ej ändring. (RR:s utslag den 25/9 1951.)

Anm.: Jfr RÅ 1925 not. 327 (likartat fall) samt RÅ 1942 not. 611 (RR: "enär med hänsyn till det samband hästförsäljningen haft med inköpet av traktor, för vilket vid taxeringen icke till någon del medgivits avdrag, intäkten av samma försäljning icke skäligen bör tagas till beskattning...").