

Vid överlåtelse av aktier har vederlaget delvis utgjorts av periodiska utbetalningar att utgå under 15 år. Vederlagets värde i denna del vid beräkning av skatt på omsättning av värdepapper har ansetts utgöra det efter marknadsränta kapitaliserade nuvärdet av de periodiska utbetalningarna.

Besvär av S angående värdepappersskatt.

S träffade i november 1983 avtal med AB Grundstenen 15523 varigenom detta bolag erhöll option på förvärv av samtliga aktier i Galaxie Produktions AB. Enligt avtalet skulle aktierna, om bolaget utövade optionen, överlåtas per den 31 januari 1984. Köpeskillingen angavs bestå dels av ett kontantbelopp om 1,5 milj kronor, dels av en närmare angiven periodisk betalning. I denna del förband sig bolaget att till S eller hennes rättsinnehavare under femton år utge en periodisk betalning, en s k livränta, vilken under år 1–5 skulle utgå med 100 000 kronor per år, under år 6–10 med 110 000 kronor per år och under år 11–15 med 120 000 kronor per år. Beloppet skulle betalas med 1/12 per månad och erläggas i efterskott med början den sista februari 1984.

RSV fastställde värdepappersskat-

ten till 15 750 kr (0,5 % av 3 150 000).

I besvär hos kammarrätten yrkar S i första hand att livräntan inte ingår i vederlaget, varför skatten bör fastställas till 7 500 kr i enlighet med avlämnad deklaration. För det fall livräntan anses ingå i vederlaget yrkas i andra hand att kapitalvärdet härav beräknas efter diskontot vid överlåtelsetillfället, 8,5 procent. Skatten bör då fastställas till 11 765 kr. I tredje hand yrkar S att livräntans kapitaliserade värde beräknas med hjälp av tabell I och II i lagen om statlig förmögenhetsskatt, varvid skatten bör fastställas till 12 240 kr.

Allmänna ombudet hemställer att förstahandsyrkandet inte tas upp till prövning eftersom yrkandet framställts efter den ordinarie besvärstidens utgång. I övrigt tillstyrker allmänna ombudet såtillvida bifall till besvären att livräntans kapitaliserade värde i första hand bör beräknas med tillämpning av tabell I i lagen om statlig förmögenhetsskatt, varvid värdet kan beräknas till 1 070 000 kr. I andra hand bör livräntans kapitaliserade värde beräknas med hjälp av tabell I och II i nyss nämnda lag, varvid värdet kan beräknas till 948 000 kr.

KRS fann att Ss förstahandsyrkande framställdes försent och inte kunde tas upp till prövning. KR fann därefter att

livräntan skall beräknas till sitt kapitaliserade nuvärde efter tabell I.

RR ändrade KRSs dom och anförde bl a: "Regeringsrätten finner, mot bakgrund av den överenskommelse som sålunda träffats angående överlåtelser av nämnda aktier, att den såsom livränta betecknade periodiska betalningen måste anses som livränta i den mening som avses i lagen om omsättningsskatt på värdepapper. Frågan är emellertid hur denna del av vederlaget bör värderas, med hänsyn till att beloppet blir tillgängliga först vid en betydligt senare tidpunkt än vid avslutet."

"S har i det aktuella målet yrkat att diskontering av den periodiska betalningen skall ske efter en räntefot av 8,5 procent och att värdet av förmånen skall upptas till 853 024 kronor per den 31 januari 1984. Beräkningen har inte i och för sig ifrågasatts av allmänna ombudet, som emellertid gjort gällande att kapitaliseringen bör göras med hjälp av de tabeller som finns fogade till lagen om statlig förmögenhetsskatt.

I avsaknad av bestämmelser om värderingen av i framtiden utfallande betalningar finner regeringsrätten att skäl saknas att frångå den vid inkomsttaxering numera godtagna principen om kapitalisering efter tillämplig marknadsränta. I målet saknas anledning att lägga annan räntefot än den av S angivna, 8,5 procent, till grund för beräkningen av omsättningsskatten. Värdet av den periodiska betalningen kan med denna utgångspunkt beräknas till avrundat 890 000 kronor.

Skäl för eftergift av skattetillägg föreligger inte.

Med ändring av kammarrättens dom fastställer regeringsrätten skatten till fem promille av 2 390 000 kronor,

d v s 11 950 kronor. Underlaget för skattetillägg nedsätts till 4 450 kronor." (Dom 891030, mål nr 5023-1987)

Utgift för förskottshyra för maskiner med flerårig användningstid har ej fått avdragas på en gång utan har ansetts skola periodiseras på flera år. Skattetillägg har dock eftergivits med hänsyn till omständigheterna.

Besvär av Arla ek.för. angående inkomsttaxering 1984 samt skattetillägg.

Föreningen redovisade bland rörelsens kostnader bl a förskottshyror för förpackningsmaskiner med 19 880 000 kronor. Vid taxeringsrevision framkom att samtliga de maskiner vartill hyran hänförde sig hyrts av AB Tetra Pak (Tetra) enligt hyresavtal med bl a följande bestämmelser. Avtalet gäller från undertecknande och kan av Tetra endast sägas upp vid kontraktsbrott från föreningens sida. Föreningen å sin sida kan inte säga upp avtalet före 24 månaders giltighetstid, men har därefter möjlighet att med 12 månaders uppsägningstid utan särskilda villkor bringa avtalet till upphävande. Föreningen får inte utan Tetras skriftliga medgivande överlåta sina rättigheter enligt avtalet. Vad gäller hyran föreskrivs följande. Hyrestiden börjar löpa från den dag maskinen är installerad, dock senast 60 dagar efter leverans och består till dess avtalet upphör på grund av uppsägning. Hyra utgår med vissa belopp som a) *förskottshyra*, vilken erläggs senast vid leverans eller enligt särskilt avtal, b) *kvartalshyra*, vilken erläggs i förskott viss dag varje kalenderkvartal efter det att hyrestiden börjat löpa samt c) *produktionshyra*, vilken beräknas på visst sätt efter ma-

skinens användning.

I revisionspromemoria, dagtecknad den 6 augusti 1984, anfördes att föreningen kostnadsfört förskottshyror i sin helhet när de betalats, dvs under beskattningsåret. Enligt granskningsmannen borde i stället dessa hyror periodiseras under fem år. Därutöver anfördes att föreningen i strid med ett särskilt sk ramavtal mellan föreningen och Tetra avseende maskiner till Kallhällsmejeriet kostnadsfört hela förskottshyran trots att det angivits i avtalet att halva hyran skulle krediteras. Endast hälften av denna hyra borde därför belasta innevarande räkenskapsår och resterande post periodiseras under fem år. Sammanlagt föreslogs att 14 142 500 kronor skulle återföras till beskattning av i deklarationen avdragna förskottshyror.

MKSR periodiserade förskottshyror, påförde skattetillägg och anförde bl a: "Såvitt skatterätten kunnat finna saknas vägledande anvisningar och rekommendationer för hur förskottshyror skall behandlas i fall likartade med det aktuella. Inte heller föreligger vägledande skattepraxis för hur utgifter av detta slag skall behandlas. Såsom parterna anför i argumentationen finns dock en del avgöranden för hur mottagare av ersättning av likartat slag bör redovisa inkomsterna. Enligt skatterättens mening måste dock alltid bedömning ske för det enskilda fallet. Det är därvid att märka att en övergripande princip för kostnadsföring av utgifter är att utgiften för en nyttighet i en verksamhet i princip skall följa samma periodisering som de inkomster vilka produceras med hjälp av nyttigheten, t ex en hyrd maskin. De aktuella maskinerna är avsedda att användas i verksamheten under ett flertal år och

kommer därvid att bidra till flödet av inkomster. Det blir härefter för att få en rättvisande bild av verksamhetens resultat naturligt att hänföra utgifterna till det antal år maskinerna kan förväntas bli utnyttjade i verksamheten. En omedelbar kostnadsföring av utgifter kan däremot vara riktig enligt den sk försiktighetsprincipen om det t ex råder osäkerhet om utnyttjandetiden eller om den skattskyldige redan vid kontraktets tecknande av olika skäl bedömer och kan visa att maskinerna i ekonomiskt hänseende inte kan utnyttjas under hela kontraktstiden. Med hänsyn till att föreningen enligt avtalen äger förfoga över maskinerna under minst tre år utan möjlighet att dessförinnan säga upp avtalet och att maskinerna därtill får anses vara anskaffade för att utnyttjas under en tid överstigande ett år bör en periodisering ske av förskottshyran. För denna ståndpunkt beträffande innehållet av god redovisningssed i det aktuella fallet talar också att uthyraren valt att periodisera förskottshyran. Vad föreningen anför i denna del kan inte anses styrka att förskottshyran bör kostnadsföras på en gång. Skatterätten finner således att periodisering skall ske av förskottshyran.

Beträffande det antal år utgiften bör periodiseras över finner skatterätten att föreningen inte visat att maskinerna kommer att utnyttjas kortare tid än fem år. De aktuella förskottshyror skall därför på sätt taxeringsnämnden beslutat fördelas i kostnadshänseende med lika delar över fem år."

KRS ej ändring.

RR ändrade KRSs dom endast på så sätt att skattetillägget upphävdes och anförde: "Vad angår inkomsttaxeringen gillar regeringsrätten domstolar-

nas bedömning.

I frågan huruvida skattetillägg skall påföras finner regeringsrätten, i likhet med domstolarna, att föreningen lämnat oriktig uppgift till ledning vid taxeringen. Den oriktiga uppgiften har bestått i att de grunder, efter vilka förskottshyran för maskinerna omkostnadsförts under beskattningsåret, inte framgår av deklarationsmaterialet. Någon annan avvikelse från deklARATIONEN har inte gjorts än att förskottshyran periodiserats över fem år i stället för att godtagas som omkostnad under beskattningsåret.

Inkomsten av föreningens rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Härvid skall inkomst- och utgiftsposter intäkts- respektive kostnadsföras det år till vilket de enligt god redovisningssed är hänförliga. Innebörden av god redovisningssed såvitt gäller periodisering av förskottsbetalning har varit i viss mån omtvistad, och från beskattningsmyndigheternas sida har olika uppfattningar hävdats (jämför riksskattenämndens meddelande 1955 nr 5:6).

Det anförda hade visserligen inte bort föranleda föreningen att underlåta att öppet redovisa de principer som föreningen tillämpat vid uppgörande av sitt bokslut. Mot bakgrund av det anförda får dock sådan särskild omständighet anses föreligga, att föreningens åtgärd att enligt en inom föreningen stadgad praxis omkostnadsföra förskottshyran samma år som den erlagts utan att särskilt upplysa härom framstår som en ursäktlig felaktighet. Skattetillägget bör därför efterges.

Regeringsrätten ändrar allenast på det sätt kammarrättens dom, att påförandet av skattetillägg upphävs." (Dom 891013, målnr 1770 — 1988)

Fråga om landstingsmans tillika kommunal förtroendemens rätt till avdrag för bilkostnader vid resor mellan bostaden och olika partipolitiska aktiviteter när resekostnadsersättning inte utgått.

Besvär av N angående inkomsttaxering 1983—1985.

N har under beskattningsåret haft inkomster från bl a landstingskommunala förtroendeuppdrag. Från landstinget har han även erhållit resekostnadsersättning. I sin självdeklaration har han vid beräkning av inkomst av tjänst yrkat avdrag för bilkostnader som han åsamkats på grund av körningar till olika politiska aktiviteter inom partiet varvid ersättning inte utgått med 977 kr samt avdrag för prenumerationskostnad på dagstidningen Norra Skåne med 465 kr. Taxeringsnämnden medgav inte avdragen.

LR fann att kostnaderna inte var avdragsgilla.

KRG ej ändring.

RR biföll inte besvären och anförde bl a:

"I fråga om riksdagsledamot har regeringsrätten i rättsfallen RÅ 1986 ref 130 I och II funnit att rätt till avdrag förelåg för bilresor i partipolitisk verksamhet utanför riksdagen. Regeringsrätten anförde därvid att det får anses ingå i en riksdagsledamots arbetsuppgifter att även hålla kontakt med väljarna i den egna valkretsen och att delta i det partipolitiska arbetet (I). Vidare anförde regeringsrätten att en riksdagsledamot även utanför riksdagen — i den egna valkretsen, i partiorganisationen, i olika arbetsgrupper — lägger ned ar-

bete som är att hänföra till uppdraget och att arbetsuppgifterna härvid kan vara av skiftande slag såsom deltagande i konferenser av allmänpolitisk natur och lämnande eller inhämtande av information i frågor som rör olika delar av samhällslivet (II). Regeringsrätten finner att ett i princip likartat betraktelsesätt får anläggas i fråga om resekostnader som en kommunal förtroendemans åsamkas för deltagande i partipolitisk verksamhet, låt vara att verksamheten i sådana fall är mer begränsad till

lokala politiska angelägenheter.

I förevarande mål saknas emellertid i allt väsentligt upplysningar om arten av de möten, som avses med de yrkade resekostnadsavdragen. Vid sådant förhållande kan N inte anses ha styrkt att resekostnaderna haft sådant samband med hans uppdrag inom landstinget och kommunen att de utgör avdragsgilla omkostnader för förvärvande och bibehållande av intäkterna från uppdragen." (Dom 891006, målnr 2267 – 1988 och 2274--2275 – 1988)