

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Lager i tomtrörelse?

Besvär av Ingrid N. angående inkomsttaxering 1969. - Ingrid N., som tillsammans med en broder E. drev tomtrörelse på fastigheten Björkö 1:51 i N. kommun, hade redovisat intäkter av tre tomtförsäljningar med (10 000 + 10 000 + 3 000 =) 23 000 kr, varav hälften belöpte på Ingrid N. Hon yrkade avdrag för kostnader i samband med försäljningsverksamheten med belopp motsvarande intäkterna.

PN bestämde enligt yrkande av TI nettointäkten av rörelsen till 13 984 kr. Därvid ansågs bl a att värdet av de tre sålda tomterna skulle upptas till sammanlagt 30 000 kr och att värdet av två tomter, som Ingrid N. och brodern tillträtt för egen räkning, skulle betraktas som varuuttag i rörelsen och beräknas till 10 000 kr per tomt.

KR i Sthlm lämnade Ingrid N.:s besvär häröver utan bifall. Beträffande den för 3 000 kr sålda tomten, som sålts till Lars N., en nära släkting till Ingrid N., konstaterade KR bl a att detta pris låg betydligt under det verkliga försäljningsvärdet efter ortens pris - 10 000 kr enligt ovan - varför överlåtelsen delvis haft karaktär av gåva och följaktligen skulle betraktas som ett uttag ur rörelsen vilket föranledde skattskyldighet för givaren.

RR yttrade efter en mera ingående redogörelse för vad som hänt i målet:

I en första självdeklaration 1969 uppgav hon (Ingrid N.) att hon tillsammans med E. driver tomtstyckningsrörelse på Björkö 1:51. Sedermera hävdade Ingrid N. att det primära syftet med förvärvet av nämnda fastighet var att tillgodose köparnas behov av egna fritidsanläggningar, att anledningen till att ett större markområde än nödvändigt anskaffades var att lämpliga mindre tomter ej fanns att tillgå samt att exploateringsavtalet var en konsekvens av att de kommunala myndigheterna ej tillät bebyggelse utan föregående planläggning.

Vad sålunda och i övrigt förekommit ger vid handen att Ingrid N. och E. vid förvärvet av Björkö 1:51 uppenbarligen hade för avsikt att där bedriva yrkesmässig markförsäljning. Under beskattningsåret skedda tomtförsäljningar får därför anses ha ingått i sådan tomtrörelse som avses i punkten 2 första stycket av anv. till 27 § KL. Härav följer att osålda tomter är att anse som varulager i tomtrörelsen. Det av ägarna träffande avtalet i fråga om de i lagret ingående fastigheterna 1:55 och 1:56, innebärande att samäganderättsförhållandet dem emellan upplösts beträffande dessa tomter, och ägarnas ianspråktagande av dessa för eget bruk föranleder inte att tomterna i beskattningshänseende förlorar karaktären av omsättningstillgångar i rörelsen. Vär-

det av tomterna skall därför ej upptagas som skattepliktig intäkt av rörelse för Ingrid N. och E. – Intäkten i anledning av försäljningen till Lars N. bör på de skäl KR anfört upptagas till 10 000 kr. (RR föredr. 10.2; dom 16.3.1976.)

*Anm.: Se RÅ 1972 not 800, 1970 not 1845, 1969 not 1847, 1968 not 1454, 1959 not 882 samt prop 1967: 153 s 147–148, Svensk Skattetidning 1968 s 27 (Ekman), Kommunernas tidskrift 1965 s 481 (Mutén).*

### **Fråga om dotterföretags rätt till förlustavdrag i visst fall**

Besvär av AO och M. kommun angående Sollefteåforsens AB:s inkomst-taxering 1967. – RR yttrade:

Den rörelse som Sollefteåforsens AB bedrivit i Sollefteå har under beskattningsåret visat betydande förlust. Genom att bolaget under beskattningsåret från moderbolaget Sydsvenska Kraftaktiebolaget emottagit ett koncernbidrag om 23 840 835 kr har förlusten kunnat täckas och dotterbolaget dessutom kunnat redovisa bl a en till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst, för vilken Sollefteå enligt vanliga regler skulle utgjort beskattningsort. Då ingen del av moderbolagets vinst beskattats i Sollefteå – moderbolaget har icke utövat rörelse från fast driftställe i Sollefteå – har koncernbidraget föranlett att inkomst redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats om bidrag icke lämnats. På grund härav skall enligt 57 § 3 mom KL såsom beskattningsort för skälig del av Sollefteåforsens Aktiebolags inkomst gälla de kommuner, där moderbolaget skulle utgjort skatt för inkomsten om koncernbidrag ej lämnats.

Med hänsyn till det samband som råder mellan bolagens verksamheter, bör dotterbolaget icke beskattas i moderbolagets kommuner för större belopp än som motsvarar dotterbolagets behållna inkomst, dvs efter avdrag för de förluster som uppstått under beskattningsåret. Eftersom moderbolaget icke utövat rörelse från fast driftställe i Sollefteå är emellertid ingen del av Sollefteåforsens Aktiebolags behållna inkomst att hänföra till denna kommun. Till följd härav kan yrkat förlustavdrag, som hänför sig till dotterbolagets förluster under tidigare beskattningsår i Sollefteå, oaktat det samband som råder mellan moder- och dotterbolagets verksamheter, icke till någon del utnyttjas under beskattningsåret. (RR föredr. 3.3; dom 25.3.1976.)

### **54 § kommunalskattelagen – ettårsregeln**

Besvär av TI angående J.:s inkomsttaxering 1971. – J., som var resemonter och bosatt med familj i Växjö, var anställd hos AB Svenska fläktfabriken. Han hade för företagets räkning arbetat utomlands under tiden den 30 juni 1969–den 12 jan. 1972 med avbrott i huvudsak endast för semester. J. besökte i tjänsten flera olika länder. – I sin deklaration redovisade J. bl a lön om 35 809 kr. – TN beskattade lönen men LSR fann J. inte vara skattskyldig för lönen här i riket. KR i Gbg: ej ändring; en ledamot ville beskatta.)

TI klagade hos RR som gav prövningstillstånd och yttrade:

I målet föreligger uppgifter om J.:s anställningsförhållanden under tiden den 30 juni 1969–den 12 jan. 1972. J., som var bosatt i Sverige, arbetade under denna tid, med avbrott i huvudsak endast för semester, som resemontör utomlands för ett svenskt företag och besökte därvid sex olika länder, två av dem i två omgångar. Av besöken varade två en kortare tid, det ena sex dagar och det andra sexton. I övrigt varade besöken omkring en månad eller längre, det längsta drygt åtta månader. – Såvitt gäller anställningens art och verksamhetens längd utomlands fyller J. villkoren för frikallelse från skattskyldighet enligt 54 § första stycket h) KL, den sk. ettårsregeln. Från denna regel gäller emellertid enligt punkt 3 av anv. till nämnda paragraf, jämförd med punkt 2 av anv. till 53 §, det undantaget att den som uppehåller sig utomlands under kringresande (tex handelsresande) ej kommer i åtnjutande av frikallelsen. Frågan i detta mål är om undantagsregeln är tillämplig på J.:s fall. – De nuvarande reglerna om beskattning av här bosatta personer med arbete förlagt utom landet tillkom 1966 på förslag av dubbelbeskattningssakkunniga (SOU 1962:59). De sakkunniga hade som villkor för ettårsregelns tillämpning uppställt att anställningen utomlands skulle vara minst ett år i ett och samma främmande land. Regeln borde enligt de sakkunniga inte vara tillämplig, när den skattskyldige reste omkring i olika länder och vistelsen inte i något enskilt land varade minst ett år. På grund av kritik som under remissbehandlingen riktades mot det föreslagna villkoret ansåg departementschefen (prop 1966:127), att bundenheten till ett land borde utgå. Ettårsregeln borde enligt departementschefen kunna få tillämpas, så snart verksamheten på grund av anställning med den föreslagna varaktigheten varit förlagd utanför Sverige, ”dock inte under kringresande såsom tex handelsresande, marknadsundersökare och liknande verksamhetsformer”. Riksdagen gjorde inget särskilt uttalande i frågan. – Såvitt framgår av handlingarna har J. inte i annat land beskattats för den inkomst varom är fråga i målet. TI anför bla detta förhållande som skäl för att inte tillämpa ettårsregeln. Det är visserligen riktigt att ettårsregeln utformats med beaktande av om inkomsten kan beskattas utomlands. Som ett skäl för godtagande av ettårsregeln anförde sålunda departementschefen att enligt internationell sedvänja vistelselandet anses ha rätt att beskatta inkomst av anställning inom sitt land, när anställningen är av så lång varaktighet som mer än ett år, och att i dubbelbeskattningsavtalen sådan beskattningsrätt brukar inträda redan vid ett halvt års eller ännu kortare vistelse. Ettårsregeln har emellertid inte gjorts uttryckligen avhängig av att beskattning sker utomlands. Den uppmjukning av de sakkunnigas förslag som skedde i och med att kravet på bundenhet till anställning i ett och samma land övergavs får anses innebära, att lagstiftaren godtagit att i vissa fall beskattning inte sker vare sig här i landet eller utomlands. – Ett huvudsyfte med införandet av ettårsregeln var att förenkla det praktiska taxeringsarbetet och att ge den enskilde möjligheter att klart bedöma sin skattesituation, när han står i begrepp att tillträda anställning utomlands. Vidare ville man genom klara och liberala beskattningsregler underlätta bla näringslivets rekrytering av svensk personal vid dotterföretag i utlandet. Nu anförda omständigheter talar för en restriktiv tillämpning av punkt 3 av anv. till 54 §, något som för övrigt följer redan av bestämmelsens karaktär av undantagsregel. – Med hänsyn till det anförda bör J.:s utlandsvistelse inte anses som sådant kringresande som utesluter tillämpning av ettårsregeln. Såsom LSR och KR funnit är J. därför frikallad från skattskyldighet här för inkomsten av anställningen utomlands. – RR lämnar följaktligen besvären utan bifall. (RR föredr. 10.2; dom 10.3.1976.)

En ledamot av RR (Hjern) anförde till utveckling av sin mening: Den allt över-skuggande frågan i målet är, huruvida en yrkesutövare av det slag det här gäller – en resemontör – går fri från skatt här i landet, därför att han under mera än ett år

arbetat utomlands i detta yrke inte bara i ett främmande land utan i flera olika länder utan andra avbrott än för tillfälliga besök i Sverige. – Den bestämmelse som gäller – 54 § h) KL – ger visserligen inte i och för sig rum för någon större tvekan men rättsläget fördunklas av vad som kommer fram vid ett studium av förarbetena till bestämmelsen. Det är sålunda alldeles tydligt, att enligt det sakkunnigförslag, på vilket bestämmelsen bygger, såsom förutsättning för skattefrihet uppställts att tjänstgöringen utomlands skulle äga rum i ett och samma land. Efter påpekanden under remissbehandlingen gjordes från departementschefens sida vissa uttalanden som måste uppfattas som en väsentlig uppmjukning av detta krav men dessa uttalanden innehåller likväl formuleringar som ter sig motsägelsefulla. Samtidigt som det medges att anställningen utomlands kan vara förlagd till flera olika länder sägs att förmånen av skattefrihet inte skall gälla för handelsresande, marknadsundersökare och andra liknande verksamhetsformer. Det förefaller knappast hållbart att jämställa resemonter med handelsresande men en jämförelse med marknadsundersökare framstår genast som mera meningsfull, att inte tala om "liknande verksamhetsformer". Den gjorda exemplifieringen är otvivelaktigt ägnad att skapa problem beträffande den rörliga arbetskraften vad gäller tillämpningen av den nu aktuella bestämmelsen. – Saken kompliceras ytterligare av att en bakomliggande tanke till bestämmelsen är att den anställde skall träffas av skatt antingen i hemlandet eller i det land, där han arbetar. Man menar, att om han varit anställd i sistnämnda land mer än ett år, det är detta land som skall få åtnjuta skatten. Vad gäller den rörliga arbetskraften är utsikten stor – såsom just i förevarande mål – att den anställde undgår skatt över huvud taget. En sådan konsekvens kan knappast anses vara ur allmän synpunkt tillfredsställande. – Vissa betänkligheter kan alltså knytas till tolkningen av bestämmelsen. Enligt min mening finns skäl för en tolkning som inte leder till skattefrihet här i Sverige i det nu aktuella fallet. Tveksamheten gör att jag inte vill överge den ståndpunkt KR intagit i målet.

*Anm.: Se RÅ 1973 ref 23 och RSV Dt 1972 nr 2: 10.*

Tycker Ni att

# POLITIKERNA SKALL HUSHÅLLA BÄTTRE MED SKATTEBETALAR- NAS PENGAR?

*Skattebetalarnas Förening arbetar för god hushållning med allmänna medel. Att ingripa mot slöseri, maktmissbruk och byråkrati i stat och kommun och att ständigt bevaka och påverka de makthavande är därför en viktig del av Skattebetalarnas Förenings verksamhet.*

**Bli medlem**

Ni får tidskriften *Sunt Förnuft* 10 ggr per år

Ni blir tillförsäkrad föreningens skatteprocessgaranti, som ger Er rättsskydd på skatteområdet

Ja, jag anmäler mig som medlem i skattebetalarnas förening. Arsavgiften 30 kr får uttas genom postförskott.

Namn .....

Adress .....

Postadress .....

Insändes till

**SKATTEBETALARNAS FÖRENING  
BOX 7087, 103 82 STOCKHOLM**