

Målnummer: 73-93 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 1994-12-15

Rubrik: En s.k. odlingspremie som en jordbrukare erhållit efter ansökan hos ett privaträttsligt subjekt (Davidsonska fonden) med ändamål att understödja jordbruksförbättringar har inte ansetts utgöra skattepliktig intäkt. Inkomsttaxering 1983 och 1985.

Lagrum:

- 19 § anvisningarna punkt 2 kommunalskattelagen (1928:370)
- 21 § kommunalskattelagen (1928:370)

Rättsfall:

REFERAT

W.P. erhöll under 1982 och 1984 en s.k. odlingspremie från Davidsonska fonden om 1 200 kr respektive 1 000 kr. Taxeringsnämnden avvek från W.P:s självdeklarationer vid 1983 och 1985 års taxeringar genom att ta upp respektive belopp till beskattning som intäkt av jordbruksfastighet.

I besvär yrkade W.P. att bli taxerad enligt självdeklarationerna.

Han yrkade vidare att muntlig förhandling skulle hållas.

Länsrätten i Jönköpings län (1988-02-24, ordförande Persson) yttrade beträffande 1983 års taxering:

Med hänsyn till arten av den i målet aktuella frågan finner länsrätten muntlig förhandling obehövlig.

Ifrågavarande bidrag torde inte vara avdragsgillt för Davidsonska fonden. Med hänsyn härtill kan odlingspremien inte anses skattepliktig hos W.P. - Länsrätten avslår yrkandet om muntlig förhandling. - Länsrätten bifaller besvären och nedsätter taxeringarna till belopp som anges i bilaga 1 (här utesluten).

Beträffande 1985 års taxering biföll länsrätten i dom samma dag W.P:s yrkande i sak och hänvisade därvid till den bedömning som gjorts beträffande 1983 års taxering. Taxeringarna nedsattes till belopp som angavs i bilaga till domen.

I besvär hos kammarrätten yrkade skattemyndigheten att de bidrag W.P. uppburit från Davidsonska fonden skulle utgöra skattepliktig intäkt i förvärvskällan jordbruksfastighet hos honom.

Kammarrätten i Jönköping (1992-11-02, Francke, Gårdmark, Stelzer, referent) yttrade i en gemensam dom beträffande taxeringarna 1983 och 1985: Enligt föreskrifterna för den "Davidsonska Donationen för jordbrukets främjande i Västbo härad" skall räntemedlen användas till "understödjande av jordbruksförbättringar, såsom betesförbättringar, odling och stenrödning eller dylikt samt utdikning av försumpade marker." Medlen skall utdelas bland de jordbrukare som gjort sig förtjänta därav. - Stipendium och liknande bidrag, som inte utbetalas periodiskt (under mer än två år i följd) utan som engångsbelopp, är enligt praxis skattefria hos mottagaren under förutsättning att de inte utgör ersättning för arbete för utgivarens räkning eller utgår för verksamhet som på annat sätt är till särskild nytta för utgivaren. Den omständigheten att utgivaren har rätt att göra avdrag för ett utbetalat stipendium eller liknande bidrag som omkostnad i näringsverksamhet hindrar

inte att ett stipendium är skattefritt hos mottagaren (jfr RÅ 1964 Fi 351). - Mot bakgrund härav och då ifrågavarande bidrag inte utgör intäkt av annat slag av jordbruksfastighet enligt 21 § kommunalskattelagen (1928:370); KL, jämförd med anvisningarna punkt 6 och 8, är den aktuella odlingspremien skattefri för W.P. - Kammarrätten lämnar skattemyndighetens talan utan bifall.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade Riksskatteverket att Regeringsrätten skulle undanröja länsrättens och kammarrättens domar och fastställa de av taxeringsnämnden beslutade taxeringarna till statlig och kommunal inkomstskatt. Till stöd för sin talan anförde verket i huvudsak följande. Bidrag från fonden utgick för sådana kostnader som hos mottagaren var avdragsgilla antingen direkt såsom vad gällde kostnader för underhåll etc. eller indirekt såsom vad gällde värdeminskingsavdrag - t.ex. kostnader för markanläggningar. Bidraget var därför närmast att hänföra till skattepliktigt bidrag liknande statsbidrag såvitt avsåg 1983 års taxering och till ett skattepliktigt näringsbidrag enligt 19 § KL, såvitt avsåg 1985 års taxering. Frågan om skattskyldighet för "näringsbidrag" från stiftelser hade kommenterats i prop. 1982/83:94 s. 47 f. Propositionen hade föranlett vissa ändringar i bl.a. 19 § KL med verkan från och med 1985 års taxering. Beskattningsreglerna för bidrag från stiftelser hade dock inte särskilt berörts vid ändringen av 19 § KL. Beskattningsreglerna borde därför anses vara desamma såväl före som efter lagändringen inför 1985 års taxering. De bidrag om 1 200 kr respektive 1 000 kr som nu utgått till W.P. hade utgjort ett bidrag för hans jordbruksverksamhet. Bidragen hade erhållits för sådana kostnader som W.P. direkt eller indirekt hade kunnat göra avdrag för vid 1983 resp. 1985 års taxering. Bidragen borde i enlighet med reglerna i 19 § KL därför förklaras utgöra skattepliktig ersättning. Skattepliktig nettointäkt av jordbruksfastighet skulle bestämmas till 34 778 kr vid 1983 års taxering och till 55 009 kr vid 1985 års taxering.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1994-12-15, Dahlman, Berglöf, Lavin) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. W.P. bedriver jordbruk. Under åren 1982 och 1984 erhöll han från Davidsonska fonden en s.k. odlingspremie om 1 200 kr respektive 1 000 kr. Enligt i målen föreliggande uppgifter från vederbörande kommun har bidraget båda åren utgått för anläggande av betesvall.

Davidsonska fonden har tillkommit efter testamente av J. P. Davidsson. Bidrag ur fonden utges efter de riktlinjer som testator uppställt och som ger uttryck för dennes ideellt betingade intresse för jordbrukets främjande i Västbo härad. Enligt fondens föreskrifter skall räntemedlen användas till understödande av jordbruksförbättringar ("såsom betesförbättringar, odling och stenröjning eller dylikt samt utdikning av försumpade marker") och utdelas bland de jordbrukare som gjort sig förtjänta därav, varvid de ekonomiskt svagare bör äga företräde. Föreskrifterna ger främst uttryck för den tanken att fondens medel skall användas för att ge stöd och uppmuntran åt de jordbrukare som gjort eller gör insatser i fråga om jordbruksförbättringar. Syftet synes sålunda inte i första hand vara att bidragen skall täcka sådana kostnader som uppkommit eller kan uppkomma beträffande en viss konkret förbättringsåtgärd. En annan sak är att kvitton eller andra handlingar som styrker vidtagna förbättringsåtgärder kan komma att vid bidragsfördelningen beaktas av fondens företrädare.

Målen gäller huruvida beloppen 1 200 kr och 1 000 kr är skattepliktiga eller ej. Följande lagbestämmelser och motivuttalanden är härvid av särskilt intresse.

Till intäkt av jordbruksfastighet hänföres allt vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom jordbruksfastighet, kommit ägaren eller brukaren till godo såsom intäkt av jordbruk med binärningar m.m. (21 § KL). Statligt stöd som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten betecknas i KL som näringsbidrag. Uttryckliga regler om beskattning av näringsbidrag infördes i punkt 2 av anvisningarna till 19 § KL från och med 1985 års taxering. Dessa bestämmelser innebar i stora delar en kodifiering av då gällande praxis. Som

näringsbidrag anses även stöd som nu sagts som lämnats av bl.a. kommuner och sådana begränsat skattskyldiga institutioner m.m. som numera anges i 7 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Ett näringsbidrag är skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som är avdragsgill antingen direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskingsavdrag. I motiven till lagrummet enligt lydelsen vid 1985 års taxering uttalade departementschefen att det i undantagsfall kunde inträffa att stöd till näringsidkare lämnades även av andra rättssubjekt. Frågan om den skattemässiga behandlingen av sådana stöd borde enligt departementschefen överlämnas till rättspraxis (prop. 1982/83:94 s. 48).

Regeringsrätten gör följande bedömning.

De ersättningar som W.P. uppburit från Davidsonska fonden har utgått till honom i hans egenskap av jordbrukare till understödjande av jordbruksförbättringar. Den Davidsonska fonden ingår inte bland de rättssubjekt som uppräknas som bidragslämnare i bestämmelserna om näringsbidrag. Utbetalningar från fonden utgör därmed inte näringsbidrag enligt dessa bestämmelser.

Det föreligger inte något anställningsförhållande eller uppdragsförhållande mellan W.P. och Davidsonska fonden. Fonden är inte heller ägare till eller innehavare av annan särskild rätt till den av W.P. brukade fastigheten. Bidragen från fonden har utgått rent benefikt. Fonden som är ett privaträttsligt subjekt har ansetts oinskränkt skattskyldig. Med hänsyn till dessa omständigheter och bidragens syfte enligt föreskrifterna för fonden kan bidragen - oaktat att de utgått till näringsidkare - i beskattningshänseende inte heller jämföras med näringsbidrag.

Med hänsyn till det ovan anförda och då de ersättningar som W.P. uppburit från Davidsonska fonden utgått som engångsbelopp och inte utgör ersättning för arbete för fondens räkning eller utgår för verksamhet som på annat sätt är till särskild nytta för utgivaren, är bidragen inte skattepliktiga hos W.P. Riksskatteverkets besvär skall därför avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår Riksskatteverkets besvär.

Regeringsråden Björne och Werner hade skiljaktig mening och anförde: W.P. bedriver jordbruk. Under åren 1982 och 1984 erhöll han från Davidsonska fonden en s.k. odlingspremie om 1 200 kr respektive 1 000 kr. Enligt kontrolluppgifter, som lokala skattemyndigheten i Reftete fögderi inhämtat hos Gislaveds kommun, har bidraget båda åren utgått för anläggande av betesvall. - I fråga om Davidsonska fonden är följande utrett. Fonden tillkom efter testamente av J. P. D. Enligt föreskrifter i testamentet skall avkastningen av fondens kapital användas till understödjande av jordbruksförbättringar, såsom betesförbättringar, odling och stenröjning eller dylikt samt utdikning av försumpade marker. Fondens avkastningsmedel fördelas till de jordbrukare som därav gjort sig förtjänta, varvid de ekonomiskt svagare bör äga företräde. Medel från fonden utgår efter ansökan där sökanden anger arten av vidtagna åtgärder och specificerar kostnaderna. Fonden är oinskränkt skattskyldig. Fonden har medgetts avdrag för utgivna belopp. - I målet skall bedömas huruvida beloppen 1 200 kr och 1 000 kr är skattepliktiga eller ej. Följande lagbestämmelser och motivuttalanden är härvid av särskilt intresse. - Till intäkt av jordbruksfastighet hänföres allt vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom jordbruksfastighet, kommit ägaren eller brukaren till godo såsom intäkt av jordbruk med binärningar m.m. (21 § KL). Med näringsbidrag avses statligt stöd utan återbetalningsskyldighet som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Som näringsbidrag anses även stöd som nu sagts som lämnats av bl.a. kommuner och sådana begränsat skattskyldiga institutioner m.m. som numera anges i 7 § 4 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Ett näringsbidrag är inte skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskingsavdrag (punkt 2 första-tredje styckena av anvisningarna till 19

§ KL i dess lydelse vid 1985 års taxering; anvisningarna i dess lydelse vid 1983 års taxering hade i huvudsak samma innebörd såvitt nu är i fråga). I motiven till lagrummet enligt lydelsen vid 1985 års taxering uttalade departementschefen att det i undantagsfall kunde inträffa att stöd till näringsidkare lämnades även av andra rättssubjekt. Frågan om den skattemässiga behandlingen av sådana stöd borde enligt departementschefen överlämnas till rättspraxis (prop. 1982/83:94 s. 48). - Vi gör följande bedömning. - I fråga om skatteplikten för näringsbidrag som betalats av statliga organ eller vissa särskilt angivna rättssubjekt finns uttryckliga lagbestämmelser. Huvudregeln är att skatteplikt föreligger om bidraget avsett kostnader som i princip är avdragsgilla medan bidrag som avser ej avdragsgilla kostnader är skattefria. Beträffande näringsbidrag som utgivits av andra än statliga m.fl. institutioner saknas uttrycklig lagreglering. Frågan om hur sådant stöd skall behandlas skattemässigt har överlämnats till rättspraxis. - Vad gäller de i målet aktuella bidragen är syftet med fondens utbetalningar av intresse. Detta syfte får anses vara att understödja jordbruksnäringen inom visst område genom att lämna bidrag till kostnader för förbättringsåtgärder av olika slag. Bidragen lämnas efter en av jordbrukaren lämnad ansökan med kostnadsspecifikation. Fonden har medgivits avdrag för utgivna belopp. - Beträffande de av W.P. vidtagna förbättringsåtgärderna saknas närmare upplysningar utöver att fråga varit om anläggande av betesvall. Det får emellertid antagas att åtgärderna varit av sådan natur att kostnaderna i princip varit avdragsgilla och sålunda belastat verksamhetens resultat. - Av det nu anförda får anses framgå att bidragen utgått för W.P:s näringsverksamhet och att de avsett kostnader som i princip är avdragsgilla. Fråga är inte om sådant stipendium som är skattefritt enligt 19 § KL. Vid angivna förhållande bör bidragen anses som skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet enligt 21 § nämnda lag (jfr RÅ 1968 not. Fi 2237). Den omständigheten att en del av kostnaden för förbättringsåtgärder kan ha avsett värdet av W.P:s egen arbetsinsats föranleder inte annat ställningstagande. - Vid denna bedömning skall Riksskatteverkets talan bifallas. - Med ändring av länsrättens och kammarrättens domar fastställer vi taxeringsnämndens beskattningsåtgärder vid 1983 och 1985 års taxeringar.

Föredraget 1994-11-02, föredragande Falkenborn, målnummer 73--74-1993

Sökord: Skatteplikt; Inkomst av jordbruksfastighet

Litteratur: prop. 1982/83:94, s. 46-48.
