

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Med avhändelse jämställd upplåtelse av markområde

Besvär av TI angående hemmansägaren J:s inkomsttaxering år 1963. – J hade genom en handling som betecknats såsom servitutsavtal för en köpeskilling av 60 000 kr till ett bolag upplåtit nyttjanderätten för all framtid av ett markområde om 1,0575 hektar av sin jordbruksfastighet K 1:3. Enligt avtalet skulle servitutet gälla till förmån för en bolagets fastighet och utgöra besvär för fastigheten K 1:3. Vidare tillerkändes bolaget rätt att inköpa området för 100 kr om myndigheterna skulle ge tillstånd till avstyckning. Ägaren av bolagsfastigheten meddelades inteckning för ”servitut innefattande nyttjanderätt” till området ”för grustäkt”. – TN inkomstbeskattade inte J för det belopp om 35 000 kr av köpeskillingen han uppburit under beskattningsåret. – Hos PN hävdade TI att det inte var fråga om servitutsupplåtelse utan om nyttjanderättsupplåtelse enligt 1907 års lag, vilken inte kunde avse o begränsad tid, varför beloppet 35 000 kr enligt TI borde beskattas. – PN lämnade yrkandet utan bifall. – Likaså gjorde KR, som ansåg att upplåtelsen var att jämställa med avhändelse av området. Vid sådant förhållande kunde ersättningen för upplåtelsen icke anses utgöra för J skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet. – RR: ej ändring. (RR:s utslag den 10/11 1970).

### Silolanläggning som ersatt två utrangerade gropsilor

Besvär av lantbrukaren J angående inkomsttaxering år 1965. – J yrkade avdrag med 2 007 kr för en 6 meter hög silo av trä med 3,5 meters diameter som placerats i en logbyggnad utan förankring i denna. Samtidigt hade två gropsilor av cement med överdel av plåt med en diameter av 2,5 meter och en höjd av 4 meter utrangerats. – TN, PN och KR vägrade avdrag.

RR lämnade J:s besvär häröver utan bifall och yttrade: RR finner den nya siloanläggningen vara att anse såsom särskild byggnad. Avdrag kan därför icke medges för kostnaden för dess uppförande, oavsett att den ersatt två utrangerade siloanläggningar. (RR:s utslag den 1/10 1970; en ledamot ansåg att uppförandet av den nya silon var hänförligt till underhåll av logbyggnaden och att kostnaden således var avdragsgill.)

### Byggnadsföretags utköp av fastigheter från helägt fastighetsaktiebolag

Besvär av Aktiebolaget A angående förhandsbesked. – Bolaget, som bedrev byggnadsrörelse, hade 1964 köpt samtliga aktier i bolaget B, som då endast förvaltat rivningsfastigheter. Bolaget A hade under 1967 förvärvat vissa fastigheter som gränsade till en av bolaget B:s fastigheter. De av bolaget A förvärvade fastigheterna över-

fördes dock till bolaget B som i samband därmed fick namnet C. Emellertid fann bolaget A senare att det för den framtida exploateringen av markområdet var olämpligt att ha fastigheterna i ett fastighetsförvaltande dotterbolag. Man övervägde därför att förvärva fastigheterna för en köpeskilling som motsvarade bokförda värdet i dotterbolagets balansräkning den 30/9 1968. Detta värde motsvarade dotterbolagets anskaffningsvärde efter avdrag för erhållen brandskadeersättning och översteg taxeringsvärdet men understeg marknadsvärdet.

RR yttrade: Moderbolaget bedriver byggnadsrörelse. Dotterbolaget har icke drivit annan rörelse än förvaltning av fastigheter. Oaktat moderbolagets huvudkontor är beläget i byggnad på en av dessa fastigheter finner RR med hänsyn till arten av moderbolagets rörelse och beskaffenheten av dotterbolagets fastighetsinnehav som helhet betraktat, att aktierna i dotterbolaget utgör omsättningstillgång för moderbolaget. På grund härav bör moderbolaget vid utköp av dotterbolagets fastigheter beskattas för belopp motsvarande skillnaden mellan fastigheternas marknadsvärde och köpeskillingen. Å andra sidan är moderbolaget vid sådant förhållande berättigat att vid taxeringen åtnjuta avdrag för den nedskrivning av värdet å aktierna i dotterbolaget som föranledes av dotterbolagets ändrade ställning efter försäljningen av fastigheterna. (RR:s utslag den 6/10 1970.)

#### **Utrednings- och advokatkostnader i samband med företags aktieförvärv**

Bestyr av Aktiebolaget SKF angående inkomsttaxering år 1966.

RR yttrade: Bolaget har under åren 1963–1965 haft kostnader med 39 805 kr, 447 877 kr respektive 503 447 kr eller med sammanlagt 991 129 kr för utredningar, expertarvoden m m rörande sin verksamhet inom den Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEC). I anslutning härtill har bolaget förvärvat en aktiepost i det italienska bolaget RIV Officine di Villar Perosa S p A. Kostnaderna för allmän planering av bolagets verksamhet och undersökning av olika marknader för försäljning av bolagets produkter måste anses utgöra driftkostnad för bolaget, medan de kostnader som sammanhänger direkt med aktieförvärvet – däri inberäknat kostnader för samarbetsavtal eller liknande överenskommelser vilka utgör ett led i aktieförvärvet – icke är sådana kostnader som får avdragas vid beräkning av bolagets inkomst av rörelse. Förebragt utredning får anses ge vid handen, att i beloppet 991 129 kr ingår – förutom kostnader för allmän planering och marknadsundersökning – även utgifter som, oaktat de icke utgör köpeskilling för aktierna, likväl måste anses direkt sammanhänga med förvärvet av aktierna. Ehuru handlingarna i målet icke ger stöd för en exakt uppdelning i detta hänseende av beloppet 991 129 kr, kan dock hållas för sannolikt att sådana planeringskostnader som är avdragsgilla för bolaget ingår däri med åtminstone 500 000 kr och att därav belöper på år 1963 39 805 kr, på år 1964 150 000 kr och på år 1965 återstoden eller 310 195 kr. Sistnämnda belopp – eller 260 195 kr utöver av KR medgivet avdrag i sådant hänseende – skall alltså avdragas som driftkostnad vid beräkning av bolagets inkomst av rörelse vid 1966 års taxering. (RR:s utslag den 3/11 1970.)

*Anm: Bolaget hade till stöd för avdragsyrkandet uppgivit bl a att bolaget redan tidigare försålt RIV-produkter genom särskilda bolag. Enligt bolaget var aktieförvärvet ett led i bolagets strävan att bibehålla och ytterligare befästa sin sedan många år ledande ställning på världsmarknaden och att åstadkomma rationalisering på tillverknings- och försäljningsområdena.*

### **Nedskrivning av fordringar samt indrivningskostnader i postorderrörelse**

Besvär av TI angående förhandsbesked på ansökan av Aktiebolaget X. – Bolagets varusortiment utgjordes till övervägande del av textil- och konfektionsvaror. Från att tidigare ha sålt mot kontant betalning mot postförskott hade bolaget övergått till en form av kreditförsäljning, som var ny för Sverige. Försäljningen skedde direkt till konsumenter. Kredittidens längd var i allmänhet 10 månader, varvid betalning skulle erläggas månatligen med lika stora belopp. Innan en ny kund fick kredit gjordes en summarisk kreditbedömning. Kunden lämnade ingen säkerhet och försäljningen skedde ej i enlighet med avbetalningskontrakt. Äganderätten övergick i och med leveransen och därför kunde den bedrivna verksamheten inte jämföras med avbetalningshandeln. – – – Inom den vanliga avbetalningshandeln brukade avdrag medges för generell nedskrivning av fordringar. Enligt bolagets mening var dess kreditgivning mer riskbetonad än den vanliga avbetalningshandelns. Bolaget sålde ej varor med äganderättsförbehåll utan äganderätten övergick till kunden vid leveransen. Någon praktisk möjlighet att återta varorna förelåg inte. Med hänsyn till storleken av de definitiva kundförlusterna och till kostnaderna för indrivning av fordringarna avsåg bolaget att i kommande bokslut generellt skriva ned fordringarna med 15 % av fordringsbeloppet. – RN förklarade att bolaget vid inkomsttaxeringen ägde rätt till avdrag för nedskrivning av sina på grund av kreditförsäljning utestående fordringar med 15 % av det belopp, vartill fordringarna sammanlagt uppgick vid beskattningsårets utgång.

Hos RR yrkade TI att avdraget utan hänsynstagande till indrivningskostnader skulle bestämmas enbart med beaktande av befarade förluster och att avdraget skulle beräknas till endast 10 % av kundfordringarnas sammanlagda belopp.

RR yttrade: RR finner lika med RN att bolaget äger åtnjuta avdrag för beräknade förluster å utestående kundfordringar med viss andel av fordringarnas sammanlagda belopp. Bolaget får vidare anses berättigat till avdrag, beräknat på samma sätt, för påräkneliga omkostnader för indrivning av sådana utestående fordringar vilka är att bedöma som osäkra, varvid bör beaktas att ett eller flera krav från bolagets sida icke utan vidare hänför en fordran till nämnda kategori. Vad i målet blivit upplyst om storleken av lidna förluster på kundfordringar och om bolagets inkasseringkostnader utgör icke tillräcklig anledning för att bestämma den procent-sats, efter vilken avdrag i de ifrågavarande hänseendena sammanlagt må beräknas, högre än till 10. På grund härav ändrar RR på det sätt överklagade förhandsbeskedet, att det avdrag bolaget äger åtnjuta bestämmas till 10 % av det i beskedet angivna fordringsbeloppet. (RR :s utslag den 10/11 1970.)

### **Nedsatt skatteförmåga**

Besvär av L angående inkomsttaxering år 1966. – L upplär i anledning av trafikolycka skattepliktig livränta med 21 166 kr. Beloppet, som avsåg tiden 1960–1964, utbetalades vid ett och samma tillfälle under 1965. L uppgav kostnader för läkarvård, medicin m m i anledning av skadan för tiden 1960–1965 till 2 510 kr, vilket belopp ej blivit ersatt av sjukkassan. L yrkade avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga med 2 510 kr. Hon uppgav behållen förmögenhet till 8 000 kr. – TN vägrade L avdrag. – Hos PN vidhöll L sitt yrkande och uppgav att hon på grund av skadan inte kunnat arbeta utan att hon under de senaste fem åren försörjts av föräldrarna. TI framhöll att det av handlingarna inte framgick hur stor del av beloppet 2 510 kr som belöpte på beskattningsåret 1965. Han tillstyrkte emellertid 1 000 kr såsom ett skäligt belopp. PN beslöt i enlighet med TI:s yrkande. KR: ej ändring. – RR medgav avdrag med 2 500 kr. (RR:s utslag den 26/11 1970.)

*Anm: PN tillämpade KF angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.*

### **Investmentbolag?**

Besvär av TI angående Aktiebolaget M:s inkomsttaxering år 1964. – Bolaget, vars aktiekapital uppgick till 4 milj kr, skulle enligt bolagsordningen äga och förvalta fast egendom samt aktier och andelar i andra företag. Aktierna i bolaget ägdes av 577 anställda i en större koncern. – Bolaget ansågs icke utgöra investmentföretag enligt den s k Annell-lagen. Med hänsyn till den nära anknytning i flera hänseenden som bolaget hade till visst företag kunde det icke anses vara en väsentlig uppgift för bolaget att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktieägare riskfördelning. (RR:s utslag den 21/10 1970.)

*Anm: Ett s k investmentbolag är frikallat från skattskyldighet för mottagen utdelning om 80 % av denna vidareutdelas till investmentbolagets aktieägare. Detta i motsats till ett vanligt förvaltningsbolag som måste vidareutdela all mottagen utdelning för att denna skall vara undantagen från beskattning. Se numera 54 § KL.*

### **Kapitalplaceringsaktier?**

Besvär av Rederiaktiebolaget Svenska Lloyd angående inkomsttaxering år 1964. – Av totalt 5 200 aktier i Park Avenue Hotel AB i Göteborg ägde rederibolaget 450 st. Rederibolaget yrkade att det inte skulle beskattas för utdelningen på hotellaktierna. Med hänsyn till rederiets passageraretrafik hade rederiet intresse av att det fanns tillgång till hotellrum med god standard. För att täcka bristen på sådana hotellrum hade rederibolaget 1947 tillsammans med Göteborgs stad, SJ samt andra rederier och större industriföretag i Göteborgstrakten till ett antal av 20 st, bildat hotellbolaget. – TN, MKPN och KR ansåg att rederibolaget skulle skatta för utdelning på hotellaktierna.

RR yttrade: Bolaget får anses ha gjort sannolikt att dess förvärv av aktierna i

hotellbolaget betingats av bolagets rörelse. Aktierna kan därför icke anses förvärvade i kapitalplaceringssyfte. Bolaget är alltså frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktierna. (RR:s utslag den 3/11 1970.)

### **Verkan av ändrat bokslut som av ny boutredningsman åberopats i stället för äldre bokslut som följts av tidigare boutredningsman – eo-besvär rätt?**

Besvär av TI angående dödsboets efter N inkomsttaxering år 1963. Sedan N avlidit under 1962 hade X av domstol den 8/4 1963 förordnats till boutredningsman i boet. Den 29/3 1963 hade X avlämnat en av honom för dödsboets taxering år 1963 upprättad och undertecknad deklaration. Efter besvär förordnades i stället Y till boutredningsman den 14/6 1963. – TN följde i huvudsak den av X upprättade deklarationen. Den 30/4 1964 avlämnade Y till PN en ny deklaration i vilken resultatet av dödsboets rörelse nedbringats med 150 000 kr genom en lika stor nedskrivning av rörelsens lager. Detta hade icke nedskrivits i den av X lämnade deklarationen. – PN och KR ansåg att dödsboet haft rätt att i särskild ordning föra talan mot TN:s beslut och att den av Y åberopade deklarationen skulle följas vid dödsboets taxering.

RR biföll emellertid TI:s talan och yttrade: X har enligt 19 kap 21 § ärvdabalken varit behörig att företräda dödsboet under tiden 8/4–14/6 1963. Den av honom kort dessförinnan på dödsboets vägnar avgivna självdeklarationen, som han under nämnda tid icke ändrat eller kompletterat, får vid angivna förhållande anses avgiven i behörig ordning. Oberoende härav kan den omständigheten, att en skattskyldig först efter den vanliga besvärstidens utgång finner sig böra ändra sitt bokslut för att utnyttja förefintlig möjlighet att nedskryva lager, icke grunda rätt att anföra besvär i särskild ordning enligt 100 § TF. (RR:s utslag den 30/9 1970.)

### **Extraordinär besvär rätt?**

Besvär av åkeriägaren X angående inkomsttaxering år 1967. – X bedrev åkerirörelse och sålde 1966 rörelsens enda bil. Hon uppgav till beskattning en till 20 676 kr beräknad försäljningsvinst samt yrkade avdrag med 35 000 kr för värdeminskning av en bil, som hon köpt för 116 830 kr. – TN beskattade beloppet 20 676 kr och medgav avdrag för värdeminskning på den nya bilen med 29 207 kr, motsvarande 25 % av anskaffningsvärdet. – Hos PN yrkade X att ej beskattas för försäljningsvinsten om 20 676 kr samt att avskrivningsunderlaget i stället skulle minskas med samma belopp (den s k nettometoden). Detta innebar nedsättning av 1967 års taxering med  $(20\,676 - 0,25 \times 20\,676 =)$  15 507 kr. – PN: ej prövning, då besvären inkommit efter utgången av den i 76 § TF angivna besvärstiden och någon omständighet, som jämlikt 99 eller 100 § TF kan medföra rätt att föra talan i särskild ordning icke förekommit. – KR och RR: ej ändring. (RR:s utslag den 3/11 1970.)

*Anm: Omständigheterna synes ha varit sådana att det kunde antas att besvären skulle ha bifallits, om de anförts i rätt tid. Däremot kunde X inte anses beskattad för inkomst av ej skattepliktig natur. Av 1968 och 1969 års deklarationer framgick*

*dels att X uppgivit det av nettometoden föranledda lägre avskrivningsunderlaget, dels att X under dessa två år kunnat utnyttja värdeminskningssavdrag på sammanlagt endast 5 000 kr. Slutligen framgick att det med hänsyn till rörelsens mindre goda resultat kunde ifrågasättas om X vid fortsatt brukande och utrangering av bilen skulle kunna till fullo utnyttja ens det lägre avskrivningsunderlaget.*

### **Högsta besvärinstans i mål angående restavgift på grund av för sent erlagd mervärdeskatt?**

Besvär av V Tidningsdistribution AB angående befrielse från restavgift. – På grund av för sent erlagd mervärdeskatt påfördes bolaget tre restavgifter. Hos länsstyrelsen (LS) anhöll bolaget om befrielse från dessa. LS biföll framställningen på det sätt att restavgifterna nedsattes. I besvärshänvisningen angavs att talan mot beslutet fick föras hos K M:t samt att besvärerna vid äventyr av talans förlust skulle vara inkomna till finansdepartementet inom tre veckor från den dag vederbörande fått del av beslutet. – Hos RR fullföljde bolaget sin talan angående två av restavgifterna.

RR (tre ledamöter) yttrade: Enär talan mot LS:s beslut om befrielse från restavgift, föranledd av för sent erlagd mervärdeskatt, jämlikt 86 § 1 st uppbördsförordningen jämfört med 47 § 3 st och 48 § 2 st förordningen om mervärdeskatt föres hos KR, förordnar RR, att handlingarna i målet skall överlämnas till KR. (RR:s utslag den 3/11 1970; en fjärde ledamot ansåg liksom majoriteten att talan skulle föras hos KR men åberopade i stället grunderna till mervärdeskatteförordningen, bl a 48 §; en femte ledamot ansåg att, då mervärdeskatteförordningen icke innehöll någon bestämmelse om fullföljd av talan mot sådant beslut av LS, varom i målet var fråga, fullföljd av talan skulle ske i den ordning som föreskrivs i 57 § länsstyrelseinstruktionen den 30/5 1958 eller således genom besvär hos K M:t i RR.

### **Ränta på kvarstående men ej på tillkommande skatt**

Besvär av köpmannen P angående befrielse från skyldighet att erlagga ränta på kvarstående skatt enligt 1962 års taxering. – TN beräknade P:s förmögenhet till 305 400 kr i stället för yrkade 245 500 kr. P påfördes kvarstående skatt med 4 333 kr och ränta med 297 kr. – PN höjde genom beslut den 27/6 och den 28/6 1963 P:s inkomsttaxering med visst belopp. Ny beräkning av ränta på kvarstående skatt verkställdes inte. – KR ändrade inte P:s taxering. – RR nedsatte förmögenhetstaxeringen med 34 825 kr. – Hos RR yrkade P befrielse från skyldighet att erlagga ränta på kvarstående skatt. Med hänsyn till RR:s utslag angående förmögenhetstaxeringen nedsatte RR räntan till 252 kr. (RR:s utslag den 27/10 1970.)

*Anm: Vid räntebereäkningen har RR ej tagit hänsyn till att PN höjt P:s inkomsttaxering och att P i anledning därav påförts tillkommande skatt. Ränta på kvarstående skatt skall inte beräknas beträffande tillkommande skatt.*