

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Hästförsäljning i samband med traktorbyte — realisation eller löpande försäljning?**

Besvär av hemmansägaren L. angående inkomsttaxering år 1962. – Vid 1959 års taxering hade L. beskattats för likvider som han 1958 fått för två sålda hästar och erhållit avdrag med 3 000 kr för inköp av en begagnad bensindrivna Volvo-traktor. I december 1960 bytte L. traktorn mot en fabriksny dieseldrivna sådan av samma märke. Mellangiften utgjorde 10 920 kr. Därav betalades 5 420 kr under 1960, för vilket belopp L. fick avdrag vid 1961 års taxering. Återstoden eller 5 500 kr betalade han under 1961, då han även sålde sina kvarvarande två hästar för 5 225 kr. — L. som deklarerade enligt kontantprincipen yrkade avdrag för beloppet 5 500 kr. Däremot tog han ej upp beloppet 5 225 kr såsom intäkt, då han ansåg hästförsäljningen utgöra skattefri realisation. — TN beskattade likviden för hästarna.

PN medgav avdrag för traktorbytet med 2 780 kr. Enligt PN kunde den nya traktorn inte anses ersätta den gamla till större del än som svarade mot köpeskillingen för denna traktor, 3 000 kr, samt värdet av de två kvarvarande hästarna som L. syntes ha kunnat avvara för jordbruksdriften eller 2 600 kr per styck. Sedan från summan 8 200 kr avräknats tidigare avdrag om 5 420 kr, återstod enligt PN 2 780 kr att medge avdrag för.

KR yttrade: Enär av handlingarna framgår, att L. efter inköpet av den gamla traktorn 1958 behållit två hästar och sålt dessa först 1961 efter förvärvet av den nya traktorn i december 1960, får det antagas, att den nya traktorn ersatt ej blott den gamla traktorn utan därutöver dessa två hästar. Det kan ej anses att någon del av mellangiften för den nya traktorn är hänförlig till kostnad för nyuppsättning. Vid angivna förhållanden får försäljningen av hästarna anses hänförlig till löpande försäljning och L. berättigad till avdrag för ersättningsanskaffning med hela den under 1961 erlagda delen av mellangiften för den nya traktorn eller med 5 500 kr. — RR: utan bifall. (RR:s utslag den 25/5 1971.)

### **Bilbyte i jordbruk**

Besvär av snickeriarbetaren J. angående inkomsttaxering år 1965. – J. ägde en jordbruksfastighet med taxeringsvärde av 15 400 kr, varav 13 700 kr jordbruksvärde och 1 700 kr skogsvärde. J. redovisade ett underskott av 1 351 kr för jordbruket, som drevs kreaturslöst. Avdrag yrkades för bilbyte med 2 500 kr, motsvarande 25 % av mellanavgiften och med 150 kr för övriga bilkostnader.

PN vägrade avdrag för bytet men medgav avdrag med 300 kr för övriga bilkost-

nader enligt följande: Av handlingarna i målet framgår att J:s jordbruksfastighet omfattar en areal av 8,5 har — varav 5,5 har åker och 3 har skogsmark — att den är belägen på ett avstånd av 5 km från närmaste tätort Nossebro, där J. har anställning vid en snickerifabrik. För sina dagliga resor till och från arbetsplatsen använder sig J. av egen bil. På jordbruksfastigheten bedrivs endast spannmålsproduktion. Med hänsyn till jordbrukets storlek, dess driftsriktning och övriga i målet föreliggande omständigheter kan J:s bil inte anses såsom sådant för jordbruket erforderligt inventarium, att avdrag för bilbyteskostnad till någon del bör medges. Däremot finner PN med hänsyn till i målet upplysta förhållanden skäligt medge J. avdrag för driftkostnader för bil i jordbruket med 300 kr i stället för i deklarationen upptagna 150 kr. — KR och RR: ej ändring. (RR:s utslag den 9/6 1971.)

*Anm.: Se även Skattenytt 1969 s. 317 (Bylin).*

### Traktorbyten

A. Besvär av TI angående hemmansägaren B:s inkomsttaxering år 1964. — B. och en granne ägde tillsammans en traktor av märket Nuffield typ 4 DM (grupp 3 i RN:s anv.). Den 17/10 1962 köpte de ytterligare en traktor, en begagnad Zetor 25 (grupp 2) för 3 000 kr, som skulle betalas den 15/12 1962. Den 30/11 1962 ingick de med säljaren av Zetor-traktorn dels avtal om byte av den gamla Nuffield-traktorn mot en ny Ferguson MF 35 D (grupp 2) och dels avtal om byte av Zetor-traktorn mot en likaledes ny Ferguson MF 35 D. Ferguson-traktorerna skulle levereras den 3/1 resp den 1/4 1963. Den sista leveransen skedde dock först i slutet av april samma år, då Zetorn lämnades. Vid bytet värderades Zetor-traktorn till 3 000 kr. I deklarationen 1964 yrkade B. avdrag med 8 919 kr för bytena. — TN medgav avdrag.

Hos PN yrkade TI att avdrag för bytet av Zetor-traktorn skulle vägras och anförde: Med hänsyn till bl a den korta tid, som förflutit mellan inköpen av de båda traktorerna, syntes förvärven böra ses i ett sammanhang och anses utgöra en i två etapper genomförd nyuppsättning. Enär överenskommelse om Zetor-traktorns återlämnande träffats kort tid efter leveransen samt att samma pris, som skolat erlaggas för densamma, skulle få avräknas vid det senare traktorköpet, borde för övrigt inköpet av Zetor-traktorn anses hävt och innehavet av Zetor-traktorn därför icke grunda rätt till avdrag vid inköpet av Massey-Ferguson-traktorn. — B. invände att Zetor-traktorn var i gott skick vid leveransen och att den användes i största möjliga utsträckning under innehavstiden. Anledningen till att den byttes ut var svårigheter med reservdelar och service. Dessutom fick de ett förmånligt pris vid bytet. PN biföll TI:s talan.

KR medgav avdrag för traktorbytet, enär tillräckliga skäl inte kunde anses föreligga att frångå B:s deklaration. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 9/6 1971.)

B. Besvär av lantbrukaren O. angående inkomsttaxering år 1964. — O. hade vid 1962 års inkomsttaxering fått avdrag med 4 750 kr för inköp 1957 av en traktor

av märket Ferguson, 27 hkr. På förfrågan hade O. uppgivit att "gamla traktorn" utgjort en 1936 anskaffad traktor av märket Case, 27 hkr. — I sin deklaration 1964 yrkade O. avdrag för traktorbyte med 12 200 kr. — TN medgav avdrag.

TI yrkade hos PN att avdrag för traktorbytet skulle medges med endast 3 500 kr och anförde: O. köpte 1963 en begagnad traktor av märket Massey-Ferguson, 57 hkr, typ M.F. 65, för 16 200 kr och yrkade avdrag för kostnaden för denna traktor med 12 200 kr. O. framhöll därvid att Case-traktorn uttrangerats. Emellertid hade sistnämnda traktor ersatts redan vid inköp av den år 1957 anskaffade Ferguson-traktorn och kunde inte återigen utnyttjas för avdragsrätt för ersättningsanskaffning. Försäljningen 1964 av en häst fick dock anses ha sådant samband med förvärvet av traktorn, att avdrag syntes böra medges med 3 500 kr, motsvarande beräknad kostnad för ersättningsanskaffning av en arbetshäst. — O. invände bl a: Den traktor, för vilken avdrag yrkats vid 1962 års taxering, hade inte ersatt Case-traktorn. Båda traktorerna hade varit i bruk till 1963. Ferguson-traktorn, som anskaffats 1957, hade ersatt en 1957 avyttrad häst. PN medgav avdrag med 3 500 kr.

KR lämnade O:s talan utan bifall och yttrade: Av utredningen i målet får anses framgå att O. 1957 såsom ersättning för den då 21 år gamla Case-traktorn inköpt en traktor av märket Ferguson samt att han i anledning härav vid 1962 års taxering erhållit avdrag med 4 750 kr. Med hänsyn till vad sålunda och eljest i målet förekommit kan den omständigheten att O. under nu förevarande beskattningsår inköpt en traktor av märket Massey-Ferguson icke grunda rätt för O. att få jämväl sistnämnda inköp betraktat som ersättningsanskaffning. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 9/6 1971).

*Anm.: Ang. A. se bl a Skattenytt 1969 sid 315 (Bylin) samt ang B. RÅ 1960 ref. 2 (Skattenytt 1960 sid 179).*

#### **Värdeminskning av skog m m när förvärvstillstånd vägrats**

Besvär av ingenjören B. angående inkomsttaxering år 1965. — B. hade år 1961 sökt men förvägrats förvärvstillstånd enligt jordförvärvslagen beträffande vissa fastigheter. Vid 1965 års taxering yrkade B. avdrag för värdeminskning av skog och byggnad på fastigheterna. PN förklarade B. icke vara berättigad till avdragen men fann honom icke heller skattskyldig för garantibelopp för fastigheterna. — B. invände bl a att han fått vilande lagfart och att köpet ej återkallats. Han var fortfarande ägare, vilken åsikt delats av kreditinrättningar och skogsvårdande myndigheter. Därför hade han inte heller behov av arrendekontrakt.

KR lämnade B:s besvär häröver utan bifall. Likaså RR som yttrade: Av utredningen framgår att B:s förvärv av fastigheterna enligt köpehandling den 10/4 1961 är ogillt. B. har bestritt att något avtal om arrende av fastigheterna föreligger. Enär vid nämnda förhållanden förutsättning saknas för att tillerkänna B. de av honom yrkade avdragen för värdeminskning av skog och av byggnader, lämnar RR besvären utan bifall. (RR:s utslag den 2/3 1971.)

### Byggnadskreditivränta

A. Besvär av TI angående Hanna D:s inkomsttaxering år 1964. – Hanna D. ägde 1/4 av en fastighet, som hon tillsammans med sina två syskon förvärvat av fadern, byggmästaren P. Fastigheten hade tillträtts av syskonen under 1962. På fastigheten uppfördes en byggnad, som blev färdig 6.2.63. Syskonen hade åtagit sig att betala ränta på det byggnadskreditiv, som från 1.11.62 belastade fastigheten. Den 31.1.63 betalade de ränta på kreditivet för perioden 1.11.62 — 1.2.63 med 23 315 kr. Hanna D. yrkade avdrag för 1/4 av detta belopp. — TN medgav avdrag. — Hos PN yrkade TI att Hanna D. skulle vägras avdrag eftersom beloppet fick anses utgöra köpeskilling och inte ränta. PN biföll yrkandet.

KR yttrade: Handlingarna föranleder till antagande, att Hanna D. och hennes syskon, som varit ägare till en obebyggd tomt, med sin fader träffat överenskommelse, att han å tomten för deras räkning skulle uppföra en byggnad. Denna byggnad får i brist på närmare utredning anses ha tillträtts av Hanna D. och hennes syskon 15.11.62, då enligt vad i målet är upplyst inflyttning påbörjades i fastigheten. Handlingarna får anses utvisa, att Hanna D. och hennes syskon som ett led i uppgörelsen med fadern gentemot honom åtagit sig betalningsansvar för huvudstol och ränta å byggnadskreditivet, såvitt angår räntan i vad den belöpte å tiden fr o m 1.11.62. Hanna D. och hennes syskon får anses berättigade till avdrag för den ränta, som belöper å tiden fr o m deras tillträde av byggnaden. I enlighet härmed utgör den avdragsgilla räntan 5/6 av 23 315 kr, varav å Hanna D. belöper 4 857 kr. — RR lämnade TI:s besvär häröver utan bifall. (RR:s utslag den 24.3.71.)

*Anm.: Se även RÅ 1967 ref. 54, 1967 not. 1898 (Svedin) och 1969 ref. 64, (Morin) (Skattenytt 1968 sid. 220, 276 och 1970 sid. 294). I rättsfallen angående Svedin och Morin hade vederbörande stad åtagit sig att uppföra ett hus för ett bestämt pris. Räntan på byggnadskreditivet utgjorde då en kostnad för staden i egenskap av låntagare varför avdrag vägrades. — Här hade barnen köpt en tomt samt ett inte färdigt hus för ett i förväg inte bestämt pris. Betalningsskyldigheten för kreditivet ansågs ha övergått på köparna i och med äganderättsöverföringen i slutet av 1962.*

B. Besvär av byggnadsarbetaren K. angående inkomsttaxering år 1969. – K. köpte en tomt av T. stad och staden åtog sig att bygga ett hus på tomten. I entreprenadavtal mellan K. som byggherre och staden som entreprenör stadgades bl. a. följande: K. betalar 94 250 kr i ersättning för stadens arbeten och andra åtaganden enligt avtalet. Staden skall medverka till finansieringen av bygget genom att förskotta 81 900 kr. För förskottet utgick ”ränta” för tiden intill dess inflyttning skedde med 3 000 kr. Till säkerhet för förskott och ränta överlämnade K. till staden skuldebrev med inteckningsmedgivande i tomten till ett belopp av 100 000 kr jämte 8 % ränta. Entreprenaden beräknades vara fullgjord senast 1.4.1968. I samband med under-tecknandet av avtalet skulle K. sätta in 15 350 kr på motbok i sparbänk. Beloppet avsåg dels egen kontantinsats 12 350 kr och dels ”ränta” 3 000 kr. Motboken skulle överlämnas till staden som pant vid avtalets undertecknande. Vid inflyttningen ägde

staden rätt ta ut beloppet, 15 350 kr. K. uppdrog åt staden att till täckande av resten av entreprenadsumman (94 250–12 350 =) 81 900 kr medverka vid anskaffande av däremot svarande primär-, sekundär- och bostadslån. K. överlät till staden all sin rätt till de medel, som han blev berättigad lyfta på dessa lån. Fråga uppkom om beloppet 3 000 kr utgjorde för K. avdragsgill ränta.

Vid beräkning av underskott av fastigheten vägrade TN avdrag för beloppet 3 000 kr. – KR lämnade K:s besvär utan bifall enär räntan om 3 000 kr fick anses ingå i produktionskostnaden för huset och sålunda utgjorde del av K:s köpeskilling.

RR ej bifall med följande motivering: Genom särskilt entreprenadkontrakt mellan Trelleborgs stad såsom byggherre och ett byggnadsaktiebolag såsom entreprenör lät staden uppföra en serie hus. Staden svarade gentemot entreprenören ensam för byggnadsföretagets finansiering. Den i målet åberopade, såsom entreprenadavtal betecknade överenskommelsen mellan staden och K. måste med hänsyn till omständigheterna anses innebära, att staden överlät ett av de planerade husen till K. med tillträde och likvid vid den tidpunkt då huset blivit färdigställt. Den särskilda gottgörelsen på 3 000 kr, som staden betingat sig för medverkan vid byggnadsföretagets finansiering, kan med hänsyn härtill – oavsett gottgörelsens benämning i överenskommelsen – icke till någon del anses utgöra av K. utgiven ränta på lånat, i fastigheten nedlagt kapital. (RR:s utslag den 25/5 1971; två ledamöter av RR ansåg att omständigheterna icke gav anledning till annan bedömning än att ersättningen i fråga utgjort sådan ränta, för vilken K. var berättigad till avdrag vid beräkning av inkomst av annan fastighet.)

#### **Försäljning av andel eller ”inkräm” i handelsbolag? Avdrag för kapitalinsats?**

Besvär av fabrikören L. angående inkomsttaxering år 1962. — L. drev tillsammans med annan person handelsbolag med lika andelar. Genom ett den 22.4.1961 dagtecknat avtal överlät L. och hans meddelägare rörelsen den 15.5.1961 för 30 000 kr. Enligt avtalet utgjordes handelsbolagets tillgångar, vilka ingick i överlåtelsen, av inventarier, material och anspråk på viss ersättning från stadens elektricitetsverk samt av kundkretsen. Däremot ingick inte i överlåtelsen utestående fordringar och kassa och ej heller likvid för före den 15.5 under beskattningsåret levererade och debiterade varor. Säljarna förband sig att betala alla skulder i handelsbolaget som avsåg och belöpte på tiden före 15.5.1961. L. redovisade inte någon vinst från försäljningen i sin deklARATION. — TN, som upptog vinsten till beskattning, beräknade den till 30 000 kr minus 5 140 kr, motsvarande bokfört värde på maskiner och inventarier = 24 860 kr, varav på L. belöpte 12 430 kr. — PN: ej ändring.

KR gjorde ingen ändring och yttrade: Den ifrågavarande överlåtelsen får med avseende å vad i målet förekommit anses avse tillgångar i den i handelsbolag drivna rörelsen. Inkomst genom överlåtelsen är förty att hänföra till nämnda förvärvskälla. Vid beräkning av den på L. belöpande delen av sagda inkomst må avdrag icke ske för den kapitalinsats, L. må hava gjort vid sitt inträde i handelsbolaget, ej heller för vad L. må hava erlagt vid förvärv av ytterligare andelar i handelsbola-

get. L. har ej heller eljest ådagalagt att på honom belöpande del av inkomsten blivit för högt beräknad. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 18/5 1971.)

*Anm: Se Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, sid 235, och Hedborg, Lundell, Gärden, Den nya företagsbeskattningen, sid 226. Se även RÅ 1950 ref 16 (Cervin-målet) samt RÅ 1954:1417 (Rönquist & Söner AB, Skattenytt 1955 sid 57).*

#### **Av fåmansbolag avsatt lön utan mottagare**

Besvär av AB C. A. J. angående inkomsttaxering år 1966. — Bolaget hade i 1965 års bokslut avsatt 42 000 kr som ytterligare lönekostnader och yrkat avdrag härför i deklarationen. — TN följde deklarationen.

Vid taxeringsrevision anmärktes att vid 1965 års utgång interimskontot krediterats mot löner med 42 000 kr men att uppgift saknades på vilka personer denna lönedebitering avsåg. Tidigare år hade motsvarande förfarande använts och därvid hade den krediterade interimsposten påföljande år upplösts i december och fördelats på de i rörelsen arbetande aktieägarna. Den ospecificerade löneposten syntes utgöra en resultatregleringspost. Detta styrktes också av de återföringar, som gjorts under tidigare år (1962 = 700 kr, 1963 = 9 000 kr). Bolaget invände att delägarna med hänsyn till bolagets ställning under löpande år nöjt sig med en mindre lön för att sedan när årsresultatet framkommit taga ut ytterligare lön eller tantiem. Emellertid var detta resultat inte känt innan delägarna ingav deklarationen. Först i nästkommande deklaration kunde därför delägarna uppge det belopp, som reserverats i bolagets deklaration.

PN upptog beloppet 42 000 kr till beskattning, enär det inte specificerats som lön eller tantiem till vissa i bolaget anställda personer och uppenbarligen tillkommit i vinstreglerande syfte. — KR och RR: ej ändring. (RR:s utslag den 26/5 1971; en ledamot av RR ville undanröja beskattningen.)

#### **Besprutning av sand på badplats i campingrörelse**

Besvär av pensionatsinnehavaren M. angående inkomsttaxering år 1965. — M., vars bruttointäkter uppgick till ca 122 900 kr, hade yrkat avdrag med 5 645 kr för kostnad för sandbesprutning. — TN ansåg nyanläggning föreligga och vägrade avdrag. — M. uppgav att det gällde en stor badstrand för bortåt 1 000 personer. Sand hade påförts för hand åren 1962 och 1963. Behov av underhåll hade uppkommit genom att tång och annan bottenvegetation drivit in och gjort stranden dyg. TI invände att vid jämförelse med det skick badstranden förut befunnit sig i besprutandet med 375 kbm sand fick bedömas som icke avdragsgill kostnad. — PN, KR och RR ogillade avdragsyrkandet. (RR:s utslag den 3/6 1971; en ledamot av RR ville medge avdrag, enär kostnaden avsåg en återkommande åtgärd för att bibehålla stranden såsom badstrand.)

*Anm.: Med hänsyn till kvantiteten sand torde åtgärden inte ha bedömts som ett återställande av stranden i tidigare skick.*

### Realisationsvinst vid delförsäljning av fastighet

Besvär av TI angående Aktiebolaget A:s inkomsttaxering år 1964. — Bolaget, som för 300 000 kr köpt en fastighet med fabriksbyggnader och 8 844 kvm mark, sålde efter mindre än ett år 3 156 kvm av den obebyggda marken efter 32 kr per kvm för 100 992 kr. Bolaget ansåg att 100 000 kr av inköpskostnaden belöpte på marken eller 11:30 kr per kvm och drog därför av 35 663 kr vid realisationsvinstberäkningen. — PN ansåg att av inköpskostnaden (taxerat markvärde 44 200 kr  $\times$  300 000 kr : totalt taxeringsvärde 234 200 kr =) 56 618 kr eller 6:40 per kvm belöpte på marken samt medgav avdrag med 20 198 kr. — Bolaget hävdade att byggnaderna var dåliga och att den sålda marken var mer värdefull än den övriga.

KR yttrade: Den genom markförsäljningen uppkomna skattepliktiga realisationsvinsten kan — med hänsyn till den korta tidrymd som förflutit mellan bolagets förvärv av fastigheten och försäljningen av markområdet samt övriga omständigheter — icke anses ha överstigit av bolaget angivet belopp. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 8/6 1971.)

### För studier erforderlig praktisk utbildning enligt avtalet med Danmark?

Besvär av danske medborgaren med.kand. C. angående inkomsttaxering år 1967. — C. beskattades för lön och patientarvoden under tjänstgöring på kirurgiska kliniken vid centrallasarettet i Falköping.

RR yttrade: Besvären har anförts efter den vanliga besvärstidens utgång. C. har gjort gällande, att anställningen innehafts för att erhålla praktisk utbildning som varit erforderlig för hans medicinska studier och att han på denna grund enligt art. 11 p 3 e) av det svensk-danska dubbelbeskattningsavtalet inte är skattskyldig i Sverige för intäkterna från anställningen. Emellertid är i målet upplyst, att C. tidigare haft liknande tjänstgöring under tid som överskridit den praktiktid som enligt uppgift erfordrades för hans examen. Nu ifrågavarande anställning kan därför icke anses ha varit erforderlig för hans studier. C. kan vid sådant förhållande icke på den åberopade grunden undgå skattskyldighet i Sverige för de intäkter han erhållit genom anställningen. — Då C. icke heller i annat avseende visat sig äga anförda besvär i särskild ordning enligt 100 § TF — — — lämnades hans talan utan vidare prövning. (RR:s utslag den 26/5 1971.)

*Anm.: Se även RÅ 1969 ref 15 (Skattenytt 1969 sid 352).*