Regeringsrätten
Rättsfall

Ränta på skogskonto för tid efter fastighetens överlåtelse — inkomst av skogsbruk eller av kapital?

Besvär av TI angående M:s inkomsttaxering 1973. M överlät vissa jordbruksfastigheter enligt köpekontrakt dagtecknat den 1 maj 1972. — På skogskonto avseende fastigheterna innestod vid beskattningsårets utgång skogskontomedel jämte ränta om 10 960 kr. — TN upptog nämnda belopp såsom intäkt av jordbruksfastighet.

I besvär hos LSR anförde TI följande: Enligt hos Norrbottens Centralkassa för jordbrukskredit inhämtad uppgift innestod vid tidpunkten för försäljningen 10 613 kr på skogskontot. Ränta på medlen härefter och till årets slut uppgick till 346 kr. Intäkten av på skogskonto innestående medel borde nedsättas till 10 613 kr och räntan, 346 kr, borde upptagas till beskattning i förvärvskällan kapital, därvid extra avdraget i denna förvärvskälla borde höjas från 104 kr till 400 kr. Intendenten yrkade att de till statlig och kommunal inkomstskatt taxerade inkomsterna skulle nedsättas i enlighet härmed.

TI:s besvär lämnades utan bifall av LSR och KR i Sundsvall (en ledamot av KR ville bifalla).

Även RR ogillade besvären och yttrade: Enligt 9 § skogskontolagen (1954:142) skall, om skattskyldig överlåter fastighet, som utgör den väsentliga delen av förvärvskälla, för vilken insättning å skogskonto verkställts, innestående medel upptagas som bruttointäkt av skogsbruk för det beskattningsår, under vilket överlåtelsen skett. Härav får anses följa att även den ränta som belöper på tiden från överlåtelsen till utgången av beskattningsåret skall tagas upp såsom sådan intäkt. (RR föredr. 9.11; dom 30.11.1977.)

Särskild investeringsfond har överförts från enskild rörelse till aktiebolag — skall fonden återföras till beskattning?

Besvär av K angående inkomsttaxering 1972.

Enligt 1 § förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar får vid beräkning av nettointäkt av rörelse avdrag åtnjutas i enlighet med vad som närmare anges i förordningen för belopp som avsatts till fond som nyss nämnts. Sådan fond får enligt 3 § förordningen tagas i anspråk för avskrivning av inventarier, som anskaffats under beskattningsåret respektive nedskrivning, motsvarande kostnader under beskattningsåret för tillverkning och anskaffning av lagertillgångar, som innefattar lagerökning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

Har skattskyldig tagit investeringsfond i anspråk i annan ordning än som sägs i 3 § skall enligt 6 § förordningen till fonden avsatta medel återföras till beskattning för det beskattningsår under vilket fonden tagits i anspråk. Till beloppet skall därvid läggas viss ränta. Enligt 6 § förordningen gäller vidare bl a att vid sådan fusion som avses i 28 § 3 mom första eller andra stycket kommunalskattelagen moderbolaget eller den övertagande föreningen får i beskattningshänseende övertaga förefintlig investeringsfond.

Vid 1968 års taxering avsatte K vid beräkning av inkomst av rörelse 25 000 kr till särskild investeringsfond enligt nämnda förordning.

Vid 1972 års taxering upplyste K i sin självdeklaration att han ombildat firman till aktiebolag genom s k apportbildning fr o m den 1 januari 1971.

TN godtog deklarationen.

I besvär yrkade TI att beloppet 25 000 kr skulle upptas till beskattning.

LSR yttrade: K har med verkan från den 1 jan 1971 överlåtit tillgångar i en av honom driven rörelse till ett aktiebolag däri inbegripet en investeringsfond för förlorade inventarier och lagertillgångar. Denna överlåtelse av fonden får anses medföra att fonden tagits i anspråk i annan ordning än sägs i 3 § förordningen om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar. Jämlikt 6 § nämnda förordning återför LSR de år 1967 till särskild investeringsfond avsatta medlen 25 000 kr till beskattning. Till beloppet lägges även ränta med 3 000 kr. — KR i Gbg och RR: ej ändring. (RR föredr. 26.10; dom 10.11.1977.)

Fråga om särskilt investeringsavdrag för inköp av konst och om avdrag för värdeminskning av konst

Besvär av TI och Jämtlands Folkbank angående bankens inkomsttaxering 1973.

Jämtlands Folkbank yrkade i sin deklaration 1973 investeringsavdrag med 1 172 kr avseende inköp av fyra tavlor för 5 860 kr. Vidare yrkade banken att vid rörelseinkomstens beräkning få avdrag för värdeminskning av konstverk med 2 358 kr. Banken tillämpade räkenskapsenlig avskrivningsmetod. — TN medgav yrkat investeringsavdrag men vägrade värdeminskningsavdrag.

Hos MKSR yrkade TI att investeringsavdrag skulle vägras och banken att värdeminskningsavdrag skulle medgivas. — MKSR biföll TI:s besvär men fann ej skäl medgiva yrkat avdrag för värdeminskning av konstverk.

I besvär hos KR yrkade banken att erhålla värdeminskningsavdrag och investeringsavdrag. — KR i Sthlm biföll besvären i vad de avsåg investeringsavdraget och anförde som skäl: Ifrågavarande konstverk får anses vara att hänföra till inventarier i bankens rörelse. Då konstverken kan antagas icke ha minskat i värde under beskattningsåret, medges ej avdrag för värdeminskning av dem. Å andra sidan saknas skäl att vid taxeringen till statlig inkomstskatt vägra begärt investeringsavdrag, 1 172 kr, för beskattningsårets anskaffning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

TI och banken fullföljde sin talan, envar såvitt KR:s dom gått dem emot.

Till stöd för sin talan åberopade TI förarbetena till lagstiftningen om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt (prop 1971:11 s 4—5), varav framgick att syftet med lagstiftningen varit att främja och stimulera industriproduktionen genom ett särskilt avdrag på nyanskaffade maskiner och inventarier. Någon avsikt att uppmuntra till ökad produktion av konst har inte funnits. Såsom tidigare framhållits i målet hade departementschefen i ovannämnda proposition (s 6) också framhållit att avdragsrätten omfattade "sådana tillgångar som enligt kommunalskattelagen hänförs till maskiner och andra inventarier i rörelse vid beräkning av värdeminskningsavdrag". Konstverk tillhörde inte denna kategori, vilket också KR funnit i sin dom.

RR: ej ändring. (RR föredr. 9.11; dom 29.11.1977.)

Fråga om partrederi för fartygskontrakt bedrivit rörelse från fast driftställe

Besvär av allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO) angående S:s inkomsttaxering 1971.

Ingenjören S med Stockholm som hemortskommun — ej verksam inom sjöfartsnäringen — ägde dels andel om 1 % i motortankfartyget Otaru dels andel om 3 % i fartygskontrakt nr 160 med Lödöse Varv. Övriga andelsägare i förstnämnda fartyg utgjordes av skeppsredaren Lars J och disponenten Vilgot J, båda i Skärhamn, med 15 procent var, dem närstående bolag i Skärhamn med tillhopa 20 procent samt vidare av åtta personer och bolag på annan ort. Delägare i fartygskontraktet utgjordes av två bolag i Skärhamn med tillhopa 29, 5 procent och tio personer och bolag på annan ort.

I sin deklaration för taxering 1971 yrkade S avdrag för underskott av rederirörelse med 208 890 kr, varav 18 855 kr belöpte på hans fartygsandel och 190 035 kr på kontraktsandelen.

TN medgav yrkat avdrag för avskrivning på fartygskontrakt men vägrade avdrag för underskottet i vad det belöpte på fartyget, enär partrederiet för detta ansågs bedrivet från fast driftställe i Skärhamn i Tjörns kommun.

Häröver anfördes besvär såväl av S som av AO. S yrkade att få avdrag för hela underskottet i rederirörelsen.

AO yrkade för sin del att avdrag vid den kommunala inkomsttaxeringen i Stockholm skulle vägras även för underskottet i vad det belöpte på kontraktsandelen, enär såväl partrederiet för fartyget som det för fartygskontraktet fick anses bedrivet från fast driftställe i Tjörns kommun. Han anförde: Verksamheten med bl a ifrågavarande fartyg hade drivits under den gemensamma beteckningen "OT-rederierna". Skeppsredaren Lars J hade varit huvudredare för samma fartyg. Tillsammans med en broder innehade Lars J samtliga aktier i Aktiebolaget M och därmed indirekt aktierna i ett flertal av M helägda dotterbolag med anknytning till varvs- och rederinäringen med säte och verksamhet vid anläggningar i Skärhamn. Av handlingarna i målet framgick att den tekniska tillsynen och bemanningen av ifrågavarande fartyg utövades av M. Direkt och indirekt via dotterbolag innehade detta bolag tillsammans med bröderna J rederiandelar i berörda fartyg med tillhopa 50 procent. Då således en av partredarna på övrigas uppdrag bedrivit verksamheten med fartyget från fast driftställe i Skärhamn, fick beskattningsort för inkomst av partrederi även för övriga part-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

redare anses vara Skärhamn. Bland delägarna till fartygskontraktet förekom förutom Sundqvist, bl a M och ett dotterbolag med andelar å tillhopa 29,5 procent. Det var planerat att det under byggnad varande fartyget skulle ingå i OT-flottan och att Lars J därvid skulle inträda som fartygets huvudredare. Under angivna omständigheter förelåg enligt AO:s mening ej skäl att bedöma frågan om beskattningsort för den rörelsegren, som avsåg det kontrakterande fartyget, på annat sätt än för rörelsen i övrigt.

S genmälde bl a: Veterligen hade aldrig tidigare ifrågasatts att avdrag för avskrivning på fartygskontrakt ej skulle medgivas i fartygsägares hemortskommun. Något fast driftställe i annan kommun kunde omöjligen ha etablerats när det gällde ett fartygsbygge. Man skulle möjligen kunna tänka sig att underskott på grund av avskrivning på ett fartygskontrakt hänfördes till samma kommun där ägaren i övrigt drev rederirörelse från fast driftställe förutsatt att driften av det nya fartyget komme att ske från samma driftställe. Eftersom S:s rederirörelse i övrigt saknade fast driftställe, som kunde lokaliseras till viss kommun, kunde emellertid dessa principer icke tillämpas. Partrederierna måste bedömas var för sig och beskattningsorten för partrederiet för det ännu ej levererade fartyget kunde rimligen icke påverkas av de förhållanden som gällde för andra partrederier utan måste bedömas utifrån driftsituationen sedan fartyget satts i trafik. Detta syntes också framgå av rättsfallet RÅ 1969 not. 2092. Fartygskontraktet utgjorde partrederiets enda tillgång och fast driftställe i den mening som avses i 61 § kommunalskattelagen torde då inte föreligga innan fartyget levererats.

MKSR fann på anförda skäl att den rörelse som partrederiet för m/t Otaru bedrivit utövats från fast driftställe i Skärhamn och att rederiets rörelse icke kunde anses hänförlig till Stockholm. Skatterätten avslog därför S:s besvär. — I fråga om partrederiet för fartygskontrakt, fann skatterätten att, eftersom detta partrederi inte har börjat driva rörelse, något fast driftställe för partrederiet utom delägarnas hemortskommuner ej förelåg. Med avslag på AO:s yrkande i denna del lämnade skatterätten TN:s åtgärd att medgiva avdrag för detta partrederis underskott vid taxeringen till kommunal inkomstskatt i hemortskommunen utan ändring.

AO fullföljde sin talan och åberopade bl a rättsfallet RÅ 1973 not 161 (RRK 1973 R 1:5).

S genmälde att förhållandena i det åberopade rättsfallet icke var jämförbara med dem i föreliggande mål. Handelsbolag var till skillnad mot partrederi juridisk person och självständigt rättssubjekt, som för sin registrering fordrade kontorsadress. Ett partrederi kunde ej registreras och ej heller etableras för flera fartyg. I förehavande fall ägde ingen partredare majoritet i partrederiet för fartygskontraktet. Partrederiet hade således icke sådan anknytning till någon av delägarna att rederiet kunde anses ha drivit verksamhet med någon av delägarnas kontor som fast driftställe.

KR i Sthlm yttrade: Utredningen ger ej stöd för att antaga att ifrågavarande partrederi under beskattningsåret bedrivit rörelse från fast driftställe utom hemortskomunen. S är därför — som MKSR funnit — berättigad till avdrag för avskrivningen vid den kommunala taxeringen i Stockholm. — KR lämnar besvären utan bifall.

Hos RR fullföljde AO sin talan.

RR yttrade: I målet har icke visats föreligga sådana särskilda omständigheter som bör föranleda att ifrågavarande partrederi skall anses ha bedrivit rörelse från fast driftställe. Delägare i rederiet är därför berättigad att åtnjuta avdrag för nedskrivning av rederiets fartygskontrakt vid taxering till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

kommunal inkomstskatt i sin hemortskommun. På grund härav lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr 2. 11; dom 23.11.1977.)

Anm.: Se RÅ 1946 not 654—658, 1964 not 1959, 1969 not 2092, 1970 not 943, 1973 not 161. Se även prop 1972:147 s 23.

Vanliga verksamhetsorten — anställning har börjat med kurs på annan ort än anställningsorten

Besvär av R angående inkomsttaxering 1973. RR yttrade: R anställdes den 14 juni 1971 vid en ASEA tillhörig fabrik i Sollefteå. Omedelbart därefter påbörjade han en kurs för utbildning till verktygsmakare vid bolagets anläggningar i Västerås. Kursen pågick till den 21 juni 1972. Under utbildningstiden uppbar R traktamente av arbetsgivaren, för beskattningsåret 1972 med 11 010 kr motsvarande 182 dagar för långtidsförrättning. Efter avslutad utbildning arbetade R vid fabriken i Sollefteå. — Med hänsyn till vad som sålunda har upplysts får R anses ha under utbildningstiden vistats utom sin vanliga verksamhetsort. Han är därför berättigad till avdrag för den ökning i levnadskostnaden som han har fått vidkännas under vistelsen i Västerås. — Det uppburna traktamentet överstiger det av riksskatteverket fastställda normalbeloppet och R har inte visat att hans merkostnad varit större än normalbeloppet. I enlighet härmed bestämmes avdraget till 9 646 kr, motsvarande 182 dagar à 53 kronor. (RR föredr. 2.11; dom 28.11. 1977.)

Anm.: Se RÅ 1967 ref 52 I—III (Skattenytt 1968 s. 186), 1971 ref 49 (Skattenytt 1972 s. 369) samt RN 1967 nr 2:1, RSV Dt 1976:57.

Mervärdeskatt: fråga om renskötsel som idkats av familjemedlemmar bedrivits i form av enkelt bolag

Besvär av allmänna ombudet angående P:s påförande av mervärdeskatt för redovisningsperioderna 1970, 1971 och 1972.

Enligt 6 § lagen om mervärdeskatt föreligger inte redovisningsskyldighet för kalenderår, under vilket den skattepliktiga omsättningen ej överstigit 10 000 kr. För delägare i bl a enkelt bolag gäller enligt anvisningarna till nämnda lagrum att redovisningsskyldigheten bestäms av bolagets hela skattepliktiga omsättning.

P idkade renskötsel inom Könkämä sameby i Kiruna. Särskilda renmärken fanns registrerade för såväl P själv som hans hustru och ettvart av makarnas tre barn. I renlängden var endast P upptagen som ägare av renar.

Genom slutliga beslut fastställde länsstyrelsen i Norrbottens län mervärdeskatt för den av P bedrivna verksamheten för redovisningsperioderna 1970, 1971 och 1972 med vissa belopp.

I besvär häröver yrkade P att LS:s beslut skulle undanröjas och anförde till stöd härför: De av P uppburna ersättningarna avsåg även renar tillhöriga övriga familjemedlemmar. Renlängden utvisade inte de faktiska ägareförhållandena. Samtliga inom familjen deltog i skötseln av renarna. För att för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

enkla försäljningen hade emellertid renarna sålts i P:s namn men influtna medel hade därefter fördelats. Försäljningssummorna uppgick inte för någon av familjemedlemmarna till 10 000 kr.

LSR fann att P:s uppgifter om att intäkterna delvis avsåg andra skattskyldiga såsom obestyrkta inte kunde godtagas och lämnade besvären utan bifall.

Häröver klagade P hos KR i Sundsvall som i en utförlig dom, vari bl a bestämmelser i både renbeteslagen och rennäringslagen åberopades, biföll P:s talan.

Hos RR yrkade AO undanröjande av KR:s dom.

RR yttrade: Ostridigt är att P uppburit ersättning för försålda renar under 1970 med 22 603 kr, under 1971 med 14 820 kr och under 1972 med 11 218 kr, vartill under 1972 tillkommer eget uttag för 2 000 kr. P har i målet uppgivit att de nämnda beloppen utgör summorna av de ersättningar som årligen influtit i hans, hans hustrus och deras tre barns var för sig drivna renskötselrörelser och att omsättningen i envar av dessa fem rörelser ej överstigit 10 000 kr och att i varje fall omsättningen i hans rörelse icke något av de tre åren överstigit nämnda belopp.

Allmänna ombudet har, som han bestämt sin talan, häremot invänt: P, hans hustru och tre barn får anses ha drivit renskötseln gemensamt i ett enkelt bolag. Omsättningen i detta enkla bolags rörelse har under ett vart av de tre åren överstigit 10 000 kr. P är därför redovisningsskyldig för bolagets omsättningar.

Den i målet förebragta utredningen ger icke vid handen att den renskötsel, de fem familjemedlemmarna P bedrivit, skett i form av ett enkelt bolag. — Vid sådant förhållande och då det icke blivit klarlagt att omsättningen i P:s egen renskötselrörelse något av åren 1970—1972 överstigit 10 000 kr, lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 20.12; dom 30.12. 1977.)

Anm.: Se prop 1928:43 s 96 och 1971:51 s 186—188 samt Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter s 31—38, 353—359, 372—374.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01