

# Rättsfall från regeringsrätten

## Överlåtelse av hyresrätt – skattepliktig intäkt?

Besvär av TI angående köpmannen S:s inkomsttaxering 1966. — S förvärvade år 1936 hyresrätten till vissa affärslokaler. Ett av honom och hans hustru ägt bolag hade alltsedan dess drivit herrekiperingsrörelse i dessa lokaler. Under beskattningsåret 1965 överlät S hyresrätten till bolag i annan bransch. — TN upptog ersättningen till beskattning som inkomst av rörelse.

Hos PN yrkade S att han inte skulle beskattas för ersättningen. Han hade inte i skattelagarnas mening drivit rörelse och hyresrätten hade därför icke utgjort tillgång i någon av honom bedriven rörelse. — TI invände bl a att enligt praxis skattskyldig, som drivit byggnads- eller jordstyckningsrörelse i aktiebolagsform, beskattats som om han personligen drivit rörelse vid försäljning av egendom, som han själv och inte bolaget ägt. I detta fall hade hyresrätten utgjort ett komplement till den av bolaget drivna rörelsen. PN lämnade S:s talan utan bifall.

Hos KR fullföljde S sin talan. — KR biföll, enär den av S uppburna ersättningen icke kunde anses utgöra skattepliktig inkomst av rörelse för honom. — RR: ej ändring. (RR föredr. 20.2; dom 13.3.1973.)

*Anm.: Se RÅ 1964 ref 16, (RN 1964 nr 3:6) och 1971 not 734 (RN 1971 nr 1:2).*

## Ersättning för förtidig avverkning (tillväxtförlust)

Besvär av L angående inkomsttaxering 1964. L hade tillsammans med två bröder tagit fastigheten H 1:22 i arv efter sin far. Fadern avled den 8 maj 1942, och arvs-skifte efter honom förrättades på hösten 1942. — Under 1963 uppbar bröderna enligt vattendom 57 323 kr såsom ersättning för ett område under fastigheten vilket upplåtits på evärdelig tid i anledning av sjöreglering. Enligt domen fördelade sig ersättningen på mark och tillväxtförlust med 7 830 kr, på rotstående skog med 49 400 kr och på ränta med 93 kr. — Vederbörande TN:r beskattade L för på honom belöpande andel av ersättning för tillväxtförlust och för rotstående skog såsom för intäkt av skogsbruk. Innehavstiden beräknades till 21 tillväxtperioder. L:s inkomst av skogsbruk beräknas till 9 289 kr. — PN nedsatte inkomsten av skogsbruk till 8 303 kr, då bl a tillväxtprocenten beräknats för högt av TN.

Hos KR yrkade L bl a att inte beskattas för ersättningen för tillväxtförlust.

KR yttrade: Ersättningen för förtidig avverkning utgör skattepliktig intäkt. L har ej heller i övrigt gjort sannolikt att av PN uppskattad intäkt av skog blivit för högt beräknad eller att han är berättigad till högre avdrag för värdeminskning av skog än PN medgivit. — RR: ej ändring. (RR föredr. 16.1; dom 20.2.1973.)

*Anm.: Se Skattenytt 1963 s 185 (Wennergren) och Geijer m fl Skattehandbok del I 7:e uppl, s 135. Jämför RÅ 1957 not 381—88, 1960 not 1442, 1966 not 762 samt 1972 not 106.*

### Värde­minskning av skog (förråds­metoden)

Besvär av L angående inkomsttaxering 1963. — L förvärvade tillsammans med två bröder fastigheten Ö 1:4 dels genom köp av ett hemskifte om 270 ha år 1931 dels genom arv av ett utskifte om 200 ha efter sin fader som avled den 8 maj 1943. Genom dom uppläts för vattenreglering ett område under utskiftet från december 1962. Bröderna uppbar 124 972 kr för rotstående skog. — Virkesförrådet hade 1961 i anledning av vattenmålet uppmätts till 4 869 kbm och tillväxten i skogen hade för år 1962 bedömts vara 2,0 procent. På området hade inte avverkats skog bortsett från husbehovsbränsle till en fäbod, men på hemskiftet hade avverkningar till avsalu skett huvudsakligen i slutet av 1930-talet. I skogs­liggaren hade i samband härmed antecknats att avdrag för värde­minskning på skog under innehavet medgivits med 13,5 procent sammanlagt.

RR yttrade: I målet är ostridigt att som intäkt för skogen på det upplåtta området under Ö 1:4 skall upptas en tredjedel av 124 972 kr eller 41 657 kr. Av handlingarna framgår att L och dennes två bröder till lika andelar förvärvat det skifte av fastigheten Ö 1:4, varpå ifrå­gavarande område är beläget, genom arv efter sin fader som avled den 8 maj 1943. På grund härav skall tillväxten på området fram till december 1962 beräknas för 20 tillväxtperioder. Tillväxten på området kan beräknas till 97 skogskubikmeter per år. Av handlingarna framgår att någon beaktansvärd avverkning på området icke skett under innehavstiden. Det utgående virkesförrådet för området får anses ha uppgått till 5 566 skogskubikmeter. På grundval av dessa uppgifter och då efter förvärvet av ifrå­gavarande fastighetsdel avdrag för värde­minskning av skog å Ö 1:4 åtnjutits endast med helt obetydligt belopp, kan det för ägarna gällande ingående virkesförrådet på området beräknas till  $(5\,566 - 20 \times 97 =) 3\,626$  skogskubikmeter. För envar av ägarna skall således avdraget för värde­minskning beräknas till  $\frac{3\,626}{5\,566} \times 41\,657 = 27\,138$  kr och nettoinkomsten för skogen till  $(41\,657 - 27\,138 =)$  avrundat 14 500 kr. (RR föredr. 10.1; dom 20.2.1973.)

*Anm.: Eftersom avverkningen på det avyttrade området kunnat beräknas har någon proportionering av avverkningen på hela fastigheten inte skett. Tillväxten har beräknats endast för området, ej för hela fastigheten. Även klenvirke utan ekonomiskt värde har medräknats vid bestämmande av virkesförrådets förändringar. Då den del av förvärvskällan på vilken området var beläget förvärvats efter det att avdrag för värde­minskning på skog medgivits har hänsyn till avdrag ej tagits när skogen avyttrats i samband med upplåtelse av marken. Innehavstiden för området har lagts till grund för tillväxtberäkningen utan hänsyn till att annan del av förvärvskällan innehavts längre tid. Jfr RA 1948 ref 6.*

### Vid beräkning av värde­minskning av skog har tillköpt fastighet ansetts kunna utgöra särskild förvärvskälla

Besvär av K angående inkomsttaxering 1967. — K ägde sedan lång tid två skogs­fastigheter om 290 ha. 1965 köpte han en tredje fastighet — H 3:12 — i samma

kommun. Under 1966—1967 igångsattes avverkningar på den tillköpta fastigheten omfattande ca 8 500 skogskubikmeter. K yrkade avdrag för värdeminskning av skog genom nämnda avverkningar efter förrådsmetoden med  $(8\,180 \times 15.56 =)$  127 330 kr. — TN medgav avdrag med endast 53.530 kr. Därvid hade TN ansett att fastigheterna tillsammans utgjorde en förvaltningsenhet och beräknat avdrag med hänsyn till skogens genomsnittliga ingångsvärde och förändringen av det totala virkesförrådet. — PN fastställde TN:s beslut. — KR fann omständigheterna i målet ej föranleda till annat antagande än att K:s fastigheter utgjorde en förvärvskälla och lämnade besvären utan bifall.

RR yttrade: Fastigheten H 3:12 utgöres av ett skogsskifte, som saknar byggnader och har ett till obetydligt belopp taxerat jordbruksvärde. Enligt avtal, som träffades omedelbart före K:s förvärv av fastigheten den 26 maj 1965, försålde denne till Mo och Domsjö Aktiebolag allt gagnvirke, som enligt skogsvårdslagens bestämmelser fick avverkas på fastigheten, på villkor — bland andra — att bolaget skulle ombesörja och organisera avverkningen till självkostnadspris, medan det skulle ankomma på K att ordna och bekosta utsyningen av den avverkningsmogna skogen samt att biträda vid planering och bortsättning av avverkningen. Köpeskillingen bestämdes till för leveransåret gällande leveranspriser, minskade med den totala avverkningskostnaden. I första hand skulle köpeskillingen användas till att reglera en försträckning, som bolaget enligt avtal samma dag lämnat K för att möjliggöra fastighetsförvärvet. Återstoden skulle utbetalas till K. Avverkningen beräknades skola vara avslutad inom tre år. — Såvitt handlingarna utvisar avslutades avverkningen år 1967. Fastighetens virkesförråd synes då ha nedgått från cirka 10 240 skogskubikmeter till omkring 1 680 skogskubikmeter. På hösten samma år avyttrade K samtliga sina fastigheter. — Med hänsyn till vad som i omedelbar anslutning till förvärvet avtalades mellan bolaget och K ävensom till omständigheterna i övrigt får anses att K innehaft fastigheten H 3:12 i huvudsakligt syfte att fullgöra avtalet med bolaget och att fastigheten icke har stått under gemensam förvaltning och drift med hans övriga fastigheter på sådant sätt, att samtliga fastigheter framträtt, ekonomiskt sett, såsom en naturlig enhet. Fastigheten H 3:12 bör därför betraktas som en särskild förvärvskälla vid bestämmandet av avdrag för värdeminskning å skog. — I enlighet med K:s yrkande bör vid angivna förhållande värdeminskningens avdrag vid förevarande taxering medgivas med ytterligare 73 800 kr. (RR föredr 21.11; dom 21.12.1972.)

*Anm.: Betr litteratur se H Björne, Skattenytts skriftserie 1, 1967 s 60; Wennergren, SN 1967, 315—316; Jonsson, aa, s 317; redaktionen för SN, aa s 317—320; Björne, aa s 487 ff Mutén, aa s 491, Waesterberg SN 1968 s 149 och SOU 1969:30 s 180—192; se även prop 1928:213 s 250 samt Eberstein, Skatt till stat och kommun, del 1 1929 s 136. — Betr rättsfall se 1939 not 544, 1966 not 105 samt RN I 1967 nr 5:3.*

#### **Fråga om handelsbolag drivit rederirörelse genom att teckna fartygskontrakt?**

Besvär av TI angående disponenten L:s inkomsttaxering 1969. — Rederibolaget N, som tecknat avtal om köp av fartyg från ett varv, överlät 30.12.1968 sina rättig-

heter och skyldigheter enligt kontraktet på ett handelsbolag i vilket L ägde andelar. Nästa dag överenskomms att rederibolaget skulle hyra fartyget på 5 år från leveransdagen. — Handelsbolaget yrkade vid 1969 års taxering avdrag för avskrivning på köpekontraktet med 3,3 milj. kr. Av härigenom uppkommet underskott belöpte 110 020 kr på L. Fråga uppkom huruvida L vid sin taxering ägde rätt till avdrag för detta underskott.

KR uttalade att tillräckliga skäl icke förebragts till annan bedömning än att handelsbolaget börjat rederirörelse under 1968 och ägt rätt till avdrag för avskrivning på leveranskontakt avseende fartyg enligt berörda bestämmelser. L ansågs därför berättigad till avdrag för den på honom belöpande andelen i underskottet.

RR fann med anledning av TI:s besvär lika med KR L berättigad till avdraget vid taxeringen till statlig inkomstskatt. (Däremot vägrade RR avdrag för underskottet vid taxeringen till kommunal inkomstskatt med hänsyn till att handelsbolagets verksamhet fick anses bedriven med fast driftställe i annan kommun än L:s hemortskommun. Det noterades bl a att för handelsbolaget uppgetts samma adress i denna andra kommun som för rederibolaget och handelsbolagets majoritetsdelägare, ett annat företag i samma koncern som rederibolaget.) (RR föredr. 6.2; dom 22.2.1973.)

*Anm: Se prop 1966:88 och 1972:144. Jämför RÅ 1969 not 2092 och 1970 not 943.*

#### **Avdrag för nedskrivning av varufordran på annat bolag inom samma koncern**

Besvär av bolaget X angående förhandsbesked. — Sökandebolaget X var dotterbolag till ett utländskt bolag och drev grosshandel med varor tillverkade inom den utländska koncernen. Det utländska moderbolaget ägde även aktierna i ett annat svenskt bolag A, som drev detaljhandel genom en butikskedja. Bolagen X och A, som båda hade räkenskapsår omfattande samma tidsperiod, ingick således i samma koncern och detta förhållande hade bestått såväl vid räkenskapsårets utgång som vid dess ingång.

I ansökan till RSV upplyste bolaget X, att det på grund av varuleveranser hade en fordran på bolaget A till belopp om nära 2 milj. Leveranserna hade skett till samma priser som X tillämpat gentemot andra återförsäljare. Bolaget A hade under det senaste räkenskapsåret lidit en förlust på drygt 1 milj. kr. Bolagets reserverade medel var obetydliga och uppgick dess tillgångar till cirka 1,5 milj. mot skulder om drygt 2,5 milj., därav skulder — i huvudsak varuskulder — till andra än X på c:a 0,5 milj. kr. Då A uppenbarligen var på obestånd, avsåg X att träffa ackordsöverenskommelse med A att nedsätta sin fordran på A med drygt 1 milj., under förutsättning att denna ackordsförlust i beskattningshänseende betraktades som avdragsgill. X hemställde att RSV måtte förklara att X vid taxering ägde åtnjuta avdrag för den avsedda nedskrivningen av fordringen. — AO invände bl a att förlusten icke kunde betraktas som definitivt konstaterad och att ingen annan borgenär än X kommer att lämna A ackord.

RSV meddelade följande förhandsbesked: RSV finner att X och A är i sådan intressegemenskap som avses i anvisningarna till 43 § KL. Nämnden finner vidare,

enär ingen annan borgenär skall lämna A ackord, att det kan antagas att det ifrågavarande ackordet har sin grund i nämnda intressegemenskap. På grund av det anförda och då sökandebolag ej heller äger erhålla avdrag för det ifrågavarande beloppet såsom för koncernbidrag, förklarar nämnden att sökandebolaget vid inkomsttaxeringen icke äger åtnjuta avdrag för beloppet vare sig såsom för ackordsförlust eller såsom för koncernbidrag.

RR yttrade: Av handlingarna i målet framgår, att sökandebolaget är huvudleverantör åt bolaget A och att sistnämnda bolaget närmast är att betrakta som ett försäljningsbolag för sökandebolaget. Leveranserna till bolaget A har skett till samma priser, som sökandebolaget tillämpat gentemot andra återförsäljare. De skulder bolaget A har till andra leverantörer är små i förhållande till skulden till sökandebolaget. Vidare framgår att bolaget A är på obestånd. Med hänsyn till dessa omständigheter är bestämmelserna i p 10 sista st av anv till 29 § KL icke tillämpliga på sökandebolagets åtgärd att efterskänka varufordringar på bolaget A för att möjliggöra att sistnämnda bolag kan fortsätta sin rörelse. På grund härav och då förlusten på sistnämnda fordringar är att anse som driftförlust i sökandebolagets rörelse undrar RR på det sätt överklagade förhandsbeskedet, att sökandebolaget förklaras äga åtnjuta avdrag vid inkomsttaxeringen för ifrågavarande belopp. (RR föredr. 6;12 dom 19.12.1972.)

*Anm.: Se SOU 1964:29 s 100—108, prop 1965:126 s 43—44, 55, 78—79.*

#### **Hemresa från FN-tjänstgöring på Cypern och familjens resa dit**

Besvär av H angående inkomsttaxering 1967. — H, som var gift och hade 3 minderåriga barn, tjänstgjorde med lön från FN-kassan, P 10, Strängnäs, den 13.4. 1966 — den 23.1. 1967 vid FN:s civila polisavdelning på Cypern. — H yrkade avdrag för kostnader för resor med flyg t o r dels för två resor som hustrun gjort till Cypern — ena gången med ett av barnen — med 1 450 kr + 1 060 kr och dels för en resa hem till Sverige som han själv gjort med 1 400 kr. Den sistnämnda resan hade påkallats av ohälsa inom familjen.

PN medgav avdragen med hänsyn till den långa tid det var fråga om. KR vägrade däremot avdrag.

RR ansåg H berättigad till avdrag med 1 400 kr för en resa med hänsyn till den jämförelsevis långa tid som H:s utlandstjänstgöring pågått samt omständigheterna i övrigt. Däremot ägde han icke avdraga kostnad för resor, som företagits av andra familjemedlemmar. (RR föredr. 10.1; dom 1.2.1973; två ledamöter av RR gjorde ej ändring i KR:s utslag.)

*Anm.: Jämför RA 1971 not 114 och 115 (Skattenytt 1971 s 389).*

#### **Läkares kostnader för deltagande i kongress**

Besvär av överläkaren L angående inkomsttaxering 1970. — H deltog i okt. 1969 i 12:e internationella radiologkongressen i Tokyo. Han hade därvid tjänstledighet med behållna löneförmåner men fick intet bidrag till kostnaderna för deltagandet.

Han yrkade avdrag för resekostnader, kongressavgifter och ökade levnadskostnader i samband med kongressen med sammanlagt 5 711 kr. — TN vägrade avdrag. — PN medgav avdrag med  $\frac{2}{3}$  av kostnaden (två ledamöter ville ge fullt avdrag, en ledamot avdrag med halva beloppet. En ledamot ville helt vägra avdrag). KR vägrade avdrag på besvär av TI.

RR yttrade: Det får anses åligga L såsom överläkare vid lasarettets röntgenavdelning att bevaka nyheterna inom sin specialitet och att medverka till att nya och förbättrade metoder snarast möjligt kommer till användning. Av handlingarna i målet framgår, att betydelsefulla nyheter presenterades vid radiologkongressen i Tokyo. Arbetsgivaren beviljade L tjänstledighet med bibehållen lön för att delta i kongressen. Den omständigheten att L åtagit sig att själv bestrida sina kostnader för deltagandet kan icke leda till annat antagande än att resan företagits i tjänstens intresse. Kostnaderna utgör därför för L avdragsgill omkostnad vid fullgörandet av överläkartjänsten. Emellertid har PN medgivit avdrag med endast två tredjedelar av kostnaderna, över vilket beslut L icke anfört besvär hos KR. RR fastställde PN:s beslut. (RR föredr. 10.1; dom 1.2.1973.)

*Anm.: Se Svensk Skattetidning 1957 s 354 (Olofsson).*