

# Rättsfall från Regeringsrätten

## TI-besvär över förhandsbesked till skattskyldigs förmån. Brandskadeersättning och fördelning av fastighets ingångsvärde på mark och byggnad.

Besvär av TI angående förhandsbesked beträffande X. — I ansökan om förhandsbesked upplyste X att han den 1 jan. 1968 köpt bostads- och affärsfastigheterna L nr 5 och 6 för 290 000 kr. Taxeringsvärdet för nr 5 var 226 000 kr, varav byggnadsvärde 190 700 kr och taxeringsvärdet för nr 6 var 58 000 kr, varav byggnadsvärde 40 700 kr. År 1969 hade fastigheten nr 6 totalförstörts genom brand, varvid X erhållit brandskadeersättning med kr 160 700. — X avsåg att under år 1972 försälja fastigheterna och var erbjuden 450 000 kr för hela komplexet. X anhöll om förhandsbesked hur eventuell realisationsvinst skulle beräknas.

TI anförde: Byggnaden L nr 6 hade brunnit ned utan att återuppföras. Den utbetalade brandskadeersättningen 160 700 kr torde jämlikt KL § 19 inte böra beskattas. Med ledning av lämnade uppgifter syntes anskaffningskostnaden för nr 6 kunna beräknas till 59 225 kr, varav 17 665 kr kunde anses belöpa på marken. Då anskaffningskostnaden för båda fastigheterna var 290 000 kr, borde anskaffningskostnaden för L nr 5 beräknas till  $(290\,000 - 59\,225 =)$  230 775 kr. Beloppen 17 665 kr respektive 230 775 kr borde uppräknas med det indextal för år 1968 som fastställts med avseende försäljning under 1972. Om försäljningen innefattade byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål, skulle ytterligare ett belopp av 3 000 kr avdragas för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten.

RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade i förhandsbesked: Beträffande frågan om beräkning av realisationsvinst på grund av ifrågavarande försäljning förklarar nämnden, att vinstberäkning skall ske för vardera fastigheten för sig. Nämnden förklarar vidare, att anskaffningskostnaden för respektive fastighet skall beräknas med utgångspunkt från den för båda fastigheterna år 1968 erlagda köpeskillingen på 290 000 kr, därvid så stor del av nämnda köpeskillning skall anses belöpa på respektive fastighet som det för fastigheten då gällande taxeringsvärdet utgör av fastigheternas sammanlagda taxeringsvärden. I enlighet härmed skall anskaffningskostnaden för fastigheten L nr 5 bestämmas till  $(226\,000 : 284\,000) \times 290\,000$  kr eller till 230 775 kr och för fastigheten L nr 6 till  $(58\,000 : 284\,000) \times 290\,000$  kr eller till 59 225 kr. Såvitt avser fastigheten L nr 5 förklarar nämnden att anskaffningskostnaden, d v s beloppet 230 775 kr, utgör det för denna fastighet gällande ingångsvärdet, som härefter får omräknas med vederbörligt omräkningstal. Beträffande åter fastigheten L nr 6 förklarar nämnden — med hänsyn till att den till och med brandåret uppräknade anskaffningskostnaden understigit den för fastigheten uppburna försäkringsersättningen — att ingångsvärdet för denna fastighet är lika med noll. — I den mån ansöknings icke blivit besvarad genom

vad nämnden ovan förklarar, finner nämnden förhandsbesked icke böra meddelas och avvisar därför ansökningen härutinnan.

Hos RR yrkade TI den ändringen i förhandsbeskedet i vad avsåg vinstberäkning för fastigheten L nr 6 att ett beräknat anskaffningsvärde för marken eller 17 665 kr skulle anses utgöra fastighetens ingångsvärde. Han hemställde vidare att förhandsbeskedet vad gällde fastigheten L nr 5 skulle kompletteras med ett uttalande om att jämväl ett fast belopp av 3 000 kr ägde avräknas för varje påbörjat kalenderår som byggnad — huvudsakligen avsedd för bostadsändamål — funnits på fastigheten under innehavstiden.

RR yttrade: Enligt andra punkten sjunde stycket anv till 36 § KL skall i fall som det förevarande fastighetens ingångsvärde, uppräknat enligt tredje och femte styckena i samma punkt till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan skadeförsäkringsersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. Lagrummet medger alltså icke uppdelning av ingångsvärdet på byggnad och på mark. Det av nämnden fastställda ingångsvärdet för fastigheten L nr 6 är beräknat i enlighet härmed. På grund härav och då förhandsbeskedet i vad det avser fastigheten L nr 5 icke innebär att avdrag med 3 000 kr för kalenderår ej får göras lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 22.3; dom 4.4.1973).

#### Värde av lager av fastigheter och aktier

Besvär av HSB i Malmö angående inkomsttaxering 1963. — HSB drev byggnadsverksamhet genom ett helägt bolag. Nettointäkt av rörelse angavs till 1 694 002 kr. Vid beräkning därav hade HSB upptagit lagret till 9 300 000 kr. Därvid hade HSB tillämpat RN:s anvisningar 1962 nr 2:3 rörande värdesättningen vid inkomsttaxeringen av byggnadsföretagens lager m. m. Värdet av egna fastigheter hade upptagits till belopp som översteg såväl 95 procent av summan taxeringsvärden som 80 procent av summan anskaffningsvärden för fastigheterna. Vid beräkning av lägsta värde å aktierna i vissa fastighetsaktiebolag hade från 95 procent av respektive fastighets taxeringsvärde avräknats fastighetens hos bolaget bokförda värde, vartill lagts bolagets eget kapital, i följd varav på vissa aktier uppkommit ”negativa värden”. — TN värderade lagret till 9 571 520 kr.

Hos PN anförde TI bl a : RN:s anvisningar var avsedda att tillämpas på byggnadsföretag vars verksamhet bestod i uppförande av byggnader o s v. Anvisningarna var emellertid icke avsedda att tillämpas på andra företag. Av de uppgifter, som numera lämnats, syntes HSB:s verksamhet icke vara av den art att RN:s anvisningar var tillämpliga på föreningens lager av fastigheter, aktier och andelar, som utgjorde lagertillgång. Under dessa omständigheter borde HSB:s lager av fastigheter vid inkomsttaxeringen icke upptagas till lägre värde än 11 507 921 kr, motsvarande 95 procent av fastigheternas taxeringsvärden. Vad beträffade HSB:s lager av aktier syntes dessa böra upptagas till 835 500 kr, motsvarande nominella värdet av aktierna. Detta innebar, att varulagret vid inkomsttaxeringen borde upptagas till 12 343 421 kr.

PN lämnade yrkandet utan bifall och anförde. Oaktat i RN:s anvisningar icke angives sådan art av rörelse, som bedrivs av HSB, finner PN — med beaktande av syftet med föreningens verksamhet och det sätt, på vilket denna bedrivs — hinder icke möta att i förevarande hänseende likställa föreningen med i nämnda anvisningar avsett slag av byggnadsföretag. Utformningen av RN:s anvisningar i deras nuvarande lydelse är ej sådan, att anvisningarna kan otvetydigt äga tillämpning på föreningens innehav av indirekt ägda fastigheter. Denna äganderättssituation kan ej heller antagas ha varit förutsedd vid tillkomsten av anvisningarna. PN finner att uttalandet i RN:s anvisningar om att samma värderingsprincip skall användas för hela beståndet av fastigheter, som utgör lagertillgångar, utgjort grundad anledning för föreningen att företaga nedskrivning på indirekt ägda fastigheter på det sätt, som skett vid nu ifrågakommande taxering, med beaktande därjämte av att föreningen flera år i följd åsatts inkomsttaxering i enlighet med motsvarande principer. PN finner därvid icke de ”negativa värden”, som föreningen redovisar vid beräkningen av nedskrivningarna, utgöra tillräcklig grund för frångående av föreningens samlade lagervärdering med hänsyn till att föreningens innehav av aktier i fastighetsbolag finnes böra likställas med innehav av fastigheter.

KR lämnade TI:s där fullfölja talan utan bifall.

Hos Regeringsrätten fullföljde TI sin talan.

RR — där TI fullföljde — yttrade: Till följd av bestämmelserna i punkt 1 av anv. till 41 § KL skall värdet av HSB:s lager av fastigheter och aktier i fastighetsaktiebolag vid inkomsttaxeringen upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår som skäligt. För värdesättning av byggnadsföretags lager m. m. vid inkomsttaxeringen har RN utfärdat särskilda anvisningar. De i anvisningarna angivna grunderna bör tillämpas vid värderingen av HSB:s lagertillgångar. HSB:s lager av fastigheter skall upptagas till 11 507 921 kr. Vad angår aktierna kan dessa vid bestämmande av högsta tillåtna nedskrivning icke upptagas till så kallade negativa värden. Med hänsyn härtill måste lagret av aktier upptagas till lägst 778 418 kr. (RR föredr. 13.2; dom 26.3.1973).

### **Ingående lager i tomtstyckningsrörelse**

Besvär av U. angående inkomsttaxering 1966. — U. som ostridigt påbörjat tomtstyckningsrörelse 1963, ansågs vid 1964 års taxering av kammarrätten berättigad till avdrag för ingångsvärde i rörelsen med 3 kr/m<sup>2</sup>, men då U. utvidgat sin talan hos KR kunde avdrag endast medgivas enligt deklARATIONEN, eller med ca 2 kr 43 öre/m<sup>2</sup> (ej överklagat). I enlighet med KR:s utslag beräknade U. i 1966 års deklARATION den ursprungliga tomtmarken på ca 46 000 m<sup>2</sup> till 138 000 kr (3 kr/m<sup>2</sup>). Efter tillägg av exploateringskostnader, 3 404 kr, och reduktion för tidigare medgivna avdrag för ingångsvärden 21 449 kr (8 795 m<sup>2</sup> à 2 kr 43 öre/m<sup>2</sup>) respektive 16 276 kr (9 301 m<sup>2</sup> à 1 kr 75 öre/m<sup>2</sup>) upptog U. värdet av ingående lager 1.1.1965 till 103 679 kr. — TN medgav avdrag för ingående lager med 83 712 kr. Därvid hade lagret (46 000–18 096=) 27 904 m<sup>2</sup> upptagits till 3 kr/m<sup>2</sup>.

PN — där U. yrkade taxering enligt deklARATIONEN — lämnade U:s talan utan bifall.

KR yttrade: U. har såvitt handlingarna utvisar påbörjat tomtstyckningsrörelsen år 1963, från och med vilket år yrkesmässig försäljning av tomter får anses ha bedrivits å ifrågavarande fastighet. Ingångsvärdet i rörelsen får därför anses utgöra värdet å tomtmarken år 1963. I målet är upplyst att U. haft plankostnader för tomtområdet med 3 404 kr. U. får vid förevarande taxering anses berättigad till avdrag för så stor del av tomtmarkens ingångsvärde och förenämnda plankostnader som belöper på den under beskattningsåret sålda tomtmarken. Nämnade ingångsvärde och plankostnader må skäligen uppskattas till tre kronor för kvadratmeter. På grund härav finner KR icke skäl göra ändring i PN:s beslut.

RR yttrade: På av KR anförda skäl och då värdet av ingående tomtlager i rörelsen den 1 jan. 1965 icke visats överstiga 83 712 kr lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 13.3; dom 29.3 1973).

*Anm.: U. har alltså icke ansetts äga rätt att vid 1966 års taxering vid beräkning av ingående lager tillgodogöra sig vid tidigare taxeringar ej utnyttjade avdrag.*

#### **Försäljning till överpris — obehörig skatteförmån**

Besvär av X angående inkomsttaxering 1965. X sålde enligt köpekontrakt den 15 maj 1964 sin hotellrörelse för 80 000 kr till Y Hotell AB, vilket bolag registrerades först den 2 juni 1964. Y, vilken ägde ett avgörande inflytande i bolaget, undertecknade kontraktet för bolagets räkning. Enligt köpekontrakt den 15 maj 1964 och köpebrev den 1 juni 1964 avyttrade X två tomter om tillhoppa 6 661 kvm (taxeringsvärde 5 000 kr), vilka innehafts mer än 10 år, till Y, personligen för 100 000 kr.

RR yttrade bl a : Vad i målet förekommit ger ej anledning till annat bedömande än att överlåtelseerna — såsom X gjort gällande — skett till olika köpare, nämligen försäljningen av hotellrörelsen till bolaget och försäljningen av tomterna till Y. Med hänsyn till den intressegemenskap som enligt vad utredningen ger vid handen förelegat mellan Y och bolaget och till övriga i målet upplysta förhållanden måste de båda försäljningarna ses såsom av varandra beroende affärstransaktioner och de skall därför med avseende på de skattemässiga konsekvenserna bedömas utifrån detta inbördes sammanhang. — Beträffande avyttringen av hotellrörelsen ger utredningen — särskilt i betraktande av det pris som erhållits vid den sedermera år 1965 verkställda försäljningen av samma rörelse — stöd för antagande att den i köpekontraktet den 15 maj 1964 angivna köpeskillingen, 80 000 kr, icke oväsentligt understigit det verkliga värdet av den överlåtna egendomen. — Vad åter angår de för 100 000 kr till Y försålda tomterna framgår av handlingarna att tomterna år 1966 — efter överlåtelse till bolaget för nämnda summa — avyttrats för 40 000 kr. Härav och av övriga omständigheter kan slutas, att inte heller det pris för vilket Y förvärvat tomterna motsvarat det verkliga värdet utan att X i detta fall betingat sig ett överpris, som kan beräknas till åtminstone 60 000 kr och som fått utgöra

kompensation för det underpris som uttagits vid försäljningen av hotellrörelsen — På grund av vad sålunda anförts och då ifrågavarande transaktioner måste antagas ha skett endast för att bereda X obehörig skatteförmån, skall X, såsom KR funnit, beskattas för intäkt av rörelse med ytterligare 60 000 kr. — RR lämnar därför besvären utan bifall. (RR föredr. 14.3; dom 29.3 1973).

*Anm.: Se Stenbeck-Wijnbladh-Nial: Aktiebolagslagen (5 uppl.) s 68–73, Rodhe: Aktiebolagsrätt (3 uppl.) s 27–29, SOU 1963:52 s 68–75 samt Hellner: Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel.*

### **Överflyttning av taxering med höjning av beskattningsbar inkomst som följd**

Besvär av läkaren H. angående inkomsttaxering 1968. — H. som var dansk medborgare tjänstgjorde under tiden den 1 mars—den 30 april 1967 vid Hedemora sjukstuga och uppbar då vissa intäkter.

H. taxerades år 1968 i Hedemora till statlig inkomstskatt för 14 350 kr, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 13 900 kr och till kommunal inkomstskatt för 16 600 kr, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 16 200 kr. Därvid erhöll Hansen avdrag för allmän kommunalskatt med 2 250 kr och för obligatorisk sjukförsäkringsavgift med 150 kr ävensom ortsavdrag med 370 kr. — PN och KR: ej ändring.

Hos RR yrkade H. att hans taxeringar i Hedemora skulle överflyttas till det för riket gemensamma taxeringsdistriktet. — RR yttrade: Av utredningen får anses framgå att H. under beskattningsåret icke varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Han skall därför taxeras i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet. På grund härav undanröjer RR med stöd av 100 § 4, TF H:s taxeringar i Hedemora och åsätter honom i stället taxering till statlig inkomstskatt i Stockholm för 14 350 kr, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 14 350 kr samt taxering till kommunal inkomstskatt i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål för 16 600 kr, taxerad och beskattningsbar inkomst. (RR föredr. 8.3; dom 2.4.1973).

### **Förutsättning för eftertaxering då allmän men ej särskild självdeklaration avgetts**

Besvär av TI angående L:s inkomsttaxering 1965. — L. som var anställd i allmän utrikestjänst och taxerades i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet, ingav sin allmänna självdeklaration 1965 till Västerleds församling i Stockholm, där han hade en fastighet i vilken han då bodde. L upptog i deklarationen garantibeloppet för fastigheten. Han ingav icke någon särskild självdeklaration.

L:s deklaration behandlades av TN för det gemensamma taxeringsdistriktet. Denna sände meddelande till den TN i Västerleds församling, som hade att taxera fastigheten. Detta meddelande inkom för sent till TN för att kunna beaktas vid taxeringen.

Hos PN yrkade TI i sept. 1969 att L skulle eftertaxeras i Västerleds församling för garantibeloppet. — PN i Stockholms län lämnade TI:s yrkande utan bifall.

Även KR lämnade TI:s talan utan bifall: L har uppenbarligen avsett att den allmänna självdeklaration han avgivit 1965 skulle läggas till grund för inkomsttaxering samma år i Västerleds församling. I deklarationen har han redovisat sitt fastighetsinnehav och uppgivit garantibeloppet till beskattning. Det förhållandet att L rätteligen bort avge särskild självdeklaration till ledning för taxeringen i Västerleds församling kan icke anses innebära att L beträffande denna taxering på sådant sätt brustit i sin uppgiftsplikt att förutsättning för eftertaxering föreligger.

RR yttrade: På sätt KR anmärkt har L till ledning för 1965 års taxering i Västerleds församling av Stockholms stad avlämnat allmän självdeklaration och därvid upptagit bl a ifrågavarande garantibelopp till beskattning i församlingen. Med hänsyn härtill föreligger ej förutsättningar för den yrkade eftertaxeringen. RR ogillar därför TI:s i målet förda talan. (RR föredr. 22.2; dom 28.3.1973).

*Anm.: L. var i princip skyldig att utöver den allmänna självdeklarationen till den gemensamma taxeringsnämnden även avlämna särskild deklaration rörande fastigheten.*

#### **Befrielse från ränta på kvarstående skatt**

Dödsboet efter K., vilken avled i juli 1970, ansökte hos LS att erhålla befrielse från skyldighet att erlagga ränta å kvarstående skatt med 624 kr, som påförts K. på grund av 1970 års inkomsttaxering.

LS vägrade befrielse, då K. med hänsyn till bland annat ökade ränteinkomster under beskattningsåret bort begära jämkning (höjning) av den påförda preliminära skatten. — KR medgav dock dödsboet den begärda befrielsen. (en ledamot skiljaktig).

RR yttrade, sedan prövningstillstånd meddelats: I målet är upplyst, att K. insjuknat vid månadsskiftet jan.—febr. 1970 och att han därför icke haft tillfälle att erlagga fyllnadsinbetalning av preliminär skatt senast den 30 april 1970. — Enär denna omständighet icke är av beskaffenhet att jämlikt 85 § 2 mom. uppbördsförordningen och anvisningarna till sagda författningsrum kunna medföra befrielse helt eller delvis från K. påfordränta å kvarvarande skatt, fastställer RR — med undanröjande av KR dom — det slut, vartill LS kommit i målet. (RR föredr. och dom 7.3.1973).