

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Självständigt skattesubjekt?

Besvär av TI angående taxering av Förenade Israel-Insamlingen år 1963. — Jewish Agency är en från staten Israel fristående organisation, vars huvudsakliga uppgift är att självständigt genom sin invandringsbyrå organisera och handha invandringen till Israel av judar. Dess finansiella instrument är Keren Hayesod Förenade Israel-Insamlingen med huvudkontor i Jerusalem, som vänder sig till alla världens judar, vilka genom frivilliga gåvor bidrager till verksamheten. I Sverige har Förenade Israel-Insamlingen ett kansli med två anställda och en nominell styrelse, som här insamlar medel att användas till flyktinghjälp och uppodling i Israel.

RR yttrade: Såvitt handlingarna utvisar har Förenade Israel-Insamlingen här i riket inga stadgar och endast en nominell styrelse och är dess befattning med ifrågasvarande hjälpverksamhet begränsad till insamling av bidrag från allmänheten och överlämnande av insamlade medel till en i Israel hemmahörande organisation, som beslutar om medlens användning. Enär vid angivna förhållanden Förenade Israel-Insamlingen icke kan anses såsom särskilt rättssubjekt och räntan å de insamlade medlen och det behållna kapitalet därför icke utgör för Förenade Israel-Insamlingen skattepliktig inkomst och förmögenhet, etc. (RR:s utslag den 16/10 1969; två ledamöter av RR ansåg insamlingen vara ett i skattehänseende självständigt rättssubjekt med egen förmögenhetsförvaltning samt skattskyldig för inkomst och förmögenhet.)

### Värde på omsättningsdjur i jordbruk vid övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning

Besvär av TI angående hemmansägaren J:s inkomsttaxering år 1966. — J. övergick den 1/1 1965 från inkomstberäkning enligt kontantprincipen till beräkning enligt bokföringsmässiga grunder för sitt jordbruk. Han uppgav att han vid beskattningsårets ingång ägde 19 göddjur och yrkade avdrag för dessas ingångsvärde med 24.300 kr. — TN medgav avdraget.

Hos PN yrkade TI att avdraget skulle vägras. — PN ogillade TI:s yrkande och yttrade: I fråga om djurbesättningen har TI anfört att besättningen utgjordes av göddjur med karaktär av omsättningstillgång och att i förevarande sammanhang nötkreaturen därför borde behandlas enligt samma regler som gäller för varulager, som ej utgöres av djur. Gällande bestämmelser i fråga om övergång till bokföringsmässig redovisning synes icke kunna ges en sådan tolkning. — KR: ej ändring.

Hos RR anförde TI: J. har uppgivit, att han på 1950-talet haft nyuppsättningskostnad för mjölkdjur och suggor. Djur av dessa slag fanns inte kvar i besättningen den 1/1 1965, då övergång till bokföringsmässig redovisning skedde. J. har enligt vad

som framgår av uppgifterna i 1963 års självdeklaration under år 1962 skattefritt realiserat 10 kor och 10 ungdjur. För ursprunglig nyuppsättningskostnad för mjölkdjur bör J. därmed anses ha erhållit skattemässig kompensation. Avdrag har medgivits vid 1963 års taxering med 4.189 kr. för inköp av 18 nötkreatur och vid 1964 års taxering med 5.237 kr. för inköp av 20 nötkreatur. Om avdrag för ingångsvärde av göddjur skulle medges vid 1966 års taxering, skulle alltså ett belopp motsvarande ingångsvärdet komma att undgå beskattning, oaktat fråga är om omsättningsdjur. Övergång till bokföringsmässig redovisning skulle därmed medföra en annan och därmed förmånligare inkomstberäkning än vid fortsatt tillämpning av kontantprincipen, eftersom utförsäljning av göddjur vid tillämpning av kontantprincipen alltid medför beskattning. Medgivande av avdrag för ingångsvärde skulle i stort sett komma att medföra samma resultat, som om göddjuren realiserats skattefritt.

RR: ej ändring. (RR:s utslag den 21/10 1969; en ledamot av RR yttrade: Gällande bestämmelser om ingångsvärde å djur vid övergång till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder får anses innebära att, om ingen eller en endast oväsentlig del av djurbesättningen vid övergången belastas med vid anskaffningstillfället icke avdragsgilla nyuppsättningskostnader, djurbesättningens värde ej alls eller endast i motsvarande mån må tagas i beräkning som ingångsvärde. J. kan vid sådant förhållande icke anses berättigad till avdrag vid taxeringen för någon del av djurbesättningens värde.)

*Anm.: I en promemoria som i dec. 1969 upprättats i riksskattenämnden och som ingivits till finansdepartementet har föreslagits ändrade regler för bestämmande av ingångsvärde på djur vid övergång till beräkning enligt bokföringsmässiga grunder av inkomst av jordbruksfastighet. En proposition i ämnet torde komma att framläggas för riksdagen.*

#### **Icke tillfällig anställning — ej avdrag för ökade levnadskostnader**

Besvär av plastarbetaren N. angående inkomsttaxering år 1962. — N. arbetade under tiden 16/11 1960—den 19/7 1963 i Malmö. Hans familj var bosatt på en fastighet som N. ägde i Hasslöv, Karups kommun. — TN medgav N. avdrag för ökade levnadskostnader i Malmö med yrkat belopp, 1.920 kr. — PN vägrade avdraget. — Hos KR, där N. klagade, yttrade TI: N. hade sedan år 1933 ägt en fastighet i Hasslöv. Till år 1960 hade han haft anställning som plastarbetare hos ett bolag i Båstad. Sistnämnda år hade nämnda bolag inköpts av AB Plåtmanufaktur. Driften vid Båstadsfabriken hade lagts ner och de anställda erbjudits anställning vid AB Plåtmanufacturs fabrik i Malmö. Driften vid Båstadsfabriken hade icke varit avsedd att återupptagas. N. hade arbetat i Malmö under tiden den 16/11 1960—den 19/7 1963, således under ca två år och åtta månader. Sedan N. slutat hos AB Plåtmanufaktur hade han tagit anställning hos ett annat företag i Båstad. Då anställningen i Malmö, som icke från början varit tidsbegränsad, innehafts av N. under relativt lång tid, ansåg sig TI icke kunna tillstyrka bifall till besvären. — KR: ej

ändring. — Hos RR. anförde N. att hans avsikt var att under pågående anställning i Malmö söka annat arbete i närheten av Hasslöv, då tillfälle erbjöds honom. Först under sommaren 1963 hade det emellertid lyckats honom att få passande arbete i hemorten. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 23/10 1969.)

#### **Ökade levnadskostnader i samband med förflyttning på grund av omorganisation**

Besvär av platschefen F. angående inkomsttaxering år 1963. — F., som var anställd hos Scan, Föreningen Skånska Andelsslakterier u. p. a., förflyttades i samband med omorganisation från Halmstad och placerades för tiden den 1/3—31/5 1962 i Malmö och fr. o. m. den 1/6 1962 i Ystad, där han tjänstgjorde som platschef, först intill den 1/10 1962 som vikarierande och därefter som ordinarie. Den 16/2 1963 flyttade F. med sin familj till Ystad. — TN medgav avdrag för ökade levnadskostnader i Malmö och Ystad med yrkade belopp. — PN medgav på yrkande av TI endast avdrag för fördyringen i Malmö då tjänstgöringen där fick anses vara tillfällig, men ej för kostnader vid tjänstgöringen i Ystad. — KR lämnade F:s besvär häröver utan bifall.

I besvär hos RR anförde F. att han i maj 1962 av Scans styrelse blivit utsedd som t. f. platschef i Ystad, då dåvarande platschefen erhållit anställning på annan ort. F. ansåg att tjänstgöringen i Ystad till en början var att betrakta som ett vikariat och som en tillfällig anställning, då han ägde kännedom om andra tjänstemän inom företaget som haft förordnanden eller vikariat, men som sedermera icke erhållit dessa tjänster som ordinarie befattningshavare. Först i slutet av september 1962 fick han besked om att han fr. o. m. den 1/10 1962 utnämnts till ordinarie platschef i Ystad.

RR nedsatte taxeringarna med 2.000 kr avseende fördyrade levnadskostnader under tiden den 1/6—den 1/10 1962 i Ystad och yttrade: Av den numera förebragta utredningen framgår att F. ej kunnat räkna tjänstgöringen i Ystad som stadigvarande förrän den 1/10 1962. Enär tjänstgöringen i Ystad dessförinnan får anses ha varit av tillfällig natur, är F. berättigad till avdrag för fördyrade levnadskostnader under denna tid med belopp, som skäligen kan beräknas till 2.000 kr. (RR:s utslag den 23/10 1969.)

#### **Fastighetstaxering: rätt till frikraft enligt servitutsavtal — ej ersättningskraft enligt vattenlagen**

Besvär av D:s dödsbo m. fl. angående fastighetstaxering år 1965. — I målet var fråga om kraftbelopp som utan ersättning skulle av vattenfallsstyrelsen tillhandahållas ägarna av vissa fastigheter. — Fastighetstaxeringsnämnden och KR ansåg att beloppen avsåg ersättningskraft enligt vattenlagen och att i fastigheternas taxeringsvärde därför skulle inräknas värde av ersättningskraft.

RR underkände emellertid denna bedömning och yttrade: Ifrågavarande elektriska kraftbelopp utges på grund av servitutsavtal, varigenom vattenfallsstyrelsen,

före ansökan till vattendomstolen om tillstånd att utbygga strömfallet, förvärvat rätt till vattenkraft i detta. Sedermera lämnat tillstånd till utbyggnaden har grundats på bl a den rätt vattenfallsstyrelsen sålunda förvärvat. Den vattenkraft, vartill vattenfallsstyrelsen förvärvat rätt genom avtalet, har alltså icke tagits i anspråk enligt vattenlagen. Rätten till fri kraft kan därför — oaktat vattendomstolen fastställt kraftverksägarens åliggande enligt avtalet att utge kraftbeloppen — icke anses grundad på nämnda lag och skall följaktligen, enligt p. 3 till 9 § KL, icke beaktas vid fastställande av taxeringsvärdet för fastigheterna. (RR:s utslag den 3/11 1969.)

#### **Formella förutsättningar för eftertaxering på grund av felaktig redovisningsmetod för fastighetsinkomst**

Besvär av fru E:s dödsbo angående inkomsteftertaxering år 1961. — Fru E. hade som änka efter en företagschef bebott en större villafastighet vilken hon ägde men som hon i viss utsträckning skulle ställa till företagets förfogande för representation m. m. Hon ägde även andra fastigheter av både jordbruksfastighets och annan fastighets natur. År 1961 hade hon redovisat nettointäkt av samtliga fastigheter till 163 kr. enligt "konventionell" metod på formulär 6 a. Året innan hade hon deklarerat alla fastigheterna på en jordbruksbilaga. — Hos PN yrkade TI att dödsboet skulle eftertaxeras för vissa belopp med utgångspunkt från riktiga deklara-tionsbilagor för de olika fastigheterna, därvid bl a inkomsten av villafastigheten beräknats enligt schablonmetoden. — PN godkände eftertaxeringsyrkandet. — KR ogillade dödsboets besvär häröver. — RR fastställde KR:s slut med förklaring att formella förutsättningar för eftertaxering förelåg. (RR:s utslag den 4/11 1969.)

#### **Reparationskostnader för nybildad fastighet som förut omfattat två taxeringsenheter, beskattade enligt villaschablonen**

Besvär av TI angående N:s inkomsttaxering år 1963. — N. hade år 1962 deklarerat för två särskilt taxerade fastigheter enligt villaschablonen. Sedan fastigheterna vid 1962 års fastighetstaxering efter sammanläggning åsatts ett enda taxeringsvärde, redovisade N. vid 1963 års inkomsttaxering inkomsten av den nybildade fastigheten enligt s. k. konventionell metod. Därvid tillgodoförde sig N. avdrag för reparationskostnader på över 100.000 kr., vilka betalats under 1962 sedan arbetena slutförts och besiktigats men som delvis utförts under 1961. — PN medgav fullt avdrag, trots TI:s invändning att förhållandena föranledde till antagande att sammanslagningen skett för att bereda N. fördelar vid taxeringen. Enligt TI avsåg den del av byggnadsarbetena som utförts under 1961 en enfamiljsvilla, för vilken schablontaxering skulle ske. Kostnad för reparation av sådan villa var icke avdragsgill vid taxeringen.

KR lämnade TI:s besvär utan bifall, enär ifrågavarande kostnader för reparation av byggnaden ostridigt guldits under år 1962. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 4/11 1969.)

### Fråga om givarens skattskyldighet för beloppsbestämd aktieavkastning som han bortgivit

Besvär av dödsboet efter S. angående inkomsttaxering år 1961. — Enligt gåvobrev i juli 1955 hade S. för sin återstående livstid till en forskningsfond skänkt avkastningen intill ett belopp av 10.000 kr per år av vissa aktier. Avkastningsbeloppet skulle enligt gåvobrevet överlämnas till fonden så snart utdelningen blivit tillgänglig för lyftning för att ställas till en namngiven forskares förfogande som bidrag till kostnaderna för cancerforskning som forskaren bedrev. — PN inkomstbeskattade S för 1960 års utdelning, 10.003 kr. Hos KR invände S att ett banknotariat år efter år i god tid före bolagsstämman, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, för fondens räkning avskilt det antal aktiekuponger som närmast motsvarat det i gåvobrevet angivna beloppet. S. hade därför inte haft möjlighet att själv tillgodogöra sig utdelningsbeloppet. — KR: ej bifall.

RR, som också lämnade besvären utan bifall, yttrade: Enligt gåvobrevet har fonden tillförsäkrats rätt att ur avkastningen av aktierna uppbära visst årligt belopp men däremot icke rätten till utdelning å vissa aktier. Vad banken uppgivit om förfaringsättet vid medlens överföring till fonden kan — bl. a. med hänsyn till att banken, såvitt visats, icke innehållit kupongskatt — icke antagas innebära att fonden likväl förvärvat rätt till sådan utdelning. (RR:s utslag den 4/11 1969.)

### Asfaltering av gårdsplan

Besvär av Aktiebolaget J. P. angående inkomsttaxering år 1963. — Bolaget, som drev speceri- och bosättningsaffär i egen fastighet, yrkade avdrag för asfaltering av gårdsplanen framför butikerna med 3.709 kr. — TN medgav avdraget. — Hos PN yrkade TI att, då gårdsplanen tidigare bestått av grus och lera, asfalteringen måste anses såsom icke avdragsgill grundförbättring. Bolaget invände att gårdsplanen, vilken användes såsom parkeringsplats för såväl bolagets som en hyresgästs kunder, varit så hårt försliten att den måst repareras, samt att merkostnaden för asfaltering varit ringa. — PN vägrade avdrag. — KR: ej ändring.

RR yttrade: Av handlingarna framgår, att den som parkeringsplats använda gårdsplanen till följd av hård förslitning varit i behov av reparation. Enligt ett i målet åberopat anbud skulle kostnaderna för justerings- och planeringsarbeten å gårdsplanen ha uppgått till 3.240 kr. Emellertid torde dessa arbeten jämväl ha inneburit en avsevärd grundförbättring. Med hänsyn härtill får bolaget antagas berättigat till avdrag med 1.000 kr. såsom beräknad kostnad för underhåll av gårdsplanen. (RR:s utslag den 5/11 1969.)

*Anm.: Jämför t. ex. RÅ 1964 not. 283 (Skattenytt 1964 sid 370), där avdrag medgavs för en del av kostnaden för asfaltering av uppställningsplats vid bilverkstad, samt RÅ 1968 not. 2125 (Skattenytt 1969 sid. 249), där avdrag ej medgavs för asfaltering av väg.*

### Akkumulerad inkomst vid inventarieförsäljning

Besvär av åkaren K angående skatteberäkning för ackumulerad inkomst. — K hade den 1/11 1961 sålt en åkerirörelse som han bedrivit mer än 10 år. Försäljningspriset var 55.000 kr. och avsåg inventarier som vid 1961 års ingång hade ett oavskrivet restvärde av 47.111 kr. I 1962 års deklaration verkställde K. planenlig avskrivning av inventarierna för tiden intill avyttringen med ytterligare 9.585 kr. samt uppgav i enlighet därmed vinsten på försäljningen till 17.474 kr. — Hos PN ansökte K. om skatteberäkning som för ackumulerad inkomst beträffande detta vinstbelopp, fördelat på 10 år. — PN ansåg den ackumulerade inkomsten böra bestämmas till (55.000 — 47.111 =) 7.889 kr. samt fördelade beloppet till beskattning enligt yrkandet.

KR yttrade: Enligt andra stycket av anvisningarna till 2 § förordningen om ackumulerad inkomst skall vid avyttring av tillgång, vilken kan vara föremål för värdeminskningssavdrag, såsom nettobelopp av den ackumulerade inkomsten anses köpeskillingen efter avdrag för tillgångens i beskattningshänseende oavskrivna värde. Enär detta värde, såsom PN funnit, utgjort 47.111 kr och PN i enlighet härmed beräknat den ackumulerade inkomsten till 7.889 kr. lämnar KR besvären utan bifall. (En ledamot av KR ville bifalla K:s talan.) — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 5/11 1968.)

*Anm.: Liksom då fråga är om ackumulerad inkomst genom framtagning av dold reserv i försålt varulager har den ackumulerade inkomsten även i detta fall ansetts böra beräknas med utgångspunkt från förhållandena vid beskattningsårets ingång.*

### Ändrat bokslut

Besvär av A. angående inkomsttaxering år 1967. — Hos PN yrkade TI att A., som deklarerat lön från ett av honom ägt aktiebolag, skulle beskattas för inkomst av tjänst med ytterligare 30.977 kr. samt anförde: Vid en under andra halvåret 1967 företagen taxeringsrevision av räkenskaperna för bolaget hade framkommit, att bolaget tillkommande likvider för villabyggen åren 1964—1966 i 11 fall inte blivit bokförda utan omhändertagits av A. Av det sammanlagda beloppet, 54.626 kr., hänförde sig 30.977 kr. till år 1966. A. bestred yrkandet samt uppgav: I beloppet 30.977 kr. ingick två poster om sammanlagt 10.938 kr., vilka belöpte på bolagets räkenskapsår den 1/7 1966—den 30/6 1967. Vid tiden för taxeringsrevisionen var bokslutet för detta räkenskapsår inte påbörjat. Hela beloppet 30.977 kr hade bokförts som inkomst för bolaget per den 30/6 1967.

PN biföll yrkandet med följande motivering: A. har under år 1966 själv mottagit och tillgodogjort sig likvider på 30.977 kr., vilka bort bokföras såsom inkomster i bolaget. Av beloppet belöper 10.938 kr. på det räkenskapsår, för vilket deklaration för bolaget skall avlämnas först år 1968. Med beaktande av att liknande likvider undanhållits från bolagets löpande bokföring även för åren 1964 och 1965 utan att rättelser skett i boksluten, finner PN att A. bör beskattas för hela beloppet såsom

avseende en löneförmån, som åtnjutits under år 1966. — KR och RR: ej ändring. (RR:s utslag den 5/11 1969.)

*Anm.: Jämför RN 1958 nr 3:1 samt Hellner "Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel" s. 83—90.*

### **Bolags skattskyldighet för beräknad ränta på räntefritt lån till aktieägare**

Besvär av Aktiebolaget S. angående inkomsttaxering år 1960. — Fem personer startade 1951 i form av enkelt bolag viss rörelse. Då rörelsen snart visade sig vara alltför liten och olönsam och kapital sänkades för utvidgning av densamma, beslöt delägarna sälja rörelsen. Spekulanter erhöles, men för att ett köp skulle komma till stånd fordrade dessa att rörelsen ombildades till aktiebolag med ett aktiekapital av förslagsvis omkring 100.000 kr. Varje delägare upplånade därför privat 21.000 kr och bildade i augusti 1953 aktiebolag med ett aktiekapital av 105.500 kr. Försöken att därefter avyttra det nybildade bolaget misslyckades. — TN beskattade bolaget vid 1960 års taxering såsom för inkomst av kapital för ett belopp av 4.200 kr., utgörande beräknad ränta efter fyra procent på fordringarna hos bolagets aktieägare om tillhoppa 105.000 kr. — Hos PN anförde bolaget att någon rörelse inte bedrivits och yrkade att taxeringarna skulle undanröjas. — PN ogillade bolagets talan. Detsamma gjorde KR, som yttrade: I målet är upplyst att bolaget, vars aktiekapital utgjorde 105.500 kr., utlämnat räntefria lån om sammanlagt 105.000 kr. till sina aktieägare, vilka varit skattskyldiga för utdelning från bolaget. Bolaget har uppgivit, att det icke drivit någon rörelse samt att aktieägarna haft för avsikt att avyttra aktierna eller likvidera bolaget. Någon avyttring av aktierna eller likvidation av bolaget har emellertid såvitt handlingarna utvisade icke kommit till stånd. Vid angivna förhållande måste bolaget anses skattskyldigt för beräknad ränta efter fyra procent å de till aktieägarna såsom lån utlämnade beloppen om sammanlagt 105.000 kr. RR: ej ändring. (RR:s utslag den 11/11 1969: en ledamot av RR ville bifalla besvären och anförde: Med hänsyn till vad i målet blivit upplyst om orsaken till bolagets bildande och övriga omständigheter finner jag icke tillräckliga skäl att beskatta bolaget, som icke drivit rörelse och under år 1966 trätt i likvidation, för beräknad ränta å bolagets kapital.)

*Anm.: Se t. ex. Skattenytt 1964 sid. 543.*