

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Uppskov med realisationsvinstbeskattning – ersättningsfastighet?

Besvär av TI angående uppskov för Brita P. med beskattning av realisationsvinst. – Brita P. som ägde hälften av vissa samtaxerade jordbruksfastigheter om 130 ha, sålde i dec 1970 till Fjälkinge kommun ett markområde om 11,5 ha för 365 000 kr. Realisationsvinsten uppgavs till 341 782 kr och den skattepliktiga realisationsvinsten beräknades till 256 336 kr, varav hälften eller 128 168 kr togs upp till beskattning hos Brita P.

På ansökan av Brita P. hade länskatteväsen i Kristianstads län medgivit uppskov med beskattningen av realisationsvinsten, därest ersättningsfastighet som var jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänförde sig anskaffades före utgången av 1974.

Brita P. ansökte därefter hos länskatteväsen om fortsatt uppskov med beskattningen av realisationsvinsten. Hon uppgav bl a. Genom köpekontrakt den 17 febr 1971 hade hon och hennes make förvärvat hälften var av fastigheten Ysane 26:1 som borde kunna godkännas som ersättningsfastighet. Fastighetens totala areal uppgick till 108,7 ha, varav 95,6 ha åker. Av köpeskillingen 2 290 000 kr avsåg 1 610 000 kr jordbruksfastigheten Ysane 26:1 (Lönneborg), 340 000 kr bränneribyggnad på Ysane 26:1, 130 000 kr brännerimaskiner och 210 000 kr lantbruksmaskiner. Det taxerade jordbruksvärdet för Ysanefastigheten utgjorde 821 000 kr och taxerade byggnadsvärdet för bränneribyggnaden 280 000 kr, varav maskinvärde 60 000 kr.

LSR medgav Brita P fortsatt uppskov med beskattningen av realisationsvinsten till dess ersättningsfastigheten avyttrats.

Hos KR yrkade TI att fortsatt uppskov ej skulle medges samt anförde bl a. För att bedöma huruvida fråga är om anskaffning av ett föremål till ersättning för ett mistat måste jämförelse göras mellan föremålen. Förutom själva storleksjämförelsen bör jämförelse även göras beträffande bebyggelse, användning m m. Det bör också framgå att ett samband finnes mellan det förlorade och det anskaffade föremålet. I föreliggande fall brister jämförelsen i så många hänseenden att man måste bedöma att någon ersättningsfastighet inte anskaffats genom köpet av Ysane 26:1. Brita P sålde ett markområde och köpte i ersättning härför hälften av en fastighet med byggnader (Lönneborg) och bränneri. Köpeskillingen för den inköpta fastigheten överstiger avsevärt erhållen likvid för det sålda markområdet. Det finns inte något direkt samband mellan försäljning och köp.

KR i Gbg: ej ändring. (En ledamot ville vägra uppskov.)

RR fastställde KR:s dom och yttrade: Brita P har tillsammans med sin make förvärvat fastigheten Ysane 26:1 kort tid efter den försäljning av markområde från Fjälkinge 19:2 m fl fastigheter som medförde realisationsvinsten. Den nyförvärvade fastigheten är att anse som ersättningsfastighet. – Vad angår frågan om ersättningsfastigheten är jämförlig med den till vilken realisationsvinsten hänför sig är att märka, att både Ysanefastigheten och Fjälkingefastigheterna är jordbruksfastigheter och icke i väsentlig mån skiljer sig ifråga om struktur. Den omständigheten att förvärvet avsett hel fastighet med betydligt större areal än det försålda området utgör ej skäl att anse ersättningsfastigheten icke jämförlig med den försålda fastighetsdelen. RR föredr. 7.5; dom 9.6.1975.)

*Anm.: Se RÅ 1969 ref 34 (RN I 1970 nr 2:3), 1969 ref 63 (RN I 1970 nr 2:4) och 1972 not A 42. Se vidare SOU 1966:23 s 302, prop 1967:153 s 136, prop 1968:88 s 15, BeU 1968:43 s 20, Svensk Skattetidning 1968 s 252 (Ekman), BeU 1970:52 s 22, prop 1971:135 s 32, Skattenytt 1972 s 34 (C. O. Sandström) samt Geijer Rosenqvist Sterner Del 1 7:e uppl. s 920.*

#### **Avdrag för kostnader för kvällskurs det år då arbetsgivaren efterskänkt lån för kostnaderna**

Besvär av L. angående inkomsttaxering 1971. – L., som var anställd inom Kooperativa Förbundet, yrkade i sin deklaration avdrag för följande kostnader för TBV:s kvällskurs Högre personaladministrativ kurs, nämligen kursavgift 1 700 kr, litteratur 525 kr och resor 200 kr. – TN vägrade avdrag.

Hos länskattevärdens yrkade L. att få avdraget. Han åberopade bl a 1) en folder från KF av innehåll att anställda inom förbundet under vissa förutsättningar kunde erhålla bidrag till studiekostnader i form av lån som avskrevs med 1 000 kr per år med början året efter det studierna fullföljts, 2) en ansökan om studiebidrag med 2 200 kr tillstyrkt 'med hänsyn till att kursen är till gagn för L:s arbetsuppgifter på kontoret' och 3) ett meddelande om att ansökan om studiebidrag på 2 500 kr beviljats i form av lån.

LSR liksom även KR ogillade avdragsyrkandet.

RR yttrade: L. har av sin arbetsgivare erhållit studielån å 2 500 kr avsett för terminsavgifter och kostnader för läroböcker i samband med deltagande i en högre personaladministrativ kvällskurs. För lånet har gällt, att detsamma skulle avskrivas med 1 000 kr per år med början året efter det studierna fullföljts tills lånet var helt avskrivet samt att lånet omedelbart skulle förfalla till betalning om låntagaren överskred normalstudietid, avbröt studierna eller slutade sin anställning. – Kostnader för studier av i målet förevarande art är i och för sig ej avdragsgilla för den studerande. De får dock anses vara av sådan karaktär, att om arbetsgivaren ersätter den anställdes kostnaderna – vilken ersättning utgör skattepliktig intäkt av tjänst – avdrag bör medges för kostnaderna i den mån de täcks av ersättningen. Avdrag skall då enligt den

princip som gäller för liknande fall (se RÅ 1959 ref 23) ske när avdragsrätten uppkommer, dvs det beskattningsår då ersättningen utges, även om kostnaden bestritts tidigare år. – L:s arbetsgivare kan icke anses ha ersatt L. förevarande studiekostnader redan genom att lämna studielånet utan först allt eftersom lånebestämmelserna om avskrivning tillämpas. Sådan avskrivning av lånet har icke skett år 1970. L. är därför icke berättigad att vid 1971 års taxering åtnjuta avdrag för någon del av studiekostnaderna. – På grund härav och då tillräckliga skäl till avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga icke föreligger lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 30.1; dom 21.1.1975.)

En ledamot av RR (Nordlund) var skiljaktig och anförde bl a: – Med hänsyn till det av arbetsgivaren ådagalagda intresset för att L till fördel för den tjänst han innehade skulle genomgå kursen anser jag kostnaderna för denna avdragsgilla. – Enligt 2. anv. till 41 § KL skall kostnaderna avdragas från intäkten under det år då de blivit bestridda av den skattskyldige. – Vad L anført till stöd för sitt yrkande om avdrag för nedsatt skatteförmåga utgör icke tillräckliga skäl för bifall till yrkandet. – Jag nedsätter taxeringarna i enlighet härmed.

*Anm.: Se RÅ 1960 not 1502 (Skattenytt 1961 s 145), 1959 ref 23 (Skattenytt 1960 s 77) och 1973 ref 29.*

#### **Fråga om tidpunkt för fastighetsförsäljning i tomtrörelse**

Besvär av dödsboet efter O angående eftertaxering för 1967. – Genom köpekontrakt den 19 april 1966 försålde dödsboet efter O en stadsäga till Trollhättans stad för en köpeskilling av 333 500 kr. Enligt köpekontraktet skulle stadsägan tillträdas den 2 januari 1967 då hela köpeskillingen skulle betalas och äganderätten till fastigheten övergå till staden. Stadsfullmäktige i Trollhättan godkände köpet vid sammanträde den 17 maj 1966. Den 2 jan 1967 utfärdades köpebrev enligt vilket köpeskillingen blivit erlagd samma dag. I sin deklaration år 1967 upptog dödsboet fastigheten bland tillgångarna vid 1966 års utgång. Försäljningen omnämndes inte i deklarationen.

På talan av TI beslöt LSR att för 1967 eftertaxera dödsboet för en till 237 120 kr beräknad nettointäkt av rörelse på grund av nämnda försäljning.

Hos KR yrkade bolaget att eftertaxeringen skulle undanröjas och anförde bl a. I sin år 1967 avgivna deklaration hade dödsboet som förmögenhetstillgång redovisat fastigheten och icke dödsboets fordran på köpeskillingen. Förfarandet torde stå i överensstämmelse med utgången i rättsfallet RÅ 1950 ref 5. Detta torde genomgående ha getts den innebörden, att ett i köpekontrakt rörande fast egendom intaget äganderättsförbehåll har skatterättslig verkan. Om fastigheten skall anses ha utgjort omsättningstillgång i jordstreckningsrörelse kunde den dock inte såsom försåld påverka rörelsens resultat så länge den rättsligen ingick i det utgående lagret. Frågan om rätt beskattningsår prövades i rättsfallet RÅ 1964 ref 43, vilket gällde avyttring av restaurangrörelse med tillhörande byggnader och inventarier. Köpeavtalet hade i detta

fall ingåtts den 2 juni 1959 men tillträdesdagen hade bestämts till den 1 januari 1960. Försäljningen hade bokförts i räkenskaperna för år 1960. Regeringsrätten fann att den skattskyldige fick anses ha varit oförhindrad att bokföra rörelsens försäljning på sätt som skett, varigenom den uppkomna försäljningsvinsten hänförs till räkenskapsåret 1960.

KR i Gbg lämnade besvären utan bifall.

RR yttrade: Markförsäljningen till Trollhättans kommun får anses ingå som ett led i den av dödsboet bedrivna jordstyckningsrörelsen. – Den omständigheten att i köpekontraktet den 19 april 1966 föreskrivits att kommunen skulle tillträda fastigheten först den 2 jan 1967 då köpeskillingen skulle erläggas och äganderätten till marken övergå till kommunen, medför ej att den fordran på köpeskillingen som uppkommit vid avyttringen skall hänföras till annat beskattningsår än vad KR på anförda skäl funnit. – På grund härav och då dödsboet i övrigt ej förebragt skäl för ändring av eftertaxeringen lämnar regeringsrätten besvären utan bifall. (RR föredr 30.4; 14.5.1975.)

#### **Skattetillägg då avdrag yrkats för resekostnader men resekostnadsersättning ej uppgetts som inkomst**

Besvär av TI angående skattetillägg för chauffören A. – A uppbar 1971 enligt kontrolluppgift förutom lön resekostnadsersättning med 704 kr samt traktamentsersättningar med sammanlagt 2 024 kr. I sin deklaration 1972 redovisade A inte ersättningarna som intäkter. Han yrkade avdrag för '41 st korttidsförrättningar 3 198 kr' samt för '1 st långtidsförrättn 53 kr + resekostn ers 704 kr'. – TN upptog ersättningarna till beskattning och medgav avdrag med motsvarande belopp.

Lokala skattemyndigheten påförde A. skattetillägg beräknat på ett avgiftsunderlag av  $(2\ 024 + 704 =) 2\ 728$  kr.

Hos länsskatterätten yrkade Andersson undanröjande av skattetillägget. LSR ogillade yrkandet.

KR yttrade: KR finner lika med LSR, att A i sin till ledning för 1972 års inkomsttaxering avlämnade deklaration lämnat oriktig uppgift genom att inte uppta erhållna traktamenten och reseersättningar som skattepliktiga intäkter. Det är vidare utrett att om inte taxeringsnämnden avvikit från deklarationen skattuttaget skulle blivit för lågt till belopp som i överklagade beslut antagits. – Enligt 116 b § TF gäller att skattetillägg ej skall utgå i den mån avvikelse innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. Med uppenbar misskrivning menas i praxis sådan felaktighet som med normal noggrannhet bör upptäckas vid deklarationsgranskning. – Med hänsyn till A:s anställnings- och avlöningsförhållanden framstår det som i hög grad osannolikt att A haft att själv stå för sina resekostnader, varför vederbörande granskare bort inse att A glömt att som intäkt upptaga traktamenten och reseersättningar. – KR prövar förty lagligt att med ändring av LSR:s beslut befria A från skyldigheten att erlägga skattetillägg.

Hos RR yrkade TI att LSR:s beslut skulle fastställas.

RR meddelade prövningstillstånd och yttrade: Den felaktighet, varmed

deklarationen är behäftad, kan inte betecknas enbart som felräkning eller misskrivning och är inte heller av den art, att TN utan tillgång till kontrolluppgift eller andra uppgifter skulle haft möjlighet att åsätta en riktig taxering. Ej heller i övrigt har i målet förekommit någon omständighet, som enligt 116 b § TL medför att skattetillägg inte skall utgå eller som enligt 116 d § samma lag leder till att skattetillägg skall eftergivas. – Med ändring av KR:s dom fastställer därför RR LSR:s beslut. RR föredr 13.3; dom 30.4.1975.)

#### **Skattetillägg för ej uppgiven semesterersättning**

Besvär av TI angående skattetillägg för J. – RR lämnade besvären utan bifall och yttrade: J har under beskattningsåret (1971) uppburit, utöver deklarerade 24 134 kr från arbetsmarknadsverket, 2 635 kr i semesterersättning från Byggförbundens semesterkassor, vilken ersättning J. underlåtit att ta upp i sin självdeklaration. Beträffande det förra beloppet har J. erhållit kontrolluppgift, enligt vilken beloppet avser 'kontant arbetslön, lönetillägg och semesterersättning'. Vad angår det senare beloppet har kontrolluppgift ej tillställts J. Av handlingarna framgår vidare att J. under inkomståret 1970 från arbetsmarknadsverket erhöll 21 479 kr, som enligt kontrolluppgift avsåg 'kontant arbetslön, lönetillägg och semesterersättning'. Någon semesterersättning från semesterkassa utgick ej detta år. – Vid angivna förhållanden får den av J år 1972 erhållna kontrolluppgiften anses vilseledande. Med hänsyn härtill och då semesterersättningen i förhållande till den totala löneinkomsten icke är större än att det framstår som sannolikt, att J varit omedveten om att kontrolluppgiften från arbetsmarknadsverket icke innefattade semesterersättningen, får J:s underlåtenhet att deklarerera ersättningen anses ursäktlig. Skattetillägget bör därför jämlikt 116 d § första stycket taxeringslagen efterges. (RR föredr. 22.5; dom 19.6.1975.)

*Anm.: Se rättsfall i Nytt Juridiskt Arkiv 1970 s. 475.*