

# RR Regeringsrätten

## RÄTTSFALL

### Fråga om avdrag för beräknad utskiftningsskatt vid aktievärdering

Tax.int. angående dir. L. och hans hustru, taxering 1945 i Norrköping. Från makarnas deklaration hade PN avvikit bl. a. i så måtto att värdet å L. tillhöriga 250 aktier och å hustrun tillhöriga 75 aktier i ett fastighetsaktiebolag beräknas efter 280 kr. för aktie mot uppgivet värde av 200 kr. Till grund för PN:s värdering, som överensstämde med aktielistans, låg matematiska värdet 288 kr. (behållning 432.668 kr. fördelad å 1.500 aktier). Taxeringsvärdet å bolagets fastighet var 1.600.000 kr. och aktiernas nom. värde 100 kr. per aktie. — Hos KR framhöll makarna, att det vore riktigare att taga hänsyn till utdelningen från bolaget; kapitaliserad efter 6 % motsvarade utdelningen ett aktievärde av 133 kr. för 1943 och 1944, då utdelningen varit 8 %. Om kapitalisering skedde efter årsvinsten, bleve värdet per aktie 220 kr. år 1944, då årsvinsten uppgick till 13,2 % av aktiekapitalet. Vidare borde hänsyn tagas till upplupna skulder för skatter och dylikt och till ett betydande behov av reparationer. — KR yttrade i sitt utslag att med hänsyn till i målet lämnad uppgift angående bolagets skatteskuld ävensom beräknad utskiftningsskatt värdet av aktierna skäligen icke borde uppskattas till högre belopp än 225 kr. för aktie.

Tillgångar efter avdrag för skatteskuld 12.000	420.668
Avgår aktiekapitalet	150.000
	<u>270.668</u>
30 % därå för utskiftningsskatt	81.200
	<u>189.468</u>
Aktiekapital	150.000
	<u>339.468</u>

Värde per aktie 226 kr.

I besvären yrkade taxeringsintendenten fastställelse av PN:s beslut. Aktierna skulle upptagas till vad de kunde anses ha betingat vid försäljning under normala förhållanden, därvid man torde utgå från behållningen enligt senast fastställda balansräkning med tillägg av dolda reserver i olika slag av tillgångar. Det måste anses oriktigt att medgiva avdrag för utskiftningsskatt, då någon utskiftning ej varit aktuell. I varje fall borde avdrag ej ske med hela skatten utan avdraget bestämmas med hänsyn till företagets livslängd eller således till det diskonterade nutidsvärdet av den ev. skatten. Men i de vanliga fallen måste på grund av bolagens långa livslängd nutidsvärdet åtminstone närma sig noll. — De skattskyldiga anförde häremot, att varje ev. köpare av aktier i ett familjebetonat företag måste räkna med att utskiftningsskatten förr eller senare kunde bli aktuell. F. n. vore i högsta grad oekonomiskt att äga en fastighet i aktiebolagsform, då en hård dubbelbeskattning prak-

tiskt taget alltid bleve oundviklig. En kraftig tendens hade förmärkts till avveckling av fastighetsaktiebolag.

RR utslag 31 maj 1950: besvären lämnades utan bifall.

*Anm. Motiveringen i KR:s utslag fastställdes således ej av RR, vars utslag endast avser det av KR uppskattade värdet i och för sig. — Även tidigare har väl vid värdering av aktier i familjebolag en reducering av aktievärdet i vissa fall ägt rum med hänsyn till en latent utskiftnings-skatteskuld. Då utskiftning icke är aktuell, torde dock icke hela utskiftningskatten avräknas utan blott skäligen del därav, merendels c:a 1/3 av skattebeloppet. Angående värdesättning av icke börsnoterade aktier se SOU 1949: 62 sidan 68 (förslaget om riksskattenämnd).* 1949 1946: maj. 488

#### **Avdrag för bil, som varit avregistrerad**

Advokat K. angående taxering 1945 i Stockholm. Vid beräkning av inkomst av advokatrörelse vägrade PN yrkade avdrag för värdeminskning å bil 2.250 kr. och för garagehyra 257 kr. samt medgav avdrag för bilresor med 900 kr. mot yrkat belopp 1.444 kr. KR medgav sistnämnda avdrag i sin helhet, men fastställde i övrigt PN:s beslut. — Å bilen, som inköpts år 1939 för 5.500 kr., hade år 1944 avskrivits resterande bokfört värde 1.100 kr., och avdrag yrkades i deklarationen 1945 för detta belopp och för 1.150 kr., motsvarande vid 1944 års taxering ej medgivet avdrag (år 1944 medgavs 2.250 kr. av yrkade 3.400 kr. och år 1941 godkändes yrkat avdrag 1.000 kr.). Hos PN upplyste klaganden, att bilen anskaffats för och använts i rörelsen, men att den sedan lång tid på grund av krisförhållandena stått uppställd i garage utan gummidäck. Skatteverket hade tidigare i anvisningen meddelat, att för avregistrerade bilar avskrivning finge beräknas efter en varaktighet

av ned till 3 år. — Taxeringsintendenten ifrågasatte om bilen varit nödvändig för rörelsen; i vart fall kunde de tidigare medgivna avdragen täcka å rörelsen belöpande andel av omkostnaderna.

RR utslag den 7 febr. 1950: ej annan ändring än att avdrag medgavs för garagehyra, bestämt till 1/2 av yrkade beloppet eller 128 kr. i brist på närmare utredning angående användningen av bilen, som innan den blev avregistrerad finge antagas ha använts såväl i rörelsen som för privat bruk.

#### **Fråga om avdrag för traktor**

Frih. B. angående taxering 1944. Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet hade PN för Malmöhus län av en till 11.000 kr. uppgiven utgift för inköp av en traktor medgivit avdrag med 8.000 kr., motsvarande den beräknade kostnaden för inköp av fyra arbetshästar (2.000 kr. per häst). I deklarationen yrkat avdrag hade motiverats med svårigheten att anskaffa arbetskraft och att traktorn inköpts i stället för hästar, som eljest hade måst inköpas; under åren 1942 och 1943 hade sålts 8 men köpts endast 4 hästar. — Hos KR yrkade taxeringsintendenten att nämnda avdrag icke måtte medgivas. B., som bedreve egen uppfödning av hästar, hade trots traktorköpet ej hållit det lägre antal hästar, som därav borde blivit en följd, utan redan året efter inköpet redovisat samma antal arbetshästar som före köpet. Det finge därför anses, att traktorn inköpts för en intensifiering av driften och ej för att ersätta de försålda hästarna. Ingen del av kostnaden för traktorn kunde därför betraktas såsom en i beskattningshänseende avdragsgill utgift. — KR biföll taxeringsintendentens yrkande och höjde taxeringen.

RR utslag den 30 aug. 1950: ej utredning som kunde föranleda ändring i KR:s utslag.

**För kostnader i rörelse, uppkomna före beskattningsåret, har i vissa fall avdrag medgivits**

1) Advokat H. angående taxering 1945 i Stockolm. PN hade icke medgivit avdrag från inkomst av advokatrörelse för ett belopp av 2.000 kr. motsvarande vad klaganden under beskattningsåret utbetalat av ett genom K. M:ts dom den 11 febr. 1943 utdömt skadestånd, vilket föranletts därav att klaganden — i samband med att han biträtt en klient med bildandet av ett aktiebolag — undertecknat en vid den konstituerande stämman föredragen berättelse, som innehållit oriktiga uppgifter (RÅ 1948 ref. 56). — KR yttrade: Enär det i målet avsedda skadeståndsbeloppet icke kan anses hänförligt till beskattningsåret 1944, må avdrag därför icke åtnjutas vid taxering år 1945.

RR utslag den 21 sept. 1950: bifall, enär med hänsyn till vad i målet förekommit klaganden må anses berättigad att för ifrågavarande beskattningsår åtnjuta avdrag för omnämnda skadeståndsbelopp.

2) Dir. F. angående taxering 1945 i Stockholm. PN hade dels såsom inkomst av tjänst eller tillfällig förvärvsverksamhet upptagit bl. a. ett belopp av 50.000 kr., utgörande av klaganden uppbyren minimiroyalty i samband med överlåtelse av ensamrätten till en av klaganden gjord uppfinning (benproteser), dels ock under allmänna avdrag såsom under-skott å en av klaganden bedrivna rörelse, som uppfinnare upptagit 18.960 kr., därvid medgivits avdrag för kostnader för utarbetande av berörda uppfinning med 12.293 kr. Hos KR yrkade klaganden — med förmälan att royaltyn helt åtgått för gäldande av de kostnader han haft i samband med uppfinningen — att taxeringen måtte nedsättas. I tidigare års deklARATIONER hade visserligen avdragits vissa belopp såsom omkostnader för uppfinningen, men rörelsen hade under dessa år visat un-

derskott, tillhoppa 15.755 kr. — KR: ej ändring.

RR utslag den 29 sept. 1950: beloppet 50.000 kr. ansågs utgöra intäkt i klagandens rörelse, och med hänsyn till upplysta omständigheter medgavs klaganden avdrag för kostnader i rörelsen med 15.755 kr. utöver av PN medgivet belopp.

**Avdrag för arkitektarvode**

Mariestads sparbank angående taxering 1945. TN vägrade i deklARATIONEN yrkat avdrag å 14.870 kr., som avsåg under beskattningsåret utgivet arvode till arkitekt för ett flertal år. PN gjorde ej ändring. KR ansåg banken berättigad till avdrag för arvodet såvitt det vore hänförligt till skyddsrumsanläggning, men att endast 3.700 kr. kunde anses ha utgjort sådant arvode. — I besvär yrkade banken avdrag med 7.200 kr., som belöpte å arbete i samband med anläggningen av skyddsrum.

RR utslag den 26 sept. 1950: avdrag medgavs för utgivet arkitektarvode i vad det avsåg skyddsrumsanläggning med ett belopp av 5.300 kr., därvid hänsyn togs till att vid slutlig uppgörelse med arkitekten om fordrat arvode, 16.760 kr., nedprutning skett med 1.890 kr.

**Fråga om beskattning av realisationsvinst i fall då fastighet givits till närstående och därefter av dessa försålts. — Givaren beskattades ej för vinst vid försäljningen**

Byggnadsingeniör H. och två meddelägare av fastighet angående taxering 1945 i Trelleborg.

Genom köpehandling år 1938 förvärvade klagandena envar till  $\frac{1}{2}$  en fastighet i Trelleborg för 120.000 kr. Taxeringsvärdet utgjorde enligt 1944 års taxeringslängd 83.000 kr. Vid förvärvet besvärades fastigheten av in-teckningar å 97.000 kr. Klagandena utställde den 18 nov. 1944 skuldebrev å tillhoppa 29.000 kr., vilka den 22 nov. in-tecknades i fastigheten, varefter in-teckningsskuldens kapitalbelopp således uppgick till 126.000 kr.

Genom särskilda gåvobrev den 23 nov. 1944 bortgävo två av delägarna till sin moder sina  $\frac{2}{3}$  av fastigheten och en av delägarna till sin syster sin  $\frac{1}{3}$  av samma fastighet. I de två gåvobreven hade såsom villkor bl. a. föreskrivits, att gåvotagarna skulle övertaga in-tecknade skulder och att tillträde skulle ske den 1 dec. 1944. Gåvotagarna försålde fastigheten den 27 nov. 1944 till annan person för 185.000 kr. År 1945 höjdes taxeringsvärdet till 160.000 kr. — TN ansåg att skattepliktig realisationsvinst genom försäljningen uppkommit för klagandena å sammanlagt 61.205 kr., motsvarande försäljningspriset efter dels avdrag för inköpspriset samt lagfartskostnader och försäljningsprovision tillhopa 3.202 kr. dels ock tillägg för återvunna värdeminskningsavdrag 1.407 kr., därav således  $\frac{1}{3}$  skulle belöpa å envar av klagandena. — Hos PN, där dessa bestredo att lagliga förutsättningar för taxeringen förelågo, yttrade taxeringsintendenten bl. a.: Under loppet av 10 dagar hade medhunnits att utfärda nya skuldebrev, in-teckna desamma, bortgiva fastigheten och försälja densamma. Därav syntes framgå att preliminärt avtal om försäljningen till ett pris av 185.000 kr. förelagat redan vid gåvohandlingarnas upprättande. Därest klagandena gjorde gällande annat, måste de vara bevisskyldiga därutinnan, emedan ett sådant förhållande i hög grad bure osannolikhetens prägel. — PN fastställde taxeringarna och KR gjorde däri ej ändring: Det finge anses att ett bortgivande allenast skenbart skett före försäljningen och att det således varit klagandena som företagit densamma. Dessa vore förty att anse såsom skattskyldiga för den vid försäljningen uppkomna realisationsvinsten.

RR utslag den 28 sept. 1950: klagandena taxerades ej för försäljningsvinsten, enär annat förhållande ej blivit ådagalagt än de uppgivit eller att den i köpekontraktet den 27 nov. 1944 avtalade köpeskillingen 185.000 kr. icke till någon del kommit dem till godo; de taxerades dock för realisationsvinst, genom överlå-telsen av sina andelar till moder resp. syster och dessas övertagande i samband därmed av betalningsansvaret för in-tecknade skulder jämte ränta, för sammanlagt 4.092 kr.

(övertagna skulder jämte ränta i vad desamma överstego inköpspriset jämte omkostnader för förvärvet).

#### Med föregående delvis likartat fall, där gåvotagaren beskattades

Tax.int. angående omyndige W:s taxering 1946 i Örebro. Genom en såsom gåvobrev betecknad, den 10 april 1945 dagtecknad handling överläts till W. av hans fader två fastigheter med taxeringsvärde av 150.000 kr., på villkor bl. a. att W skulle vara betalningskyldig för in-teckningar med förmånsrättsläge intill 158.000 kr. i fastigheterna. Dessa försålde därefter av W. för 175.000 kr. — PN ansåg att W. förvärvat fastigheterna genom köp och taxerade honom för realisationsvinst vid försäljningen å 15.500 kr., motsvarande försäljningspriset efter avdrag för övertagen in-teckningsskuld och en försäljningskostnad av 1.500 kr., samt påförde honom därjämte enligt övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen skatt för en skattepliktig inkomstökning av 15.500 kr. för taxeringsåret 1946. — KR undanröjde PN:s beskattningsåtgärder, enär ifrå-gavarande belopp icke utgjort för W. skattepliktig inkomst.

RR fann enligt utslag den 6 okt. 1950 skäligt att, med ändring av KR:s utslag, fastställa såväl den av PN åsatta taxeringen som PN:s beslut om skatt för inkomstökning, därvid RR uttalade: Enär enligt gällande beskattningsbestämmelser värdet av gåva av fast egendom skall uppskattas med ledning av egendomens taxeringsvärde, kan överlå-telsen å W. — oavsett att densamma av hans fader betecknats såsom gåva och att vid tiden för dess företagande underhandlingar må hava pågått om fastighetens försäljning för 175.000 kr. — icke i beskattningshänseende anses hava utgjort en gåva. I sådant hänseende måste överlå-telsen fast-mera betraktas såsom ett köp, därvid köpeskillingen bestämts till 158.000 kr.

### Villabostads hyresvärde

Tax.int. angående kamreraren F:s taxering 1947 i Västerås. PN hade vid beräkning av nettointäkten av en F. tillhörig enfamiljvilla i Västerås med tax.värde av 34.000 kr. uppskattat hyresvärdet för bostad, 5 rum och kök, till 2.040 kr. eller 6 % av tax.värdet och medgivit avdrag för vattenförbrukning m. m. med 87 kr., under det att F. i sin självdeklaration uppgivit bostadsvärdet till 2.300 kr. och yrkat avdrag i berörda hänseenden med 687 kr. PN hade därvid icke medgivit något avdrag för värmekostnaderna, vilka beräknats ingå i det yrkade avdraget med 600 kr. — KR biföll F:s yrkande om taxering enligt deklARATIONEN och uppskattade således hyresvärdet till 1.700 kr. utan avdrag för värmekostnader eller till 5 % av taxeringsvärdet. — Tax.int. erinrade i sina besvär om att beträffande enfamiljsvillor i Västerås såsom norm vid taxering under en följd av år antagits den regeln att, därest avdrag för uppvärmningskostnader ej medgäves, hyresvärdet i regel borde beräknas till 6 % av taxeringsvärdet. Han yrkade emellertid endast att värdet skulle upptagas till 1.900 kr. och taxeringen således höjas med 200 kr.

RR biföll besvären genom utslag den 6 okt. 1950.

### Inkomsttaxering och lotterivinst

Köpmannen B. angående taxering 1945 i Grillby municipalsamhälle. PN för Uppsala län hade avvikit från klagandens deklARATIONEN därutinnan att nettointäkt av livsmedelsaffär beräknats till 15.360 kr., medan klaganden upptagit nettointäkten till 5.060 kr. Avvikelsen hade berott bl. a. därpå att för beskattningsåret redovisats en förmögenhetsökning av 9.000 kr., vilken, enligt vad klaganden uppgivit hos TN och PN, uppkommit redan under tidigare år genom ett flertal vinster i penninglotteriet; vinstmedlen hade emellertid varit undanlagda för särskilt ändamål, sommarstuga,

och upptagits i räkenskaperna först år 1944, då stugan byggts. Han hade haft den uppfattningen, att vinsterna vid vanlig taxering varit befriade från all beskattning, även som förmögenhet. Tax.int. ansåg ej styrkt, att klaganden haft några medel av dessa lotterivinster vid 1944 års början. — Hos KR åberopade klaganden att han företett intyg av polisman därom att han haft uppgivna vinster, däribland några på lottsedlar tillsammans med intygsgivaren, vilken därjämte förklarar sig övertygad om att beloppet 9.300 kr. härrört från lotterivinster. — KR fann ej skäl göra ändring.

RR utslag den 10 okt. 1950: enär tillräcklig anledning icke kunde anses hava förekommit att avvika från B:s självdeklARATIONEN, biföllos besvären.

### Nettointäkt av rörelse (snickeri)

Snickarmästaren H. angående taxering 1945 i Skänninge stad. TN uppskattade nettointäkten av rörelsen till 2.500 kr. "enligt för nämnden kända förhållanden" och avvek därigenom från lämnad självdeklARATIONEN, enligt vilken nettointäkten efter rättelse av felräkningar utgjort 1.955 kr. På grund av beredskapstjänstgöring hade rörelsen under år 1944 bedrivits endast under 214 dagar. Tax.int. antecknade att inkomsten understeg en snickeriarbetares; till levnadskostnader för klaganden och hans hustru återstode c:a 1.500 kr. PN och KR: ej ändring. I besvären åberopade klaganden att hans räkenskaper (som alltid förts trots rörelsens ringa omfattning) granskats av en mycket anlita bokförare och att han under hösten, då i samband med flyttningar m. m. det mesta arbetet förekomme, varit inkallad, därunder rörelsen legat helt nere. Systemet med självdeklARATIONEN vore blott en proformasak, om ändring i deklARATIONEN utan vidare undersökning, trots framlagda omständigheter, fastställdes i alla instanser.

RR utslag den 10 okt. 1950: bifall, enär tillräckliga skäl ej visats för beräkning av klagandens nettointäkt av rörelse till högre belopp än han i målet uppgivit eller 1.955 kr.

#### **Beskattning av återvunna värdeminskningssavdrag i fall då avdragen beräknats även å ett goodwillvärde**

Fru L. angående taxering 1945 i Säfte köping. Klaganden inköpte år 1938 en hotellfastighet jämte inventarier för 300.000 kr., varav 165.900 kr. angavs belöpa å fastighet och 134.100 kr. å lösegendomen. Därefter hade ytterligare inventarier anskaffats så att vid utgången av år 1944 funnos tillgångar av sådant slag med anskaffningsvärde av 150.431 kr. Vid beräkning av årliga värdeminskningssavdrag för inventarier i hotellrörelsen hade värdet år 1938 jämte värdet å vad därefter tillkommit använts som avskrivningsunderlag. År 1944 såldes fastighet med inventarier för 287.500 kr., varvid i köpekontraktet angavs belöpa å fastighet 165.900 kr. och å inventarierna 121.600 kr. PN ansåg, att klaganden vid de sistnämndas försäljning återbekommit tidigare åtnjutna avdrag med 28.562 kr., vilket belopp togs till beskattning som inkomst av rörelse. Därvid hade beräknats att goodwillvärden ingått med 50.000 kr. i inköpspriset för inventarierna och med 55.000 kr. i försäljningspriset för desamma. Anskaffningsvärdet för enbart dessa utgjorde således endast 100.431 kr. och försäljningspriset endast 66.600 kr. Då avdrag tidigare utnyttjats med 63.816 kr., vadan restvärdet utgjorde 36.615 kr. (100.431 — 63.816), uppgingo de återvunna avdragen till 29.985 kr. (66.600 — 36.615). varifrån skulle avgå omkostnader för försäljningen, i vad de belöpte å inventarierna, med 1.423 kr. — Hos KR yrkade klaganden, att hon icke måtte beskattas för försäljningsvinst i nämnda avseende. Om och i den mån avdragen varit för höga, kunde jus-

tering därav nu icke äga rum, då förutsättningen för eftertaxering saknades. PN hade ansett att skattefriheten för goodwill 55.000 kr. skulle föras å sido för skattskyldigheten å återbekomma avdrag. Ersättningen för goodwill borde emellertid beräknas till det belopp, varmed hela ersättningen för goodwill och inventarier 121.600 kr. överstigit de senares bokförda värde. — KR gjorde ej ändring i PN:s beslut.

RR har enligt utslag den 13 okt. 1950 ej funnit skäl att göra ändring i KR:s utslag.

#### **Värdeminskningssavdrag för oljeeldningsanläggning**

Civiling. W. angående taxering i Djursholm. I sin självdeklaration upptog klaganden hyresvärdet för bostad i en fastighet med taxeringsvärde av 50.000 kr., därav byggnadsvärde 30.000 kr., och innehållande 8 rum o. kök till 2.500 kr. samt yrkade avdrag bl. a. för värdeminskning med 480 kr., därav för byggnaden med 1 % av 28.000 kr. och för oljeeldningsapparat med 10 % av 2.000 kr. PN medgav avdrag för byggnaden inräknat oljeeldningsapparat efter 1 % av hela byggnadsvärdet eller med 300 kr., då enligt tillämpade normer särskilt avdrag ej medgaves för värmepanna i enfamiljshus, där est hyresvärdet beräknats till 5 % av taxeringsvärdet. — KR fann klaganden icke ha förebragt utredning som kunde föranleda ändring. — I yttrande över besvären erinrade tax. int. om svårigheten att kontrollera att avdrag efter högre procentsats icke ledde till avdrag för mera än hela anskaffningskostnaden; värdeminskningstablåer torde icke kunna fordras. I stället medgaves avdrag för ersättningsanskaffning.

RR utslag den 13 okt. 1950: ej ändring.

Anm. Jfr RÅ 1944 not. 823 (10 % för oljeeldningsanläggning i hyresfastighet).