

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Kostnader för byggnadsritningar och byggnadslov — avdragsgill kostnad vid realisationsvinst på obebyggd tomt? — RÅ 1986 ref 152**

Besvär av TI angående K:s inkomsttaxering 1979.

K yrkade i deklARATIONEN vid beräkning av realisationsvinst i anledning av försäljning av en obebyggd tomt avdrag bl a för kostnader för byggnadsritningar och byggnadslov med 8 877 kr.

TN vägrade avdraget, varför K anförde besvär hos LR som yttrade: Den kostnad, som K haft för byggnadsritningar och byggnadslov för planerad byggnation på tomten kan, då byggnad ej uppförts på tomten före överlåtelsen, ej hänföras till sådan värdehöjande förbättringskostnad för fastigheten, som skall höja ingångsvärdet. Ej heller på annan grund kan kostnaden beaktas vid realisationsvinstberäkningen. — LR lämnar de av K anförda besvären utan bifall.

K överklagade hos KR i Gbg som yttrade: Av handlingarna i målet framgår att K har haft kostnader för byggnadsritningar och byggnadslov med 8 877 kr och att köpeskillingen om 75 000 kr för den obebyggda tomten har avsett även byggnadsritningar och byggnadslov. Kostnaderna för byggnadsritningar och byggnadslov får anses såsom en omkostnad för förvärvet av försäljningsintäkten och är följaktligen avdragsgill.

Hos RR yrkade TI att RR skulle fastställa LR:s dom.

RR yttrade: K:s kostnader för byggnadsritningar och byggnadslov utgör en sådan förbättringskostnad som avses i punkt 1 första stycket av anv till 36 § KL. Såsom KR funnit är kostnaderna därför avdragsgilla vid realisationsvinstberäkningen. — RR bifaller inte besvären. (Dom 23.12.1986.)

KR avslår besvären över inkomsttaxeringarna. — KR avslår besvären rörande LR:s beslut om skattetillägg med 40 procent. — KR ändrar LR:s beslut om skattetillägg i övrigt på så sätt att det skattetillägg som Å blev påförd av LSM till följd av utebliven deklaration skall sättas ner till 10 procent av det tillägg som annars skulle utgå.

Å gick vidare till RR som yttrade: Skäl för nedsättning av taxeringarna kan inte anses föreligga. — Å har påförts skattetillägg dels enligt 116 c § TL på grund av att hans självdeklaration avlämnats först under året efter taxeringsåret, dels enligt 116 b § nämnda lag på grund av att skönmässig avvikelse gjorts från den i självdeklarationen angivna nettointäkten av Å:s rörelse. Det förhållandet att de påförda skattetilläggen delvis baserats på samma underlag utgör inte grund för nedsättning eller eftergift av något av tilläggen. Inte heller i övrigt kan omständigheterna anses vara sådana att skattetilläggen bör efterges. — RR bifaller inte besvären. (Dom 18.12.1986.)

*Anm.: Se RK82 1:10 samt prop 1971:10, s 268; prop 1977/78:136, s 199—202 och RSV Dt 1978:12.*

#### **Fråga vilket år fordran på försäkringsersättning bort upptas som inkomst vid beräkning av rörelseinkomst — RÅ 1986 ref 153**

Besvär av Aktiebolaget B & P angående inkomsttaxering 1979.

TN avvek från bolagets deklaration såtillvida att fordran på försäkringsbolag med anledning av minkdöd under hösten 1978 upptogs till beskattning.

Hos LR yrkade bolaget ändring av TN:s beslut. Härvid uppgavs att information om minkdöden insamlats under hösten 1978 av försäkringsbolagets besiktningsman. Försäkringsbolaget hade noterat bolagets skadeanmälan. Detta kunde dock inte konstituera någon rätt till försäkringsersättning. Bedömningen av skadorna och om dessa var ersättningsbara gjordes av försäkringsbolaget först i början av 1979. Därefter betalades skadeersättning ut. Någon beskattningsbar fordran kunde således inte förelegat den 31 dec 1978.

LR yttrade: Det får anses ha stått klart för bolaget, före den 31 dec 1978, att den skada som åsamkats det genom minkdöd under hösten 1978 var av ersättningsgill natur. Vidare kunde man, på grund av försäkringsavtalets utformning angående minimiersättning, beräkna den lägsta ersättning försäkringsbolaget skulle betala ut. Denna fordran borde då betraktats som säker och medtagits i 1978 års bokslut. Med hänsyn härtill ändrar inte LR TN:s beslut.

Bolaget vidhöll sin talan hos KR i Jkg som dock av anförda skäl lämnade besvären utan bifall.

Bolaget gick vidare till RR som yttrade: Bolaget redovisade i sin självdeklaration en taxerad inkomst av rörelse med 15 995 kr till statlig inkomstskatt och med 17 386 kr till kommunal inkomstskatt.

TN frångick bolagets självdeklaration såtillvida att bolaget beskattades för fordran på försäkringsinrättning med 133 918 kr vilket avsåg ersättning för döda minkar. Av bolaget upptaget utgående lagervärde på djuren 25 278 kr

nedsattes i följd härav till 0 kr. — TN bestämde bolagets taxerade inkomst till 124 630 kr statligt och till 126 020 kr kommunalt.

Ersättningen från försäkringsinrättningen gäller skador som inträffade i okt — nov 1978. Anspråk på ersättning framställdes av bolaget i okt 1978. Intyg av veterinär rörande dödsfallen lämnades under hösten till försäkringsgivaren. Enligt försäkringsvillkoren skall, när djur dör i större omfattning än normalt, prov på de döda djuren sändas till statens veterinärmedicinska anstalt. Dödsorsaken torde inte ha kunnat fastställas förrän den veterinärmedicinska utredningen slutförts. Först när det konstaterats att dödsfallen orsakats av sjukdom som omfattas av försäkringen och det klarlagts att övriga försäkringsvillkor är uppfyllda kan en fordran mot försäkringsgivaren anses föreligga. Såvitt utredningen ger vid handen har detta skett i jan 1979 då slutreglering av skadan ägde rum. Vid sådant förhållande har bolaget inte varit skyldigt att redan vid 1979 års taxering redovisa försäkringsersättningen som inkomst i rörelsen. På grund av det anförda skall bolagets taxeringar bestämmas i enlighet med självdeklarationen med däri upptaget utgående lagervärde på djuren med 25 278 kr. (Dom 19.12.1986.)

*Anm.: Jämför RÅ 1966 mot 1565.*

#### **Fråga om skattetillägg — RÅ 1986 ref 157**

Besvär av Å angående inkomsttaxering 1978 och skattetillägg.

Å, som drev konditorirörelse, avgav inte någon självdeklaration till ledning för 1978 års taxering. TN uppskattade rörelseinkomsten efter skön till 60 000 kr och åsatte Å taxering till statlig och kommunal inkomstskatt med 60 000 kr, taxerad inkomst, och beskattningsbar inkomst av 55 500 kr. LSM påförde Å skattetillägg med 40 procent av statlig och kommunal inkomstskatt enligt åsatt taxering.

Å anförde besvär hos LR och yrkade taxering enligt en till LR den 29 nov 1979 inkommen självdeklaration. Han redovisade nettointäkt av rörelse med 24 584 kr och yrkade allmänna avdrag med 11 742 kr. I fråga om skattetillägget yrkade han eftergift eller nedsättning.

TI tillstyrkte att deklarationen lades till grund för taxeringen med den ändringen att nettointäkten av rörelse skulle bestämmas till oförändrat belopp, 60 000 kr. Till stöd härför åberopade TI att en partiell taxerings- och skatterevison utvisade att nettointäkten av rörelse inte kunde beräknas tillförlitligen utan måste uppskattas efter skälighet. TI tillstyrkte att påfört skattetillägg nedsattes till 10 procent av det tillägg som annars skulle ha utgått och att underlaget för skattetillägget nedsattes på grund av den föreslagna ändringen av taxeringen. Vidare yrkade TI att Å skulle påföras skattetillägg med 40 procent beräknat på ett underlag av (60 000 — 24 584 =) 35 416 kr.

LR nedsatte taxeringen till såväl statlig som kommunal inkomstskatt till (60 000 — 11 742 =) 48 250 kr, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 43 700 kr. LSM:s beslut ändrades av LR på så sätt att skattetillägget bestämdes till 10 procent av den inkomstskatt som utgick på ett underlag av

43 700 kr. Dessutom påförde LR, med bifall till TI:s yrkande, Å skattetillägg med 40 procent av den inkomstskatt som utgick på ett underlag av 35 416 kr.

Hos KR yrkade Å att bli taxerad enligt sin självdeklaration och att skattetilläggen skulle undanröjas. Han anförde bl a att han i deklarationen under särskilda upplysningar lämnat sådana uppgifter att det varit uppenbart att underlaget för deklarationen hade varit bristfälligt. Det saknades därför förutsättningar för att påföra honom skattetillägg för att deklarationen inte följts vid taxeringen.

TI tillstyrkte att det skattetillägg som Å fick genom att lämna deklaration för sent skulle bestämmas till 10 procent av det tillägg som eljest skulle utgå.

KR i Gbg yttrade: KR finner i likhet med LR att Å skall sköntaxeras. Det som Å har sagt ger inte anledning att anta att LR bestämt sköntaxeringen för högt. Å:s besvär över inkomsttaxeringarna skall därför inte bifallas. — Å har i sin till LR avlämnade deklaration redovisat en nettointäkt av rörelse om 24 584 kr. Eftersom nettointäkten skönmässigt skall uppskattas till 60 000 kr finns det som LR funnit fog för att påföra Å skattetillägg enligt 116 b § TL beräknat efter 40 procent på ett underlag av (60 000 — 24 584 =) 35 416 kr. Det förhållandet att Å under särskilda upplysningar i deklarationen uppgett att kassabrist har täckts genom höjning av intäkterna i bokslutet innebär inte att övriga uppgifter i deklarationen skall ses som öppna yrkanden. Ej heller i övrigt medför dessa uppgifter att skattetillägg inte kan påföras. — Eftersom Å lämnat sin deklaration mer än två månader efter det att Å fick skattetillägg beslutades skall det skattetillägg som Å blev påförd enligt 116 c § TL sättas ner till 10 procent av det tillägg som annars skulle utgå. —

**Makens kostnader för resor till och från sjukhuset har ansetts grunda rätt till extra avdrag för nedsatt skatteförmåga för svårt sjuk, intagen på sjukhus, där maken deltagit i vården — RÅ 1986 ref 161**

Besvär av L angående inkomsttaxering 1981.

Under beskattningsåret vårdades L för svår sjukdom (blodcancer) på sjukhus en längre tid. I sin deklaration yrkade han avdrag för kostnaden 11 267 kr, avseende hustruns resor vid besök under sjukhusvistelsen.

TN medgav inte avdrag för resorna.

Hos LR vidhöll L avdragsyrkandet.

LR avlog besvären och yttrade: L har under långa perioder av beskattningsåret vårdats på sjukhus i Lund och Kristianstad för en allvarlig sjukdom. Hustrun har därvid dagligen besökt honom. Dessa besök har självfallet varit av stor betydelse för L. LR anser emellertid inte att det i målet gjorts sannolikt att utgifterna för resorna varit nödvändiga. L är därför inte berättigad till ytterligare extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga.

L fullföljde sin talan hos KR och uppgav bl a att han med hänsyn till den svåra sjukdomen han genomlidit med bestämdhet ville påstå att hustruns dagliga besök vid sjukbädden varit i högsta grad nödvändiga för att han skulle överleva. Endast tack vare ett intensivt psykiskt stöd från hustrun behöll han sin levnadsvilja och lyckades överleva till dess adekvat behandling kunde ske

vid lasarettet i Lund. Till styrkande härav åberopade L ett intyg av biträdande överläkaren vid lasarettet.

KR i Gbg fastställde LR:s dom.

L gick vidare till RR som yttrade: Skattskyldig, vars skatteförmåga under beskattningsåret har varit väsentligt nedsatt till följd av sjukdom m m kan enligt 50 § 2 mom andra stycket KL få ett extra avdrag med vilket den taxerade inkomsten minskas. Sådant avdrag medges med efter omständigheterna avpassat belopp, dock högst 10 000 kr.

För att få en i möjlig mån enhetlig och likformig bedömning av de fall där extra avdrag bör medges har riksskatteverket den 20 nov 1980 meddelat särskilda anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna att gälla fr o m 1981 års taxering (RSV Dt 1980:19).

I dessa anvisningar anges bl a att samtliga utgifter som den skattskyldige haft på grund av sjukdom bör beaktas vid bedömningen av avdragsrätten samt att om den skattskyldige haft utgifter för sjukdom som inte till någon del ersätts av försäkringskassa eller annan myndighet det bör fordras att det kan göras sannolikt att utgifterna varit nödvändiga.

Handlingarna i målet utvisar följande. L vårdades på sjukhus för leukemiserat malignt lymfom under cirka 5 månader av beskattningsåret. Vården skedde på centralsjukhuset i Kristianstad den 11 dec 1979 — den 10 april 1980 (isoleringsrum) och på Lunds lasarett den 11 april — den 16 maj 1980 (i huvudsak infektionskliniken). Därefter var han helt sjukskriven t o m sept 1980. Vården på Lunds lasarett sköttes i samråd mellan specialister på infektionssjukdomar och specialister på blodsjukdomar. Enligt läkarintyg var L vid inkomsten till infektionskliniken blek, avmagrad, trött och svag och behövde hjälp för att kunna sitta upp ordentligt i sängen. Han var anfädd i vila och hade feber mellan 39 grader och 40 grader. Han behövde hjälp med matning, rakning, toalett och även med att sitta uppe i sängen. I vården deltog L:s hustru. Den psykologiska effekten av hustruns dagliga omsorg var enligt intyget med hänsyn till sjukdomens långdragna och allvarliga förlopp en mycket betydelsefull men svårsmitt faktor.

Av utredningen framgår att hustruns dagliga besök och vårdinsatser varit synnerligen betydelsefulla vid behandlingen av L:s svåra sjukdom. Med hänsyn härtill får hustruns resekostnader på sammanlagt 11 267 kr anses som sådana kostnader på grund av sjukdom som grundar rätt till avdrag för nedsatt skatteförmåga. Mot beloppets storlek i och för sig har TI inte haft invändning. L bör med hänsyn till det anförda medges ytterligare extra avdrag för nedsatt skatteförmåga med ett belopp motsvarande skillnaden mellan högsta tillåtna avdrag 10 000 kr och tidigare medgivet avdrag 2 700 kr eller med 7 300 kr. (Dom 18.12.1986.)

**Fråga om ersättning för flyttningskostnader i samband med tillträde av tjänst hos bolag i utlandet inom samma koncern som den tidigare arbetsgivaren. RÅ 1986 ref 172**

Besvär av A angående inkomsttaxering 1978.

A var fram till den 1 nov 1977 anställd vid AB SKF i Göteborg. Fr o m detta datum var han anställd vid koncernens bolag SKF Engineering and Research Centre BV i Nederländerna. I samband med omplaceringen erhöll han av AB SKF ett s k utrustningsbidrag om 4 000 kr.

I sin deklaration redovisade A utrustningsbidraget som inkomst. Han yrkade avdrag för utgifter i samband med flyttning till den nya arbetsplatsen med 3 883 kr och föredde kvitton på inköp av möbler m m till detta belopp.

TN vägrade avdraget med motiveringen att möbelinköp fick anses vara privata levnadskostnader.

Hos LR och KR vidhöll A sitt avdragsyrkande men såväl LR som KR i Gbg ogillade yrkandet.

A gick vidare till RR, som lämnade besvären utan bifall och yttrade: Om vid en enskild tjänst är anvisad särskild ersättning för vissa med tjänsten förenade kostnader skall denna ersättning enligt 32 § 4 mom första stycket KL redovisas såsom intäkt. I andra stycket av samma moment finns en regel om undantag från vad sålunda föreskrivits. Undantaget gäller sådan särskild ersättning till bestridande av flyttningskostnad som skattskyldig uppburit av arbetsgivaren eller av allmänna medel när han på grund av byte av verksamhetsort avflyttat till ny bostadsort. Enligt undantagsregeln skall sådan ersättning upp- tagas som intäkt endast i den mån ersättningen utgått med väsentligt högre be- lopp än som gäller för befattningshavare i statens tjänst. Enligt förarbetena (prop 1963:120 s 70) skall den sålunda föreskrivna skattefriheten gälla även när den skattskyldige flyttar till eller från utrikes ort.

Såsom föreskriften om skattefrihet för särskild ersättning för flyttnings- kostnad utformats gäller skattefriheten beträffande ersättning som betalats ut av arbetsgivare endast om ersättningen betalats ut av den person som är arbets- givare beträffande den tjänst med vilken flyttningskostnaden är förenad. Om flyttningen föranletts av att den skattskyldige tillträtt en tjänst hos en ny ar- betsgivare, krävs alltså för att regeln om skattefrihet skall bli tillämplig att ersättningen för flyttningskostnaden betalats ut av den nye arbetsgivaren.

Av handlingarna i målet framgår följande. A var fram till den 1 nov 1977 anställd hos SKF i Göteborg. Fr o m detta datum var han anställd för en tid av tre år vid koncernens bolag SKF Engineering and Research Centre BV i Nederländerna. I samband med omplaceringen fick A av SKF i Göteborg ett s k utrustningsbidrag om 4 000 kr i enlighet med den praxis som bolaget då tillämpade för personal som flyttade från Sverige för tjänstgöring inom kon- cernen utomlands. Bidraget var avsett att täcka extra kostnader i samband med utlandsplaceringen, exempelvis för anpassning av elektriska apparater till

gällande säkerhetsföreskrifter, för kompletterin av utrustning som normalt ingår i svensk bostadsstandard (kylskåp, spis, tvättmaskin m m), för förlust vid försäljning och nyanskaffning av kapitalvaror, för nytt telefonabonnemang och nya gardinuppsättningar. Kostnaden för att flytta A:s bohag hade betalats av bolaget i Nederländerna.

Av vad sålunda upptagits framgår att flyttningskostnaden uppkommit i anledning av att A tillträdde en tjänst hos bolaget i Nederländerna, under det att det s k utrustningsbidraget utbetalats av SKF i Göteborg.

Vi angivna förhållanden är föreskriften om skattefrihet i 32 § 4 mom andra stycket KL inte tillämplig. Det föreligger inte heller någon annan grund för befrielse från skatt för utrustningsbidraget.

Med hänsyn till det anförda och då de utgifter som är avsedda att täckas med utrustningsbidraget inte utgör kostnader för förvärv av intäkt här i landet, kan yrkat avdrag inte medges. (Dom 15.1.1987.)

#### **Inkomstberäkning enligt schablonmetoden för avstyckad fastighet som inte haft taxeringsvärde åsatt året före taxeringsåret — RÅ 1987 ref 25**

Besvär av Samgående inkomsttaxering 1979.

Fastigheten Bergshamra 2:78 (areal 7 733 kvm, bebyggd med två hus) styc-kades under år 1978 i tre delar. Den 1 mars 1978 förvärvade S en av de genom avstyckningsförrättningen bildade fastigheterna (areal 3 084 kvm, bebyggd med ett hus) vilken bibehöll den gamla fastighetsbeteckningen Bergshamra 2:78.

TN beräknade vid S:s taxering intäkten av den av honom förvärvade fastigheten Bergshamra 2:78 till 2 000 kr. Därvid utgick taxeringsnämnden från ett taxeringsvärde om 80 000 kr som avsåg den ursprungliga (ostyckade) fastigheten Bergshamra 2:78.

S yrkade hos LR att intäkten skulle bestämmas till 1 050 kr. Han utgick därvid från ett totalt taxeringsvärde om 42 000 kr, varav 30 000 kr avsåg byggnadsvärde och 12 000 kr avsåg markvärde beräknat som 40 procent av markvärdet för den ursprungliga fastigheten Bergshamra 2:78.

LR yttrade: Under ifrågavarande taxeringsår gällde för beräkning av inkomst av s k schablontaxerad fastighet regeln att ett belopp motsvarande, för helt år räknat, tre procent av den del av fastighetens taxeringsvärde som icke översteg 200 000 kr skulle upptagas såsom intäkt av fastighet. TN:s beräkning av intäkten av fastigheten Bergshamra 2:78 är därför riktig. — S:s metod att uppskatta taxeringsvärdet kan endast begagnas då fastighet saknar åsatt taxeringsvärde. — LR lämnar besvären utan bifall.

KR i Sthlm: ej ändring.

S gick vidare till RR som yttrade: Det taxeringsvärde, som vid 1978 års ingång var åsatt fastigheten Bergshamra 2:78 med en yta av 7 733 kvm och be-

byggd med två hus, avser inte den efter avstyckningsförrättningen den 2 febr 1978 bildade fastigheten Bergshamra 2:78 med en yta av 3 084 kvm och bebyggd med ett hus, vilken inköptes av S den 2 mars 1978.

Då taxeringsvärde således saknades för den nybildade fastigheten Bergshamra 2:78 för året före taxeringsåret skall intäkten av fastigheten beräknas på grundval av dennas värde uppskattat i enlighet med bestämmelserna i 24 § 2 mom första stycket andra punkten KL. Detta värde kan, men hänsyn till utredningen i målet, uppskattas till 70 000 kr.

På grund härav och då S förvärvat fastigheten den 1 mars 1978 skall intäkten upptagas till (10/12 av 3 procent av 70 000 =) 1 750 kr. (Dom 6.41987.)

*Anm: Beträffande en- eller tvåfamiljsfastigheter, gäller enligt 24 § 2 mom första stycket andra punkten att, om taxeringsvärde inte bestämts för året före taxeringsåret, intäkten skall beräknas på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder som gällde för bestämmande av taxeringsvärde för året före taxeringsåret. Se vidare RÅ 1963 not Fi 1292: RÅ 1976 ref 39 (Skattenytt 1977 s 114).*

## FORMULÄRSAMLING I AKTIEBOLAGSRÄTT

Fullständiga formulär med kommentarer som steg-för-steg visar de vanligaste anmälningsärendena till bolagsbyrån.

Över 130 färdiga formulär på bl a nybildning, nyemission, fondemission, styrelseval, firmabyte, bolagsordningsändring, hembudsklausuler, konvertibla skuldebrev, totalt 280 sidor.

.....  
Ja tack, sänd genast ..... ex av

**Formulärsamling i aktiebolagsrätt** à 495 kr + moms o porto till

Företag: .....

Beställare: .....

Adress: .....

Postadress: .....

Insänds till **A Grahn Företagsjuridik AB, Box 316, 791 27 Falun**

11/88