

# REGERINGSRÄTTEN



## RÄTTSFALL

### Travsport — rörelse eller binäring till jordbruk?

Besvär av trädgårdsmästaren E. angående inkomsttaxering år 1955. — E., som under beskattningsåret drivit travsportverksamhet, yrkade i sin deklaration avdrag vid beräkning av nettointäkten av sin jordbruksfastighet avdrag med bl. a. 11.300 kr., avseende köpeskillning som han erlagt vid inköp av fem travhästar. — PN ansåg travsportverksamheten hänförlig till rörelse. Därför vägrade PN avdrag för nämnda köpeskillning men medgav i stället avdrag för värdeminskning å hästarna med 1.130 kr., motsvarande tio procent av köpeskillningen. — I besvär hos KR vidhöll E. sitt avdragsyrkande och framhöll, att han annars skulle bli dubbelbeskattad vid en framtida försäljning av inköpta hästar. Han skulle nämligen då ha att upptaga bekommen likvid såsom intäkt men inte få tillgodonjuta avdrag med annat belopp än det jämförelsevis ringa värdeminskningensavdraget. — KR förklarade att ifrågavarande verksamhet utgjort binäring till jordbruk men fann, enär inköpet av hästarna måste anses utgöra nyuppsättning, besvärerna icke föranleda ändring i PN:s beslut.

RR lämnade E:s häröver anförda besvär utan bifall med följande motivering: Med hänsyn till vad som upplysts angående dels storleken av E:s jordbruksfas-

tighet (c:a 10,5 har) och dels omfattningen av E:s verksamhet för uppfödning och hållande av travhästar får denna verksamhet anses som rörelse. De för denna anskaffade hästarna äro att anse som inventarier i rörelsen. E. är icke berättigad till avdrag för köpeskillningen vid inköp av hästar för rörelsen och skall, då häst avyttras, upptaga likviden därför såsom intäkt men är vid avyttring eller utrangering av i rörelsen ingående häst berättigad att åtnjuta avdrag för vad som av anskaffningskostnaden återstår såsom i beskattningshänseende oavskrivet.

Vid bedömning av rörelsens resultat böra utgifter för underhåll och skötsel av avelsston och unghästar, i den mån rörelsen tillförts däremot svarande värde genom avel och uppfödning, icke anses som avdragsgilla omkostnader utan som kapitalinvestering, varemot avdrag bör medgivas för minskning av hästarnas anskaffningsvärde, nämnda investering inräknad. Enär E. tillgodoförts avdrag för samtliga utgifter i rörelsen, får E., i den mån dessa utgifter äro hänförliga till kapitalinvestering, anses hava åtnjutit avdrag för värdeminskning å hästarna med motsvarande belopp, och E. har dessutom tillgodoförts sådant avdrag med 10 procent å 11.300 kr. I målet har icke förbragts utredning, på grund varav må antagas att värdet å de hästar, som ingått i rörelsen, vid beskattningsårets utgång

nedgått så i värde, att ytterligare avdrag för värdeminskning är befogat. (RR:s utslag den 21/11 1961.)

*Anm.:* Se även RÅ 1955 not. 1170 (Skattenytt 1956 sid. 123).

### **Ombyggnad eller reparation?**

Besvär av kaptenen M. angående inkomsttaxering år 1954. — M. ägde en mindre fastighet på ön Ven med taxeringsvärde av 6.000 kr, varav 5.000 kr byggnadsvärde, vilken han använde som sommarbostad. M. yrkade avdrag för kostnader för reparation av byggnaden med 4.160 kr. TN vägrade avdrag härför. — Enligt vad M. uppgav hos PN hade reparationen bestått i en helt ny takstol ävensom trägavlar och fönster på gavlarna samt nytt golv på vinden. M. anförde, att takstolen, gavlarna samt nytt golv på vinden varit helt uppruttna och ätna av or. — PN medgav avdrag med 500 kr. Avdragsbeloppet höjdes av KR till 1.500 kr samt av RR till 2.500 kr. (RR:s utslag den 8/11 1961.)

*Anm.:* Jämför t. ex. RÅ 1958 not. 2543, (Skattenytt 1959 sid. 192), där avdrag vägrades för utbyte av en uppruttad ladugårdsvägg, som tjänat i minst 70 år och var totalt förbrukad. Se även Wennergren i Skattenytt 1959 sid. 207 ff, särskilt sid. 213—214.

### **Villaschablonen.**

Besvär av fru R. angående inkomsttaxering år 1955. — Fru R. ägde en fastighet på vilken fanns en herrgårdsbyggnad om 17 rum och kök samt två flygelbyggnader om 5 rum och kök resp. 3 rum och kök. I deklARATIONEN för beskattningsåret, då fastigheten synes ha bebotts endast av fru R., upptogs ett be-

räknat hyresvärde för huvudbyggnaden och yrkades avdrag för diverse kostnader, i följd varav underskott uppkom. — TN medgav avdrag för underskottet men, på yrkande av TI, beräknade PN i stället nettointäkt av fastigheten enligt reglerna för en- och tvåfamiljsfastigheter. — KR: ej ändring. — Hos RR framhöll fru R. som sin åsikt att det inte kunde vara författningens mening att ett bostadskomplex av denna omfattning skulle likställas med ett s. k. en- eller tvåfamiljshus. Fru R. upplyste att flyglarna numera var uthyrda, den större för stadigvarande bostad och den mindre såsom sommarbostad. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 9/1 1962.)

### **Tomträttsavgäld för ej färdigbebyggd tomt.**

Besvär av Sveriges Lantbruksförbund, förening u. p. a. angående inkomsttaxering år 1958. — Förbundet, som hade underskott å annan fastighet, yrkade vid taxeringen avdrag med 68.250 kr, avseende under beskattningsåret erlagt tomträttsavgäld för en med tomträtt innehavd fastighet. Å denna var en byggnad under uppförande. — MKPN medgav avdrag med endast 40 % av avgäldens belopp, därför att den blivande byggnaden skulle uthyras blott till så stor del. — KR medgav ej heller något avdrag, när tomträttsavgälden finge hänföras till kostnad för nybyggnad och icke kunde anses utgöra i beskattningsavseende avdragsgill omkostnad i förvärvsskäl- lan annan fastighet. — RR medgav avdrag för hela tomträttsavgälden vid beräkningen av förbundets inkomst av annan fastighet. (RR:s utslag den 8/11 1961.)

**Fråga huruvida rörelse blivit påbörjad eller inte.**

Besvär av TI angående direktören R:s inkomsttaxering år 1955 — KR medgav R. avdrag för underskott å en den 1/11 1952 startad trädgårdsodling under räkenskapsåret den 1/11 1962 — den 30/4 1954 med 95.869 kr. Såsom enda intäkter hade därvid upptagits inkomst av svinavel 3.267 kr och kassarabatter 222 kr. Såsom utgifter hade upptagits åtskilliga belopp om tillhopa 99.358 kr. Bland dessa märktes avskrivning av inventarier kr 248:84, vissa experimentkostnader å fastigheter och trädgårdsanläggning 5.471:24, ombyggnadskostnader för växthusen 2.245:74, panncentralkostnader 5.183:96, trädgårdsanläggningskostnader 1.875:21, utredningskostnader 2.728:69, räntekostnader 4.919:00 samt trädgårdsrörelsekostnader 76.652:26. — Hos RR yrkade TI att R. skulle medges avdrag endast för räntekostnaderna. Till stöd för sin talan anförde TI bl. a. följande. R. hade förvärvat rätten till en metod att odla växter i sand med hjälp av näringslösningar. Han hade själv framhållit, att metoden för att bli inkomstbringande måste utvecklas och prövas. Det vore vad som under dessa år skett vid anläggningen. Någon verklig trädgårdsrörelse hade inte kommit igång under den aktuella tiden. Detta framginge av att räkenskapsutdraget icke utvisade några inkomster av trädgårdsrörelse. De nedlagda kostnaderna hade karaktären av anläggningskostnader och avdrag borde få åtnjutas genom avdrag för avskrivningar från intäkter som kunde inflyta, om rörelsen komme igång. — RR fastställde KR:s utslag enär, även om trädgårdsodlingen befunnit sig i ett försöksskede, den med hänsyn till i målet

upplysta omständigheter likväl finge anses hava haft karaktär av påbörjad rörelse. (RR:s utslag den 5/12 1961.)

*Anm.:* För att rörelse skall anses föreligga, när fråga är om en nystartad verksamhet, fordras i allmänhet att intäkter influtit. Verksamheten skall med andra ord ha givit resultat i någon form. Experimentverksamhet o. d. som inte leder till någon inkomstbringande verksamhet medför att avdrag för kostnaderna vägras, se t. ex. RÅ 1959 not. 2055 och 1960 ref. 36 (Skattenytt 1961 sid. 143). Jämför däremot exempelvis RÅ 1959 not. 2097, där en fryshusförening, som haft underskott men likväl haft vissa mindre intäkter i form av avgifter och hyror, ansågs ha bedrivit rörelse. — I det förevarande målet torde det ha varit av betydelse, att R. vid 1956—1958 års taxeringar uppgivit intäkter av trädgårdsrörelse med betydande belopp.

**Fråga huruvida fond för hjälpverksamhet bland behövande varit begränsad till vissa bestämda personer eller ej.**

Besvär av Emma och Hugo Lindebergs fond angående inkomst- och förmögenhetstaxering år 1955. — Fonden har enligt första punkten i sina stadgar till ändamål att utdela understöd till i Eskilstuna bosatta personer, vilka är i behov av hjälp och ej åtnjuter fattigunderstöd. Stadgarna innehåller vidare bl. a. följande: I första hand skall understöd tillkomma personer, vilka med början före den 1/8 1943 i Eskilstuna innehåft anställning hos Eskilstuna Separator AB eller hos AB Punker under sammanlagt minst 20 år och som är i behov av hjälp, även om till behövande änkor efter sådana personer. Därvid skall beaktas, att de,

som längst varit i ettdera eller båda bolagens tjänst, eller änkor efter sådana personer skall äga företrädesrätt till effektiv hjälp. Först vid den tidpunkt då ej längre någon hos Eskilstuna Separator AB eller hos AB Punker förut anställd understödsberättigad person finns i livet, skall understöd kunna lämnas enligt första punkten i stadgarna. — PN beskattade fonden till såväl statlig inkomstskatt som statlig förmögenhetsskatt. — KR, där fonden yrkade undanröjande av taxeringarna, yttrade: Jämlikt 7 § f) förordningen om statlig inkomstskatt är fonden frikallad från skattskyldighet till sådan inkomst, som ej härflutit av rörelse, under förutsättning att de i nämnda författningsrum stipulerade villkoren äro uppfyllda beträffande fondens ändamål. Med hänsyn till i de för fonden gällande ändamålsbestämmelserna förefintlig inskränkning finner KR ovannämnda författningsrum icke vara tillämplig å fonden. Vid sådant förhållande är fonden icke befriad från skyldighet att utgöra statlig inkomstskatt för sina ifrågavarande inkomster och i följd härav jämväl enligt 6 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt. I anledning av det anförda samt vad i övrigt i målet förekommit finner KR icke skäl att bifalla besvären. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 6/12 1962.)

#### **Avdrag för tandvårdskostnad i visst speciellt fall.**

Besvär av dödsboet efter kammarmusikern G. angående inkomsttaxering år 1958. — PN hade förvägrat G. ett med 1.700 kr yrkat avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga. — I besvär hos KR yrkade G. att erhålla avdraget. Han uppgav bl. a., att han

på grund av en tandsjukdom i överkäken tvingats genomgå en tandoperation, som för att han skulle kunna fortsätta att utöva sitt yrke såsom valthornist i symfoniorkester måst göras mycket omfattande. Sålunda hade i överkäken anbringats en guldbrygga. En sådan guldbrygga hade G. inte behövt, om han inte varit bleckblåsare. Han hade i så fall kunnat nöja sig med en vanlig tandprotes, vilken betingade ett betydligt lägre pris. — KR ogillade besvären, enär skäl för medgivande av avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga icke kunde anses föreligga och ifrågavarande utgift för tandvård å 1.700 kr ej heller kunde anses såsom kostnad för fullgörande av tjänsten utan måste anses såsom privat levnadskostnad. — RR biföll däremot den av dödsboet fullfölja talan, enär utredningen i målet gäve vid handen att det för G. i hans yrke som valthornist varit nödvändigt att anbringa den ifrågavarande guldbryggan och G. följaktligen varit berättigad till avdrag för merkostnaden för denna, vilken merkostnad kunde skattas till 1.500 kr. (RR:s utslag den 29/11 1961: en ledamot ansåg G. berättigad till avdrag för nedsatt skatteförmåga med 1.000 kr.)

#### **Fråga om besvär inkommit i rätt tid eller ej?**

Besvär av hemmansägaren O. angående inkomsttaxering år 1955. — O. hade delgivits KR:s utslag i mål angående hans inkomsttaxering år 1955 den 9/5 1958 och skulle följaktligen enligt besvärshänvisningen inkomma med sina till Konungen ställda besvär över utslaget senast å sextionde dagen efter delfäen-

det hos finansdepartementet. — Besvären inkom den 7/7 1958 till PN:s för Gävleborgs läns kansli, d. v. s. å 59:e dagen. Därifrån vidareändades besvären till finansdepartementet, dit de inkom den 10/7 samma år eller å 62:a dagen. — I sin förklaring över besvären invände TI, att desamma inkommit för sent. — RR fann besvären såsom för sent inkomna icke kunna upptagas till prövning. (RR:s utslag den 31/10 1961.)

*Anm.:* Det hjälpte alltså inte att besvären inom den föreskrivna tiden inkommit till PN:s kansli, eftersom detta var fel myndighet och besvären inte hann fram inom samma tid till rätt myndighet. Se även RÅ 1957 not. 126, liknande fall.

#### **Extraordinär besvärsmätt när sköntaxering omfattat jämväl icke skattepliktig intäkt.**

Besvär av distriktsveterinären E. angående inkomsttaxering år 1954. — PN upptaxerade E:s inkomst av tjänst, i vilken ingick lön från veterinärstyrelsen och inkomst av övrig veterinärpraktik, med ett skönmässigt uppskattat belopp av 5.000 kr. — Hos KR gjorde E. bl. a. gällande att det sistnämnda beloppet motsvarade resekostnadsersättning, som han uppburit i sin veterinärpraktik. Denna ersättning gjorde enligt rättsfallet i RÅ 1953 ref. 30 icke skattepliktig inkomst. — KR fastslog att E:s besvär inkommit för sent och att besvären — oavsett att av E. enligt bestämmelserna i veterinärskatttaxan uppburit resekostnads- och traktamentsersättning jämligt 32 § 3 mom. KL icke skall upptagas såsom intäkt — inte kunde upptagas till prövning.

RR meddelade följande utslag: PN:s beslut har icke motiverats. TI har emellertid icke bestritt E:s påstående, att nämndens beslut om skönmässig höjning av tjänsteinkomsten grundats på uppfattningen att de jämligt gällande taxeringsbestämmelser uppburna reseersättningarna skulle upptagas såsom intäkt. Nämnda påstående vinner fastmera visst stöd av ett yttrande av intendenten, som återgivits i nämndens protokoll. — Då nämnda reseersättningar icke skola upptagas såsom skattepliktig intäkt, måste E. anses vara jämligt 123 § 1928 års taxeringsförordning förvarad vid sin besvärsmätt, i vad angår reseersättningarna. Som det icke framgår hur stor del av den skönmässiga höjningen som ansetts belöpa å sagda ersättningar, förutsätter en prövning av besvären i angivna del att målet i dess helhet upptages till prövning. — E:s uppgift, att bruttointäkten i tjänsten som distriktsveterinär uppgått till 57.794 kr samt att reseersättningarna utgjort 20.400 kr, har icke blivit föremål för egentlig invändning och synes böra godtagas. — Vid bedömande av huru stor del av de återstående bruttointäkterna, 34.394 kr, som motsvaras av avdragsgilla omkostnader bör beaktas, att E. icke kunnat förebringa tillfredsställande utredning om samtliga dessa kostnader samt att en av E. åberopad verifikation å ett större belopp avsett ett senare beskattningsår. Inkomsten av tjänst bör med hänsyn härtill skönligen upptagas med ett 2.000 kr högre belopp än som uppgivits i deklarationen eller till 29.694 kr. (RR:s utslag den 19/12 1961.)

**Fråga om verkningarna i skattehänseende av att samtliga andelar i dödsbo överlåtits till utomstående.**

Besvär av fil. doktorn J. och hans hustru angående inkomst- och förmögenhetstaxering år 1955. — Enligt två särskilda den 1/7 1952 dagtecknade, såsom överlåtelse betecknade handlingar överlät samtliga dödsbodelägare i dödsboet efter lantbrukaren B., vilken avled år 1921, all sin rätt till dödsboet å makarna J. Enligt överlåtelseerna innebar desamma, att makarna J. i stället för överlåtarna inträdde såsom dödsbodelägare i boet efter B. — Vid 1955 års taxering uppgav makarna J. i en för dödsboet efter B. avlämnad deklaration vissa inkomst- och förmögenhetsbelopp avseende bl. a. två jordbruksfastigheter.

Taxeringsmyndigheterna i länet inhämtade genom företagen utredning bl. a., att tillgångarna i dödsboet efter B. skiftats några år efter dödsfallet samt att därvid ifrågavarande fastigheter undantagits. Vidare utröntes att makarna J. förvärvat lika delar i boet. — PN ansåg makarna J. skattskyldiga för den i "dödsboets" deklaration uppgivna inkomsten och förmögenheten.

I besvär hos KR yrkade makarna J. att icke bli beskattade för "dödsboets" inkomst och förmögenhet och gjorde gällande, att dödsboandelarna med bibehållande av dödsboet såsom sådant lagligen kunde överlåtas, att något skifte av dödsboets nuvarande egendom ej ägt rum, att dödsboet därför ägde bestånd såsom oskiftat dödsbo samt att detsamma förty enligt gällande bestämmelser borde taxeras för sin inkomst och sin förmögenhet. — TI genmälde bl. a., att det i förevarande fall inte kunde bortses från att den av makarna J. förvärvade

rätten till ifrågavarande dödsbo i realiteten varit liktydig med köp av fastighet.

KR yttrade i sitt utslag följande: Enligt 1 § lagen om boutredning och arvskifte äro efterlevande make, arvingar och universella testamentstagare att anse såsom dödsbodelägare. I målet är upplyst, att ingendera klaganden stått i sådant förhållande till den avlidna, varom i nämnda lagrum förmäles. Den av makarna J. åberopade överlåtelsen kan förty icke anses innebära annat än överlåtelse av viss egendom från dödsboet till makarna J. I följd härav måste makarna J. och icke dödsboet anses skattskyldiga för den inkomst, som härflutit av den av makarna J. från dödsboet förvärvade egendomen. Denna egendom skall upptagas såsom tillgång för makarna J. vid förmögenhetsberäkning enligt förordningen om statlig förmögenhetsskatt. — På grund av vad sålunda anförts finner KR icke skäl att bifalla besvären.

RR yttrade: Genom att överlåta samtliga andelar i dödsboet till makarna J. få delägarna anses hava upplöst dödsboet såsom om det skiftats. Överlåtelseerna kunde därför för makarna J. icke anses hava inneburit annat än förvärv av dödsboets egendom. På grund härav och på de av KR i övrigt anförda skälen prövar RR rättvist fastställa det slut KR:s utslag innehåller. (RR:s utslag den 9/1 1962).

**Akkumulerad inkomst: skatteberäkning för en av flera ackumulerade inkomster i förvärvskällan eller för all dylik inkomst?**

Besvär av TI angående skatteberäkning för ackumulerad inkomst vid 1955 års taxering beträffande köpmannen S. — Sedan S. år 1954 sålt en av honom

sedan 1943 bedriven speceriaffär, taxerades han år 1955 enligt sin deklaration för 16.767 kr, inkomst av rörelse, med beskattningsbar inkomst av 14.020 kr.

Hos PN yrkade S. att få skatteberäkning för ackumulerad inkomst. Han angav dock inte om han avsåg någon särskild del av rörelseinkomsten. — TI ville beräkna den ackumulerade inkomsten till 20.568 kr, varav 10.000 kr avsåg vinst å goodwill, 1.568 kr å inventarier och 9.000 kr framtagen dold reserv å varulager. Den ackumulerade inkomsten borde fördelas å 10 år. Den i enlighet därmed omräknade skatten skulle uppgå till 2.451 kr i stället för 2.403 kr, som var den påförda skatten enligt taxeringen, eller således 48 kr mera. — S. bestred, att även vinst å inventarier och å varulager skulle inräknas i den ackumulerade inkomsten. Han hävdade bl. a., att vid överlåtelsen befintlig dold reserv i varulagret inte kunde beräknas och att vinsten å inventarier inte kunde hänföras till viss bestämd tidsperiod. — PN fann under åberopande av vad TI anfört ansökningen icke föranleda någon åtgärd.

Hos KR yrkade S., att endast vinsten å goodwill, 10.000 kr, skulle betraktas som ackumulerad inkomst att fördelas på taxeringsåren 1946—1955. — KR biföll yrkandet.

Hos RR yrkade TI fastställelse av PN:s beslut och framhöll, att — om en skattskyldig under visst år haft flera intäkter, vilka var för sig vore att anse såsom ackumulerad inkomst — hans ackumulerade inkomst detta år borde utgöra summan av dessa intäkter. — RR biföll TI:s talan, när hela den genom för-

säljningen framkomna inkomsten, till den del den vore att anse som ackumulerad inkomst, skulle läggas till grund för skattens beräkning samt då, på sätt PN funnit, den ackumulerade inkomsten finge antagas ha uppgått till sammanlagt 20.568 kr samt den särskilda skatteberäkningen för den sålunda bestämda ackumulerade inkomsten icke skulle medföra någon skattelättnad för S. (RR:s utslag den 31/10 1961.)

*Anm.:* Enligt det förslag till ändrade bestämmelser om ackumulerad inkomst som framlagts i SOU 1961 nr 56 gäller att, om skatteberäkning påkallas för ackumulerad inkomst i viss förvärvskälla, skatteberäkningen skall omfatta all ackumulerad inkomst, som uppkommit i förvärvskällan. Däremot får från skatteberäkningen undantagas ackumulerad inkomst i annan förvärvskälla. Se betänkandet sid. 99 ff.

#### **Avdrag för värdeminskning av magasins- och silobyggnader å ofri grund.**

Besvär av Slöinge Lantmannaförening u. p. a. angående inkomsttaxering år 1954. — Föreningen yrkade vid beräkning av sin nettointäkt av rörelse avdrag för värdeminskning av dels en magasinsbyggnad av sten med 4 procent av anskaffningsvärdet och dels en silobyggnad av sten med 5 procent av anskaffningsvärdet för själva silobyggnaden — maskinerna icke inbegripna. Båda byggnaderna voro å ofri grund. — PN medgav avdrag efter 2 procent och 2,5 procent å respektive anskaffningsvärde. KR och RR: ej ändring. (RR:s utslag den 5/12 1961.)