

Ett intressant rättsfall angående eftertaxering

Kammarrättsrådet Bylin har i en artikel i denna tidskrift, årgång 1963, sid. 245 o. f., berört bland annat frågan om eftertaxering vid djurförsäljning. Bylins reflexioner i denna del äro närmast föranledda av ett utslag av regeringsrätten den 8 januari 1963 angående eftertaxering för år 1956 av arrendatorn Helgeson. H. hade vid utgången av år 1954 15 kor och 15 ungdjur. I 1956 års deklARATION sade H., att han under år 1955 för 28.405 kronor avyttrat hela sin kreatursbesättning med undantag för två mjölkkor. Försäljningen, som omfattat 17 kor, 25 ungdjur samt hälften i en tjur, uppgavs ha skett i samband med övergång till kreaturslöst jordbruk. Av likviden belöpte 5.000 kronor å åtta ungdjur, som sålts till H:s fader på villkor, att djuren skulle kvarstå hos H. Vid 1956 års ordinarie taxering upptogs icke någon del av

likviden till beskattning. Sedermera utröntes, att H:s kreatursbesättning — som vid utgången av år 1955 uppgick till två kor — ökat, så att densamma vid 1959 års utgång bestod av sju kor och lika många ungdjur. TI yrkade, att H. för år 1956 skulle eftertaxeras för hela likviden, 28.405 kronor, enär densamma enligt TI var hänförlig till löpande försäljning. PN eftertaxerade H. för hälften av beloppet eller 14.200 kronor. Därvid hade PN med hänsyn till upplysta förhållanden ansett, att denna del av försäljningslikviden utgjort skattepliktig inkomst genom löpande försäljning av levande inventarier, medan återstoden ansetts hänförlig till skattefri realisation. Detta beslut, som överklagades både av TI och av den skattskyldige, fastställdes av kammarrätten och regeringsrätten. Ett regeringsråd ville dock bifalla TI:s talan.

tidigare angivits i fråga om indexreglerad avskrivning på maskiner. I de flesta fall utgör emellertid det taxerade byggnadsvärdet avskrivningsunderlag. Detta värde skall i princip motsvara byggnadernas allmänna saluvärde vid den tidpunkt då allmän fastighetstaxering äger rum. Med hänsyn till att även penningvärdets förändringar skall beaktas vid den allmänna fastighetstaxeringen och sådan taxering författningesenligt skall ske efter en så förhållandevis kort period som fem år, kan man givetvis ifrågasätta behovet av indexreglering under löpande taxe-

ringsperiod av det vid allmän fastighetstaxering åsatta byggnadsvärdet. Om emellertid en indexreglering under löpande period kommer till stånd, har man att beakta regeln att nytt taxeringsvärde, som i anledning av ny-, till- eller ombyggnad åsättes under sådan period, skall beräknas efter det allmänna prisläge som var gällande vid den närmast föregående allmänna fastighetstaxeringen. Detta medför att även ett helt nytt taxeringsvärde måste indexregleras, d. v. s. uppräknas, om index stigit under den löpande perioden.

Rättsfallet inbjuder onekligen till flera reflexioner. Till en början kan man fråga sig, hur utgången skulle ha blivit, om fråga varit om 1956 års ordinarie taxering och således icke om eftertaxering. Man kan vidare antaga, att möjlighet till s. k. eftersyn icke förelegat. Relationen mellan antalet kor och ungdjur var vid beskattningsårets ingång 1:1 men vid försäljningen ungefär 3:5. Man har kanske anledning tro, att H. under beskattningsåret ökat antalet ungdjur i syfte att sälja dem och att H. sålunda avytttrade dels ett normalt inventariebestånd och dels en särskild uppfödningssdel, kanske 10 ungdjur. Det är sannolikt, att man åtminstone efter rättsfallet 1962 ref. 16 skulle ha ansett likviden för en del av ungdjuren hänförlig till löpande försäljning. Däremot torde man år 1956 ha kommit till den slutsatsen, att hela likviden härörde från skattefri realisation.

Man kan också fråga sig, huru utgången hade blivit, därest — under nyss angivna förutsättningar — möjlighet till eftersyn förelegat. Det är tydligt, att man skulle ha ansett viss del av likviden för ungdjuren — låt oss antaga för 10 sådana — hänförlig till löpande försäljning, därest målet avgjorts efter det tidigare omtalade referatmålet 1962. Men hur hade utgången blivit i fråga om den del av likviden, som belöpte å den s. k. inventariedelen, 17 kor och 15 ungdjur? Måhända hade man tagit hänsyn till hur många djur av olika slag, som funnos vid tillfället för målets avgörande. I fallet H. var det sju kor och sju ungnöt vid utgången av år 1959. Hade målet avgjorts i enlighet med den praxis, som gällde under 1950-talet, hade väl resultatet blivit detsamma.

Emellertid var det i målet fråga om att

eftertaxera H., och man måste då taga hänsyn till de särskilda villkor, som gälla för eftertaxering. Tydligen har regeringsrätten ansett, att H. i deklarationen lämnat ett oriktigt meddelande av beskaffenhet att kunna medföra eftertaxering.

Vad som menas med oriktigt meddelande är väl i de flesta fall klart. Lundevall¹ säger, att härmed avses uppgifter i *sak*. Hedborg m. fl.² äro av samma uppfattning och uttala, att oriktigheten kan bestå bland annat däri, att den skattskyldige felaktigt påstått visst *sakförhållande* föreligga. Härav är man benägen att dra den slutsatsen, att fråga skall vara om något förhållande, som inträffat, i regel under beskattningsåret men givetvis även under något tidigare år. Däremot kan man knappast tala om sakförhållanden — riktiga eller icke — i framtiden. Ingen kan ju med säkerhet säga, hur framtiden kommer att gestalta sig. En uppgift om vad som skall komma att inträffa måste med nödvändighet bliva ett antagande, en plan eller en viljeförklaring. Man kan sålunda icke gärna säga, att en skattskyldig påstår visst sakförhållande föreligga, om han säger t. ex. att han nästa år ämnar ingå äktenskap.

Med uttrycket oriktigt avses allenast objektiv oriktighet. Huruvida uppgiften lämnats uppsåtligen eller av vårdslöshet saknar betydelse för frågan om eftertaxering. Det subjektiva rekvisitet skall således icke undersökas.

Uttryckssättet i 114 § taxeringsförordningen synes även giva vid handen, att oriktigheten skall föreligga redan då meddelandet lämnas. Även detta tyder på att fråga skall vara om redan inträffade förhållanden.

¹ Handbok, sid. 311.

² Taxeringshandbok II, sid. 296.

H. uppgav, såsom framgår av det tidigare anförda, att han sålt praktiskt taget hela sin kreatursbesättning. Denna uppgift var otvivelaktigt riktig. Även uppgiften att han sålt en del av ungdjuren till sin fader på vissa villkor synes ha varit korrekt.

Emellertid påstod H. vidare i deklARATIONEN, att försäljningen skett i *samband med* övergång till kreaturslöst jordbruk. Vad H. kan ha menat med denna uppgift kan vara föremål för olika meningar. Sålunda kan H. antagas ha menat allenast, att han *påbörjat* driftomläggningen genom att sälja djuren och att de åtgärder, som regelmässigt brukas följa vid en dylik omläggning, skulle komma att utföras någon gång i framtiden, ovisst när. Emellertid måste H. dessutom ha menat, att han i framtiden icke skulle ägna sig åt kreatursskötsel. Sistnämnda uppgift avsåg allenast framtiden, och uppgiften har sedermera visat sig oriktig. Men detta kunde med säkerhet fastslås först några år efter det uppgiften lämnats. Huruvida den var oriktig, då den lämnades, vet man ej. För övrigt kunde man då icke säga, huruvida uppgiften var objektivt oriktig eller ej, eftersom den avsåg framtiden. Man kan bara ställa frågan, om H. medvetet lämnade en oriktig uppgift eller icke.

Om man tolkar H:s upplysning på detta sätt, kommer man till den slutsatsen, att regeringsrätten ansett, att eftertaxering kan ske även för det fall, att en upplysning, som avser framtiden, sedermera visar sig vara felaktig. Man har svårt att tro, att regeringsrätten intagit en sådan ståndpunkt. I stället har man anledning att förmoda, att regeringsrätten resonerat på ungefär följande sätt: När H. i början av år 1956 lämnade

deklARATIONEN, sade han, att djuren sålts i samband med övergång till kreaturslöst jordbruk. Försäljningen hade ju skett under år 1955, och när H. i början av påföljande år lämnade den ifrågavarande uppgiften, hade han åtminstone vid tidpunkten för deklARATIONENS avlämnande bort börja vidtaga några åtgärder för att övergå till annan driftform. Så har tydligen icke skett. Med hänsyn härtill var H:s uppgift om ett *samband* mellan försäljningen och övergången till annan form av jordbruksdrift både subjektivt och objektivt oriktig, då den lämnades, låt vara att detta kunde fastslås först några år senare.

Slutsatsen blir, att regeringsrätten ansett sig ha kunnat konstatera, att en av H. lämnad uppgift varit objektivt oriktig, då den lämnades. Huruvida den oriktiga uppgiften lämnats mot bättre vetande eller ej, torde däremot ha saknat avgörande betydelse.

Detta spørsmål är praktiskt ganska betydelsefullt. Som bekant råder ofta stor osäkerhet, huruvida en utförsäljning av kreatur är att anse som realisation; särskilt gäller detta, om en skattskyldig gör gällande, att han ämnar successivt utförsälja en besättning. I stor utsträckning brukas beskattningsmyndigheterna i dylika fall intaga en restriktiv inställning till frågan, varefter den skattskyldige får tillfälle att besvärsvägen visa, att hans uppgifter varit korrekta. Man har anledning antaga, att regeringsrätten menar, att man även i fortsättningen skall förfara på samma sätt, när det gäller dylika frågor. Regeringsrätten har emellertid visat, att möjlighet föreligger att genom eftertaxering korrigera ett felaktigt beskattningsresultat men endast under förutsättning, att det kan fastslås, att en viss uppgift

varit objektivt oriktig redan då den lämnades. Det ligger i sakens natur, att det många gånger måste vara mycket svårt att avgöra detta. På grund härav kan man förutsätta, att eftertaxeringsinstitutet kommer att kunna användas i mycket begränsad utsträckning i mål av denna natur.

Man kan till sist ställa frågan, varför regeringsrätten i likhet med underinstanserna eftertaxerat H. för hälften av likviden. Bylin antager, att beloppet, 14.200 kronor, avsett de till försäljning uppfödda ungdjuren. Det är dock osäkert, om detta antagande är riktigt. H. har — som tidigare sagts — icke lämnat någon riktig uppgift om antalet försålda djur, och även om regeringsrätten i en vanlig taxeringsprocess numera sannolikt skulle ha beskattat H. för den del av likviden, som belöpte å en särskild uppfödningssedel, kan regeringsrätten icke gärna komma till samma slut i ett mål om eftertaxering. Måhända kan man förmoda, att regeringsrätten ansett, att H:s avsikt varit att minska besättningen till ungefär hälften.

Jan Sundin.

Liksom Sundin anser jag, att det för eftertaxering fordras en objektivt oriktig uppgift om ett förhållande under beskattningsåret. Det är alltså utan betydelse om den skattskyldige haft uppsåt att lämna en felaktig uppgift. I sådana fall där det inte förrän i efterhand kan konstateras om uppgiften varit oriktig kommer emel-

lertid frågan om uppsåt — mer eller mindre omedvetet — att påverka bedömningen. Rättsfallet torde få anses som ett gränsfall. Eftertaxering lär väl endast undantagsvis kunna åsätta i liknande fall. En uppfattning som också Sundin tycks dela.

Däremot är jag inte lika säker som Sundin ifråga om anledningen till att den skattskyldige eftertaxerades för hälften av likviden. Det är möjligt att prövningsnämnden eftertaxerat just den delen av beloppet därför att man ansett att den skattskyldiges avsikt varit att minska besättningen till hälften. Det gällde partiell realisation. I sådana fall har man i allmänhet beskattat all ersättning, som inte belöpt på "stamdjur". Jag har svårt att förstå att någon annan grund kan ha legat bakom majoritetens uppfattning i regeringsrätten, än att det eftertaxerade beloppet ansetts belöpa på andra djur än "stamdjur". Referatmålet — RÅ 1962 ref. 16 — är utan betydelse i detta sammanhang. Det avser nämligen total utförsäljning. I sådana fall synes en del ledamöter i regeringsrätten tidigare endast velat beskatta ersättning avseende djur inköpta i avsikt att uppfödas till slakt eller till försäljning såsom livdjur samt möjligen också kalvar (jfr RN 1958 nr 4:3). Numera beskattas även likvid som belöper på gården födda ungdjur om förhållandet mellan antalet kor och ungdjur tyder på uppfödning för avsalu.

Hans Bylin.