

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Ersättning och kostnader vid flyttning från äldre kronolägenhet

Besvär av TI angående dödsboets efter L. inkomsttaxering år 1964. — Om domänstyrelsen anser att äldre kronolägenhet bör nedläggas och lägenheten avträdes till kronan kan styrelsen ge lägenhetsinnehavaren skäligt bidrag till flyttningskostnaden. Vidare kan styrelsen om det anses erforderligt ge bidrag till utgifter vid övergång till ny verksamhet. Bidrag kan utgå med högst 5 000 kr eller om det är angeläget att avflyttning sker med 10 000 kr (SFS 1950:339 och 1958:537). Vid frånträdande av arrende av en fjällägenhet fick L. från styrelsen förutom viss ersättning för förbättringsarbeten, flyttningsbidrag med 5 000 kr. —PN beskattade bidraget men KR undanröjde beskattningen.

RR yttrade: Väl får flyttningsbidraget anses utgöra skattepliktig intäkt i förvärvskällan jordbruksfastighet. Dödsboet är emellertid berättigat till avdrag motsvarande kostnaderna för flyttningen från fjällägenheten. Denna kostnad må i brist på närmare utredning skäligen uppskattas till 2 500 kr. (RR:s utslag den 23/9 1971; två ledamöter skiljaktiga, en beträffande motiveringen och en beträffande slutet.)

### Traktor som köpts i stället för en flera år tidigare såld häst

Besvär av TI angående hemmansägaren A:s inkomsttaxering år 1965. —A., som 1959 sålt sin enda häst till slakt för 800 kr, köpte 1964 en traktor för 4 500 kr och yrkade avdrag med 2 000 kr, motsvarande skillnaden mellan beräknat värde av en fullgod arbetshäst och den likvid han fått. — TN vägrade avdrag eftersom försäljningen av hästen 1959 ansetts som skattefri realisation. — Hos PN framhöll A. att realisationen 1959 endast avsett slaktvärdet medan värdet av en fullgod arbetshäst kunde beräknas till ca 3 000 kr. Inkomsterna av jordbruket 1959 hade inte räckt till för köp av traktor. Under tiden fram till traktorköpet hade han därför hyrt och lånat traktor med redskap och häst. Hyreskostnaderna hade uppgått till ca 700 kr/år. — PN lämnade avdragsyrkandet utan bifall, enär vid det förhållandet att A. under många år drivit sitt jordbruk utan häst eller traktor ifrågavarande traktorköp borde räknas som nyuppsättning. — KR ansåg köpet av traktorn motsvara ersättningsanskaffning och medgav avdrag (en ledamot skiljaktig).

RR fastställde PN:s beslut och yttrade: Av handlingarna framgår att A. år 1959 sålt sin enda häst samt att — i enlighet med av A. framställt yrkande — intäkten därav vid 1960 års taxering hänförts till skattefri realisation. Vid sådant förhållande kan den år 1964 inköpta traktorn inte anses utgöra ersättningsanskaffning för hästen. A. är därför inte berättigad till avdrag för någon del av kostnaden för traktorn. (RR:s utslag den 7/10 1971.)

### Rörelse påbörjad?

Besvär av ingenjören C. angående inkomsttaxering år 1965. — Under 1963 var C. anställd hos Aktiebolaget X. I jan. 1964 bildade C. och hans hustru ett kommanditbolag i byggnadsbranschen. I deklARATIONEN 1965 tog C. upp ett från Aktiebolaget X. utbetalt belopp om 7 895 kr avseende tantiem intjänad under 1963 såsom intäkt i kommanditbolaget och yrkade avdrag för kostnader i bolaget för bl a kontor, bil, telefon och hyra med tillhoppa 8 047 kr. Under allmänna avdrag redovisade han underskott i bolaget med  $(7\ 895 - 8\ 047 =)$  152 kr. — TN hänförde beloppet 7 895 kr till intäkt av tjänst och vägrade avdrag för beloppet 8 047 kr. Vid taxeringsrevision av bolagets räkenskaper framkom att det av C. bildade kommanditbolaget icke fått några entreprenaduppdrag trots ihärdiga försök från C:s sida. Verksamheten nedlades därför fr o m 21/6 1964 efter vilken dag C. erhöll anställning hos ett byggnadsföretag. Förutom 7 895 kr från Aktiebolaget X. fanns inga som helst rörelseintäkter bokförda. Omkostnaderna hade bokförts med 8 047 kr. — PN: utan bifall.

KR yttrade: Enär beloppet 7 895 kr utgått på grund av förutvarande anställning hos Aktiebolaget X. utgör det intäkt av tjänst och har således inte influiter som intäkt i kommanditbolaget. C. har inte lämnat närmare upplysningar angående arten och omfattningen av kommanditbolagets verksamhet. Med hänsyn till det anförda kan det ej antagas att någon rörelse bedrivits, i vilken ifrågavarande utgifter eller någon del därav utgjort avdragsgilla kostnader. C. har ej gjort sannolikt, att han haft utgifter för förvärvande av beloppet 7 895 kr. På grund av vad sålunda anförts finner KR icke skäl att göra ändring i PN:s beslut. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 22/9 1971.)

*Anm.: C. redovisade inga intäkter eller utgifter för kommanditbolaget vid 1966 och 1967 års taxeringar. Vid 1968 års taxering redovisade C. nettointäkt från kommanditbolaget.*

### Asfaltering av vägar

Besvär av köpmannen B. angående inkomsttaxering år 1965. — B. som bedrev campingrörelse på sin fastighet, lät under 1964 asfaltera vägarna inom campingområdet för 21 000 kr. Vid beräkning av rörelseinkomsten yrkade B. avdrag för värdeminskning av asfalteringen efter 15 % med 3 150 kr. — TN vägrade avdrag. — TI bestred bifall till B:s besvär hos PN samt yttrade: Vägarna inom campingområdet var tidigare grusade, därvid spillolja användes som bindningsmedel för gruset. Asfalteringen av vägarna borde hänföras till grundförbättring. Avdrag för kostnaderna för asfalteringen torde inte kunna medges vare sig på en gång eller i form av årliga värdeminskningssavdrag. PN och KR: ej ändring.

RR medgav avdrag med 2 500 kr och yttrade: Väl kan, såsom PN och KR funnit, avdrag icke medges för kostnaden för asfaltering av vägarna eller avskrivning å sådan kostnad. B. bör dock vid ifrågavarande taxering skäligen anses berättigad till avdrag med det lägre belopp som motsvarar kostnaden för eljest under beskatt-

ningsåret erforderlig underhållsgrusning av vägarna. Denna kostnad må uppskattas till 2 500 kr. (RR:s utslag den 29/9 1971.)

*Anm.: Se t ex RÅ 1964 not. 283 (Skattenytt 1964 sid. 370), 1968 not. 2125 (Skattenytt 1969 sid. 249), 1969 not. 1915 (Skattenytt 1970 sid. 228) och 1970 not. 1774 (Skattenytt 1971 sid. 105).*

### Värdeminskning av byggnad efter brand

Besvär av Svensk Celluloidindustri AB angående inkomsttaxering år 1964. — En bolagets byggnad i rörelsen hade sommaren 1963 förstörts av brand. Anskaffningsvärdet hade uppgått till 1 323 094 kr och brandskadeersättning hade utgått med 1 315 000 kr (skillnadsbelopp 8 094 kr). Av ersättningen utgick 315 000 kr på grund av nyvärdeklausul. — TN medgav avdrag för värdeminskning av byggnaden med 24 944 kr, som motsvarade 3 % av 8 094 kr + 823 600 kr avseende tillbyggnadskostnader under 1963.

Enligt vad bolaget framhöll hos PN hade brandskadeutredningen visat att brandskadan motsvarade 79,7 % av försäkringsbeloppet. Av anskaffningsvärdet återstod alltså efter branden 20,3 % eller ca 268 600 kr. Avdrag för värdeminskning yrkades därför med 3 % av 268 600 kr + 823 360 kr eller med 32 759 kr. — PN medgav avdrag med 34 394 kr enligt bolagets deklaration.

Hos KR framhöll TI att brandskadeersättningen överstigit det taxeringsmässiga restvärdet på byggnaden vid 1963 års ingång, 1 254 723 kr, varför något oavskrivet värde inte längre återstod sedan ersättningen avräknats från restvärdet. Ett avdrag med 3 % av nybyggnadskostnaden 823 360 kr eller 24 700 kr översteg det medgivna avdraget. För det fall att brandskadeersättningen ansågs uppgå till endast 1 milj. kr kvarstod som oavskrivet 254 723 kr. Vid sådant förhållande skulle dock 315 000 kr av den uppburna ersättningen anses såsom kostnadsbidrag för en ny fabriksbyggnad och beloppet 823 360 kr borde alltså reduceras till 508 360 kr. — KR ansåg att bolaget inte visat att anskaffningsvärdet överstigit 823 360 kr och fastställde PN:s beslut.

RR yttrade bla: ”Den uppburna brandskadeersättningen, 1 315 000 kr, skall enligt 19 § KL icke räknas till skattepliktig inkomst. Frågan i vad mån brandskadan påverkar underlaget för beräkning av avdrag för värdeminskning på byggnaden får bedömas med hänsyn till de faktiska förhållandena efter branden. Den vid brandskadeutredningen gjorda värderingen, mot vilken någon erinran icke framställts, kan härvid tjäna till ledning. Enligt denna utredning har skadan ansetts motsvara 79,7 % av försäkringsbeloppet för hela byggnaden, medan återstående 20,3 % hänförs till den efter branden kvarstående delen. Med denna utgångspunkt förklarade RR bolaget berättigat till avdrag för värdeminskning med 32 759 kr i likhet med bolagets yrkande hos PN. Enligt RR utgjorde därefter restvärdet för byggnaden — med hänsyn till de på den kvarstående delen belöpande, tidigare åtnjutna värdeminskningsskattavdragen (eller 20,3 % av 68 371 kr = ca 13 877 kr) — 1 045 324 kr. (RR:s utslag den 29/9 1971.)

### **Avdrag för fondavsättning enligt ändrat bokslut**

Besvär av direktören F. angående inkomsttaxering år 1968. — F. var delägare i ett partrederi, bildat 1961. I mars 1967 erhöll rederiet en försäkringsersättning för ett förlist fartyg med 1,8 milj. kr. I 1968 års deklARATION uppgav F. sin andel till 336 873 kr. Vid taxeringsrevision anmärktes att 640 000 kr av försäkringsersättningen inte redovisats i rederiets räkenskaper eller av dess delägare. — PN höjde därför F:s taxering med 240 000 kr men vägrade F:s yrkande om avdrag för avsättning till särskild investeringsfond för förlorade inventarier och lagertillgångar, då något nytt bokslut inte företetts. — Hos KR åberopade F. nytt räkenskapsutdrag och ett uttalande av departementschefen om godtagande av ändrat bokslut. — KR lämnade hans talan utan bifall.

RR yttrade: F. har medgivit, att han i sin självdeklARATION redovisat sin andel av intäkterna i rederirörelsen med ett 240 000 kr för lågt belopp, men har gjort gällande, att han enligt grunderna till 1959 års förordning om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar bör få åtnjuta avdrag vid taxeringarna för en i efterhand gjord fondavsättning med samma belopp i enlighet med ett handlingarna numera bilagt räkenskapsutdrag, utvisande en ändring i beskattningsårets räkenskaper för hans andel i partrederiet. Hans underlåtenhet att i den ursprungliga balansräkningen göra dylik fondavsättning var emellertid föranledd av den med motsvarande belopp för låga intäktsredovisningen i räkenskaperna och hans på dessa grundade självdeklARATION. Ett medgivande av avdrag för fondavsättningen kommer således att eliminera verkningarna av den höjning av taxeringarna, som redan innan bokslutet ändrats ifrågasatts med anledning av den oriktiga redovisningen av rörelseintäkterna. Vid sådant förhållande bör med hänsyn till i målet förekomna omständigheter avdrag för fondavsättningen icke medgivas. (RR:s utslag den 6/10 1971.)

### **Förutsättningar för eftertaxering då yrkande därom ej delgivits före PN:s beslut?**

Besvär av W. angående eftertaxering för år 1962. — I en skrift, inkommen till MKPN den 29/11 1967 hade AO yrkat att W. skulle eftertaxeras. Kopia av framställningen hade postats till W. men återkom outlöst. Sedan KR funnit formella förutsättningar för eftertaxering av W. föreligga, klagade W. häröver hos RR.

RR yttrade: Enligt vad utredningen ger vid handen har W. icke före PN:s beslut fått tillfälle att avgiva förklaring över AO:s framställning om eftertaxering och hinder har icke visats föreligga att lämna honom tillfälle därtill. Vid sådant förhållande har PN icke ägt att taga upp frågan om eftertaxering till prövning. Den omständigheten att W. efter PN:s beslut men före utgången av den tid inom vilken fråga om eftertaxering får prövas fått del av AO:s framställning föranleder ej annan bedömning. Nämnade tidsfrist har numera gått till ända. (RR:s utslag den 21/9 1971; två ledamöter av RR fastställde det slut vartill KR kommit och anförde: PN har före utgången av den tid, inom vilken eftertaxering enligt 115 § TF får ske, prövat frågan om eftertaxering av W. och därvid lämnat AO:s talan utan

bifall. Den omständigheten att W. icke före målets avgörande i PN erhållit del av framställningen om eftertaxering kan icke anses ha inneburit hinder för KR att på grundval av föreliggande utredning, innefattande bl a av W. över besvären avgiven förklaring, pröva och avgöra målet.)

#### **Bevisbördan vid eftertaxering**

Besvär av TI angående eftertaxering av R. för inkomst under 1964. R. och hans hustru bedrev var sin rörelse. Vid taxeringsrevision konstaterades med ledning av kontrolluppgifter att makarna under 1964 ökat sina banktillgodohavanden med ca 20 000 resp. 13 000 kr. TI ansåg att 20 000 kr utgjorde vad som efter skönmässig bedömning vid beräkning av inkomst av rörelsen obehörigen undgått beskattning vid den ordinarie taxeringen 1965. — R. invände att beloppet 20 000 kr utgjorde besparingar från tidigare år och gåvor från hustruns föräldrar — TI åberopade inkomstlängdutdrag från åren 1946—1964 och anförde att insättningarna inte syntes kunna härledas till sparande före 1964.

PN biföll TI:s talan och yttrade: Vad som framkommit vid taxeringsrevisionen får anses utvisa att R:s räkenskapsmaterial är så bristfälligt att det inte kan läggas till grund för taxering. På grund härav och med hänsyn till att tillfredsställande förklaring till påvisat kontantunderskott ej lämnats får en skönmässig uppskattning av rörelseinkomsten anses befogad och nödvändig. Av TI gjord uppskattning framstår med hänsyn till föreliggande omständigheter som skälig.

KR undanröjde emellertid eftertaxeringarna med följande motivering: Av handlingarna framgår visserligen att föreliggande räkenskapsmaterial är bristfälligt. R. kan ej heller anses ha tillfredsställande förklarat varifrån de medel om ca 20 000 kr härrört, som han under 1964 insatt på bankkonto och efter uttag före årsskiftet 1964/1965 får antagas huvudsakligen ha haft i behåll vid årsskiftet. Å andra sidan har det icke visats att R. från beskattning undanhållit någon bestämd intäkt av rörelsen eller obehörigen tillgodofört sig avdrag i denna förvärvskälla. Mot hans bestridande kan ej heller anses styrkt att nyssnämnda bankmedel till någon del härrört från ej redovisad skattepliktig intäkt under 1964. Vid angivna förhållanden föreligger ej förutsättningar för eftertaxering för inkomst av rörelse.

RR fastställde PN:s beslut och yttrade: Vid taxeringsrevision har kontroll utförts av makarna R:s banktillgodohavanden. Såvitt denna kontroll utvisar har R. under åren 1961—1963 icke haft andra medel inestående på bank än några hundra kronor på ett sparkonto. Under år 1964 satte han emellertid in 20 000 kr på ett nyöppnat konto. Vad angår hustrun, som driver kioskrörelse, ökades sistnämnda år tillgodohavandet på ett henne tillhörigt bankkonto — varå vid de tre närmast föregående årsskiftena inestått i runt tal 10 000 kr utan annan förändring än att ränta lagts till kapitalet — med 13 000 kr. Tillgodohavandena å dessa båda konton uttogs i sin helhet strax före årsskiftet 1964/65. Sammanlagt ungefär lika stort belopp insattes därefter under år 1965 på nya räkningar för makarna. På samma sätt förfors vid årsskiftet 1965/66. — Såsom förklaring till varifrån dessa belopp kom-

mit har R. uppgivit att de härrör dels från besparingar under en lång följd av år, särskilt stora under åren 1962—1964, och dels från gåvor, som vid skilda tillfällen lämnats hans hustru av hennes föräldrar. Någon utredning till stöd för uppgiften om gåvorna har icke lämnats av R. Vad i målet upplysts om makarnas inkomst-taxeringar under ett antal år före 1965 ävensom utförda kontantsammanställningar till belysning av vad makarna haft tillgängligt för bestridande av levnadskostnader ger anledning ifrågasätta riktigheten av uppgiften att de insatta medlen skulle, annat än i begränsad utstäckning, härröra från besparingar av deklarerade inkomster. Någon godtagbar förklaring har icke heller lämnats till det förhållandet att medlen insatts på bank först under år 1964. Vad nu angivits, i förening med att makarna R. genom de beskrivna banktransaktionerna vid årsskiftena uppenbarligen velat dölja för taxeringsmyndigheterna att de ägt ifrågavarande tillgångar, ger starkt stöd för misstanke att beloppen härrör från rörelseinkomster, som obehörigen undgått beskattning. En närmare granskning av räkenskaperna i R:s rörelse har därför varit påkallad. En sådan granskning har emellertid omöjliggjorts genom att R., enligt vad han uppgivit, i strid mot bestämmelsen i 20 § andra st TF, icke bevarat andra räkenskapshandlingar före år 1967 än några utgiftsverifikationer. Med hänsyn till vad sålunda förekommit i målet kan tilltro icke sättas till R:s uppgifter om åtkomsten av beloppet 20 000 kr. I stället får det antagas, såsom TI gjort gällande, att beloppet utgör inkomst i R:s rörelse och att det obehörigen undgått beskattning. Av det angivna beloppet kan i vart fall 10 000 kr antagas hänföra sig till beskattningsåret 1964. R. skall därför eftertaxeras för sistnämnda belopp år 1965. (RR:s utslag den 13/10 1971.)

*Anm.: Se även Skattenytt 1968 sid 313 ff (Walberg) och 1970 sid 219 (Lilliesköld).*