

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Byte av kylskåp i byggnad på jordbruk

Besvär av G. angående eftertaxering för år 1965. — G. hade vid beräkning av sin inkomst på jordbruksfastighet avdragit 1 957 kr avseende kostnad för byte av kylskåp. Avdraget motiverades som underhåll av byggnad. TI yrkade eftertaxering för det avdragna beloppet, då kylskåpet inte kunde anses utgöra ett för jordbruket nödvändigt inventarium. G. motsatte sig bifall till yrkandet och uppgav att kylskåpet var placerat i en nisch i köksinredningen och därför var att jämföra med ett inbyggt sådant. — PN biföll TI:s yrkande. — KR: ej ändring.

RR yttrade: Då ifrågavarande kylskåp, såvitt utredningen visar, får anses utgöra tillbehör till bostadsbyggnaden på fastigheten, och G. därför är berättigad till avdrag för utbyteskostnaden såsom underhåll av byggnad, undanröjes eftertaxeringen. (RR:s utslag den 23/11 1971; en ledamot av RR lämnade besvären utan bifall, då kylskåpet inte kunde anses utgöra ett för jordbruksdriften nödvändigt inventarium och då av utredningen ej heller framgick att kylskåpet var att anse som tillbehör till mangårdsbyggnaden.)

*Anm.: Jämför RÅ 1966 not. 704 (frysbox), 1963 not. 899 (tvättmaskin), 1960 not. 1300 (värdeminskning av kylskåp).*

### Tomtrörelse eller avveckling av dödsbo (äldre bestämmelser)

Besvär av TI angående Stiftelsen Ingeborg och Otto S:s donationsfonds taxeringar år 1964. — Stiftelsen var jämte en annan stiftelse universell testamentstagare i dödsboet efter Ingeborg S., som avlidit under 1946. De båda stiftelserna hade fått hälften var av kvarlåtenskapen sedan vissa legat utgått. Boet skiftades under 1950. Ingeborg S. efterlämnade bl a en större jordbruksfastighet med relativt centralt läge i en stad. Marken var till stor del tomtindelas. Under åren 1935, 1936 och 1943—1945 hade Ingeborg S. sålt 22 tomter som avstyckats från fastigheten. Efter hennes död sålde dödsboet ytterligare ett 20-tal tomter. Efter arvskiftet sålde stiftelsen 1951 andel i gatumark och 1954—1963 ett 20-tal tomter. Beträffande övervägande antalet av dödsboets och stiftelsens försäljningar före 1961 förelåg enligt stiftelsen antingen utfästelser från Ingeborg S. till de blivande köparna eller expropriationstillstånd (1953) för staden. Av praktiska skäl förvärvade staden ej den mark, vartill expropriationstillstånd givits utan försäljning skedde direkt till de byggande.

Hos PN yrkade TI att stiftelsen skulle beskattas för inkomst av jordstyckningsrörelse. Denna borde betraktas som en fortsättning av en av Ingeborg S. påbörjad och sedermera av hennes dödsbo bedriven rörelse. Ingångsvärdet borde beräknas till

2 kr 25 öre resp 1 kr/kvm försåld mark. — PN fann att stiftelsen fortsatt en åren 1943—1945 påbörjad jordstyckningsrörelse och godtog TI:s beräkning av inkomsten.

KR och RR ansåg att fastighetsförsäljningarna ingått i en sedan 1955 bedriven jordstyckningsrörelse. Denna kunde icke anses utgöra en fortsättning av någon av Ingeborg S. eller hennes dödsbo bedriven rörelse. Ingångsvärdet bestämdes till 4 kr/kvm. (RR:s utslag den 7/12 1971.)

*Anm.: Se Skattenytt 1967 sid. 412 (Walberg) angående "smittas" upphörande vid byggmästares eller tomstyttares frånfälle.*

### **Flyttningskostnader i rörelse**

Besvär av AB Transform angående inkomsttaxering år 1964. — Bolaget tillverkade transformatorer i Vallentuna. Under beskattningsåret flyttades tillverkningen till Svärdsjö. Bolaget yrkade avdrag med 5 730 kr för kostnad för transport av maskiner och inventarier i samband med flyttningen. — PN och KR vägrade avdrag.

RR (i plenum) biföll avdragsyrkandet och yttrade: Utredningen i målet ger vid handen, att flyttningen av bolagets verksamhet främst föranletts av bolagets behov av större lokaler för utökning av driften. Varken detta förhållande eller vad i övrigt förekommit kan emellertid medföra, att kostnaderna för flyttningen skall anses likställda med icke avdragsgilla kostnader vid startandet av ny rörelse. Ej heller eljest har sådana omständigheter visats föreligga att bolaget bör vägras avdrag för ifrågasvarande kostnader såsom för driftkostnader. (RR:s utslag den 7/12 1971; två ledamöter var skiljaktiga och ville ej ändra.)

*Anm.: Se RÅ 1942 ref 29, avdrag vägrades för kostnader för flyttning av maskiner m m i samband med flyttning till nya större fabrikslokaler. Se även RÅ 1945 not 1065, 1956 not 1934 samt RN 1955 nr 6:5.*

### **Felaktig bokföring; avskrivning på beställda, ej levererade maskiner vid räkenskaplig avskrivning**

Besvär av TI angående fabrikören N:s inkomsttaxering år 1969. — Vid beräkning av inkomst av rörelse tillämpade N. räkenskapsenlig avskrivning. Under 1968 bokförde N. såsom inventarier värdet av två kontraherade maskiner, 265 931 kr, vilka skulle levereras först 1969. Han yrkade och fick av TN avdrag för värdeminskning av dessa maskiner och av inventarier i rörelsen vid beskattningsårets utgång med samma belopp som på vinst- och förlustkontot eller med 228 005 kr (= 29,5 %).

Hos PN yrkade TI att taxeringarna skulle höjas med 265 931 kr. Enligt TI:s mening förutsatte räkenskapsenlig avskrivning i princip att inte endast de årliga avskrivningarna och motsvarande avdrag vid inkomsttaxeringen överensstämde utan även att det "taxeringsmässiga restvärdet" vid varje tillfälle överensstämde med det bokföringsmässiga. Den obehöriga debiteringen på inventarietkontot av 265 931 kr medförde att — efter den verkställda avskrivningen — det bokföringsmässiga restvärdet översteg det taxeringsmässiga. PN återförde 77 435 kr till beskattning eller

det belopp med vilket inventarierna fick antas ha obehörigen nedskrivits. — KR, där TI fullföljde sin talan: ej ändring.

RR yttrade: Till beskattning hos N. skall återföras det belopp, med vilket maskinerna obehörigen avskrivits. TI:s yrkande att taxeringarna skall höjas med återstående del av det för maskinerna bokförda beloppet förtjänar icke avseende. RR lämnar därför besvären utan bifall. (RR:s utslag den 7/12 1971.)

*Anm.: I målet förelåg ostridigt inte någon rätt till nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av maskinerna. Jämför reglerna om sk överavskrivning i 4 p 8 st anv till 29 § KL. Tekniskt sett var det inte fråga om överavskrivning utan om felaktig bokföring. Avskrivningen var en följd därav. Bortsett från avskrivningen hade beloppet 265 931 kr inte påverkat resultatet. — Se Hedborg-Lundell-Gärdin: Den nya företagsbeskattningen (1955) s 13, 18, 25 och 35. — Se även RÅ 1962 not 1066 (Skattenytt 1963 s 28).*

#### **Förtäckt utdelning i form av styrelsearvoden**

Besvär av M:s Mek. Verkstads AB angående inkomsttaxering år 1964. — Bolagets omsättning under beskattningsåret uppgick till drygt 3 milj kr. Av styrelsens fem ledamöter tillhörde fyra släkten B., likaså de två suppleanterna, som var bosatta utomlands. Endast verkstadsdirektören, som ägde lika många aktier som flertalet övriga styrelseledamöter, bar annat efternamn. Bolagets aktiekapital uppgick till 70 000 kr fördelat på 700 aktier med ett nominellt värde av 100 kr för varje aktie. Utdelning på aktierna ägde inte rum. Under räkenskapsåret utgick lön och arvoden till verkställande direktör och företagsledare med 72 910 kr. Till envar av styrelsens ledamöter och suppleanter utbetalades styrelsearvode med 6 000 kr eller tillhoppa 42 000 kr. — TN medgav bolaget det yrkade avdraget för styrelsearvodena.

Hos PN yrkade TI att bolaget skulle få avdrag för styrelsearvoden med endast 21 000 kr, enär avsevärd del av arvodena var att betrakta som förtäckt aktieutdelning. — Bolaget bestred yrkandet och anförde: Samtliga styrelsemedlemmar hade erfarenhet av skötsel av relativt stora företag och medlemmarna hade i hög grad anlitats av bolaget såsom rådgivare i tekniska, ekonomiska och juridiska frågor vari inbegreps kommersiella spörsmål. De i utlandet bosatta medlemmarna hade tagit mer eller mindre aktiv del i bolagets angelägenheter och hade fått i uppdrag att försöka sälja bolagets produkter i Amerika. PN biföll TI:s talan. — KR lämnade bolagets besvär häröver utan bifall, enär av handlingarna icke framgick, att det av PN medgivna avdraget för styrelsearvoden blivit för lågt beräknat. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 8/12 1971.)

#### **Makars skattskyldighet för garantibelopp för gemensamt köpt fastighet**

Besvär av TI angående L:s taxering till kommunal inkomstskatt år 1969. — L. och hans hustru hade enligt köpebrev den 29/12 1966 köpt fastigheten K 1:17. De fick gemensamt lagfart den 25/1 1967 på fastigheten, vars taxeringsvärde var 8 400 kr. I särskilda självdeklarationer uppgav var och en av makarna garantibelopp med

2 % av 4 200 kr = 84 kr. — TN beskattade mannen L. för hela garantibeloppet för fastigheten, 168 kr. — Hos PN framhöll L. att han och hustrun ägde hälften var av fastigheten och att, eftersom garantibeloppet för vardera maken uppgick till 84 kr, skatt inte skulle påföras. TI åberopade att mannen skulle taxeras för boets gemensamma inkomst enligt 52 § KL. — PN ogillade men KR biföll L:s talan.

RR fastställde (i plenum) det slut vartill KR kommit och yttrade: Av utredningen i målet framgår, att fastigheten K 1:17 förvärvats av makarna L. genom gemensamt köpebrev. Eftersom annat förhållande icke visats, tillkommer hälften av fastigheten vardera maken. Enligt 47 § första st KL skall garantibelopp för fastighet upptagas såsom skattepliktig inkomst för fastighetens ägare. Den omständigheten, att makarna gemensamt nyttjat fastigheten, kan icke föranleda att inkomst av denna skall anses som boets gemensamma inkomst, för vilken jämlikt 52 § 1 mom. första st samma lag mannen skall taxeras. (RR:s utslag den 2/11 1971; fem ledamöter av RR var skiljaktiga och anförde: Av nu föreliggande utredning framgår att makarna L. genom köpebrev 29/12 1966 gemensamt köpt ifrågavarande fastighet och att de erhållit gemensam lagfart. Vid sådant förhållande får garantibeloppet anses utgöra en makarnas gemensamma inkomst, för vilken mannen jämlikt 52 § 1 mom KL skall taxeras.)

*Anm.: Jämför RÅ 1965 ref 50 (Skattenytt 1966 sid 279); då makar haft gemensam rörelseinkomst som deklarerats av mannen, har mannen påförts garantibelopp för i rörelsen använda fastigheter som tillhörde hustrun.*

#### **Har stiftelse bedrivit verksamhet i den omfattning som krävs för inskränkt skattskyldighet?**

Besvär av TI angående Stiftelsen Ingeborg och Otto S:s donationsfonds taxeringar år 1964. — Stiftelsens ändamål var att utöva hjälpverksamhet bland behövande. — TN ansåg liksom tidigare år stiftelsen vara inskränkt skattskyldig och taxerade den endast till kommunal inkomstskatt för garantibelopp.

Hos PN yrkade TI att stiftelsen skulle anses oinskränkt skattskyldig för inkomst och förmögenhet. Inkomst av jordbruksfastighet borde beräknas till 980 kr, av annan fastighet till 1 013 kr, av jordstyckningsrörelse till 164 911 kr och av kapital till 64 927 kr. Stiftelsen hade åren 1959—1964 till privilegierade ändamål utdelat 49,9 % och åren 1959—1965 52,7 % av nettoavkastningen av stiftelsens egendom enligt ingivna vinst- och förlustkonton. Om även inkomsten av rörelse medräknades utgjorde utdelningen endast 27,7 resp 31,5 % av avkastningen.

Stiftelsen invände att fastighetsförsäljningarna ej kunde anses utgöra avkastning utan var en ren kapitalomsättning. En utdelning av vinst av markförsäljning skulle innebära en förtäring av stiftelsekapitalet. De aktuella åren hade stora skogsinkomster influtit. Det tillfälliga underskridandet av det procenttal, som i praxis ansetts erforderligt för inskränkt skattskyldighet, berodde således ej på minskad verksamhet från stiftelsen. En betydande utdelningshöjning krävde avsevärd tid då kontakt måste sökas med nya understödstagare och dessa nya fall måste prövas noggrant.

PN ansåg att stiftelsen under längre tid inte bedrivit verksamhet i sådan omfattning som skäligen svarade mot tillgångarna och taxerade den som oinskränkt skattskyldig. — KR fann — trots att inkomsten av jordstyckningsrörelse ej medräknades — att avkastningen enligt vinst- och förlustkonton för åren 1961—1964 inte använts för privilegierade ändamål i tillräcklig omfattningen under åren 1962—1965.

RR förklarade stiftelsen begränsat skattskyldig med följande motivering: Stiftelsen har för taxeringsåren 1954—1963 taxerats såsom begränsat skattskyldig enligt 53 § 1 mom e) KL. Vid bedömningen av frågan huruvida stiftelsen skall anses ha i skäligen omfattning använt avkastningen å stiftelsens tillgångar för ändamål som sägs i nämnda författningsrum skall hänsyn icke tagas till stiftelsens inkomst av rörelse. När det gäller att vid nu ifrågavarande taxeringar taga ställning till huruvida stiftelsen, med bortseende från rörelseinkomsten, bedrivit den privilegierade verksamheten i en omfattning som skäligen svarat mot avkastningen bör följande omständigheter beaktas. Av utredningen framgår att avkastningen varierat högst avsevärt, att den under beskattningsåren 1961—1964 varit särskilt hög, enligt stiftelsen beroende på att då influtit stora skogsinkomster, att stiftelsen 1965 icke fått någon nettoavkastning utan i stället måst vidkännas en betydande förlust samt att stiftelsen under beskattningsåren 1962—1966 successivt ökat utdelningen för privilegierade ändamål så att sammanlagt under de sista fyra åren av denna period utdelats c:a 90 % av avkastningen. (RR:s utslag den 7/12 1971; en ledamot av RR var skiljaktig och anförde: Stiftelsen har, även med bortseende från rörelseinkomsten, enligt min mening under beskattningsåren 1962—1965 utdelat medel i tämligen ringa omfattning — med i genomsnitt ungefär 45 % av uppkommen avkastning. Den blir vid sådant förhållande, såsom KR funnit, obegränsat skattskyldig för inkomst- och förmögenhet.)

### Besvär i rätt tid?

Besvär av byggmästaren P. angående eftertaxering för år 1966. — P. fick del av PN:s beslut den 25/7 1969. Hans besvär till KR var daterade den 23/9 1969 och stämplades på PN:s kansli som inkomna den 26/9 1969, d v s en dag för sent. — TI invände att besvären kommit in för sent men tillstyrkte nedsättning med ett belopp för vilket P. felaktigt eftertaxerats. P. framhöll att besvären inlämnats inom laga tid till LS:s vaktmästarexpedition i samma byggnad som PN:s kansli. — KR nedsatte eftertaxeringen med det tillstyrkta beloppet men deserterade i övrigt.

Hos RR åberopade P. intyg av sitt ombud som lämnat in besvären. Denne vitsordade att han strax efter lunch den 25/9 1969 till LS:s vaktmästarexpedition lämnat in ett kuvert, som var ställt till PN:s kansli och innehöll P:s besvär. TI upplyste att rutinen vid mottagandet av skrivelser var, att de ankomststämplades samma dag samt att försändelser adresserade till PN:s kansli omedelbart överlämnades dit.

RR fastställde KR:s slut och yttrade: Besvären till KR har enligt instämpling hos PN:s kansli inkommit efter utgången av den i 96 § TF angivna tiden. P. har ej

styrkt sitt påstående att besvären inlämnats till LS dessförinnan. (RR:s utslag den 9/11 1971.)

*Anm.: Jämför RÅ 1971 not 890 (Skattenytt 1971 sid 541).*

#### **Utdömmande av vite enligt TF; påföljder enligt ABL**

Besvär av direktören B. angående vite. — Den 17/2 1970 anmanades B. av TI att vid vite av 4 000 kr inom 14 dagar avlämna självdeklaration för taxering år 1970 av bolaget X. samt bestyrkta avskrifter av förvaltnings- och revisionsberättelser för beskattningsåret. B. efterkom inte vitesföreläggandet. I skrivelse, som kom in till länsstyrelsen (LS) den 8/1 1971, hemställde TI att det försuttna vitet skulle utdömas. Sedan B. beretts tillfälle avge förklaring men inte inkommit med sådan upplyste TI att deklaration kommit in den 27/1 1971 men att begärda redovisningshandlingar inte ingivits. TI upplyste vidare att deklarationer inte avgivits för bolaget vid 1966—1967 års taxering. Vid 1968 och 1969 års taxeringar hade anmaning skett men trots detta hade deklaration endast avgivits för taxeringsåret 1969 och då först i samband med besvär hos K M:t.

LS yttrade: Enär B. underlåtit att inom den i vitesföreläggandet angivna tiden ställa sig detta till efterrättelse, då med föreläggandet avsedda avskrifter av förvaltnings- och revisionsberättelser ännu ej lämnats och mot bakgrunden av tidigare års försummelse beslutar LS att utdöma det förelagda vitet, 4 000 kr.

Hos KR åberopade B. bl. a. att vissa tvistigheter uppstått med den förra ägaren i samband med att han förvärvade bolaget, främst beträffande bolagets fordran på aktieägaren samt att civilprocess pågick angående fordringen. Han hade därför inte kunnat få fram visst räkenskapsunderlag och upprätta begärda redovisningshandlingar. Han hade anlitat en advokat och en auktoriserad revisor för att kunna ge in erforderliga handlingar till patent- och registreringsverket samt till skattemyndigheterna. Någon tredska förelåg inte. — KR fann med hänsyn till omständigheterna skäligt nedsätta vitesbeloppet till 2.000 kr.

TI avstyrkte bifall till B:s besvär hos RR och anförde bl a: Om skyldighet för styrelsen i ett bolag att inom viss tid till registreringsmyndigheten insända bl a förvaltnings- och revisionsberättelser stadgades i 126 § aktiebolagslagen (ABL). Något undantag från denna skyldighet gavs inte. Det fanns vid sådant förhållande ingen ursäkt för försummelsen att till beskattningsmyndighet avge bestyrkta avskrifter av redovisningshandlingarna. Det förhållandet att vissa poster i räkenskaperna var tvistiga kunde inte åberopas som skäl för underlåtenhet att fullgöra den skyldighet det utdömda vitet avsåg. — B. genmälde bl a att det innan förlikning kom till stånd i civilprocessen inte fanns någon möjlighet att bilda sig en uppfattning om den balansräkning och vinst- och förlusträkning, som skulle bli avgörande för deklarationen.

RR yttrade: B. har uppgivit att dröjsmålet med avlämnandet av bolagets självdeklaration och underlåtenheten att till denna foga avskrifter av förvaltnings- och revisionsberättelser berott på att för bolaget icke upprättats vare sig balansräkning eller dylika berättelser för ifrågavarande beskattningsår. B. har således icke kunnat

efterkomma föreläggandet i vad det avser ingivande av berörda avskrifter. Frågor om påföljd för underlåtenhet att upprätta angivna redovisningshandlingar skall prövas i den ordning varom stadgas i aktiebolagslagen. Med hänsyn till det anförda bör vite enligt TF ej utdömas för B:s underlåtenhet att inkomma med avskrifterna. Skäl att befria B. från vitespåföljd för dröjsmålet att inkomma med självdeklaration för bolaget kan däremot ej anses föreligga. På grund av det anförda finner RR skäligt på så sätt bifalla besvären att RR med ändring av KR:s utslag och LS:s beslut nedsetter det vitesbelopp B. har att utgiva till 500 kr. (RR:s utslag den 30/11 1971.)

*Anm.: Jämför 98 §, 126 § 1 mom 3 st, 144 § och 216 § 4. ABL.*