

# Regeringsrätten

## Rättsfall

**Huvudaktieägars försäljning av markområde som han utköpt från sitt tomtbolag – rörelse eller ej?**

Besvär av TI angående F:s inkomsttaxering 1968. – RR yttrade:

I målet är upplyst att F och hans hustru år 1949 förvärvade så gott som samtliga aktier (ca 7 350 av totalt 7 500 aktier) i Aktiebolaget Svensk Jordförmedling, senare med firma Aktiebolaget Consolidator, vilket bolag genom förmedling av flera dotterbolag bedrivit tomtstyckningsrörelse i betydande omfattning under F:s innehav av aktierna. – Av handlingarna framgår även att ifrågavarande markområde förvärvades år 1944 av ett rörelsedrivande dotterbolag i koncernen, att byggnadsplan innefattande ca 145 byggnadstomter upprättades år 1947, att markområdet i början av 1950-talet överfördes till ett annat dotterbolag i koncernen, i vilket bolag F personligen övertog aktierna, att området i samband med likvidation av sistnämnda bolag den 31 december 1954 utköptes av F till bokfört värde av 17 500 kr, att arbetsplan för byggande av motorväg över området antogs 1956, att någon tomtförsäljning från området icke ägt rum under F:s och hans familjs innehav av aktierna i koncernen, att F genom gåvobrev den 16 nov. 1965 överlät en fjärdedel av området till ett vart av sina tre barn, samt att markområdet genom köpekontrakt den 14 febr. 1967 förvärvades för vägändamål av Kungälv stad för 1 750 000 kr. – F har, såvitt utredningen i målet ger vid handen, ej personligen bedrivit tomtstyckningsrörelse eller annan handel med fastigheter. – Vid övervägande av vad sålunda förekommit och omständigheterna i målet i övrigt kan försäljningen av området ej anses ha ingått som ett led i en av F bedriven rörelse. (RR föredr. 1.7, dom 17.7.1975.)

*Anm.: Se RA 1968 not 1329 (RN 1968 6:3), RA 1967 not 217, RN 1958 1:11, RA 1956 not 1804.*

### Under arbete förstörda glasögon

Besvär av TI angående W:s inkomsttaxering 1972. – I sin självdeklaration yrkade W, som arbetade som elektriker på byggarbetsplatser, avdrag vid beräkning av inkomst av tjänst med 412 kr för kostnad för tre par i arbetet sönderslagna glasögon. Han uppgav att glasögonen var hans absolut viktigaste arbetsredskap. – TN vägrade avdrag. – W överklagade.

LSR lämnade W:s talan utan bifall, enär kostnaden för glasögon utgjorde personliga levnadskostnader för vilka avdrag inte medgavs vid taxering.

Hos KR anförde W: Mitt arbete är av sådan art att jag ofta får mina glasögon sönderslagna. Det har hänt att de under arbete på stor höjd rivits av mig av en trådända som häktat tag i dem, och även av andra föremål, och varit fullständigt sönderkrossade när jag hittat dem. Det har också hänt att jag tappat dem på flisband och andra ställen där jag aldrig mer återsett dem.

KR i Sthlm yttrade: Utgift för inköp av glasögon är i regel att hänföra till ej avdragsgill privat levnadskostnad. Emellertid har i målet upplysts att W:s glasögon vid upprepade tillfällen förstörts på grund av särskilda förhållanden som rått vid hans arbetsutövning. Kostnaden för anskaffande av nya glasögon får härvid anses vara betingad av tjänsten och är därför avdragsgill vid taxeringen.

Hos RR yrkade TI att avdraget skulle vägras. – RR yttrade: W:s glasögon är inte att jämställa med arbetsredskap eller hjälpmedel i arbetet. Kostnaden för dem får därför anses utgöra levnadskostnad, för vilken jämlikt 20 § KL avdrag icke får ske. (RR föredr. 13.5; dom 16.6.1975.)

#### **Realisationsvinst: byggnad avsedd för bostadsändamål – 3 000 kronorstillägg?**

Besvär av TI angående S:s inkomsttaxering 1972. – I sin självdeklaration tillgodoförde sig S, som sålt en fastighet avdrag vid beräkning av realisationsvinst för s k fast belopp för bostadsbyggnaden med (28 år × 3.000 kr =) 84 000 kr till följd varav skattepliktig vinst ej uppkom.

TN vägrade avdraget enär fastigheten i huvudsak varit inrättad för annat ändamål än bostad.

LSR, där S anført besvär, medgav dock avdraget och KR i Gbg lämnade TI:s besvär häröver utan bifall.

RR yttrade: Fastigheten ägdes 1944–1970 av S ensam och därefter fram till försäljningen av S och hans tre döttrar gemensamt. I det översta av byggnadens tre våningsplan hade S sin bostad (154 kvm) och hans affärsbyrå sitt kontor (45,4 kvm). Bottenvåningen innehöll 221 kvm uthyrda affärs- och kontorslokaler, av vilka en hyrdes av S:s hustru för hennes affärsrörelse. Det mellersta våningsplanet slutligen var uthyrt och användes av hyresgästen dels till bostad (41,8 kvm), dels för uthyrning av s k resanderum. – Verksamheten med resanderum ("Park Hotell") bedrevs åtminstone sedan 1954. Resanderumsvåningen synes vara särskilt inrättad för sådan verksamhet. – Uthyrning av resanderum kan icke anses som sådan användning för bostadsändamål som avses i punkt 2 femte stycket av anv. till 36 § KL. Av byggnadens golvyta – förutom lokalerna i bottenplanet – får därför ca 196 kvm anses direkt avsedda för bostadsändamål och ca 223 kvm avsedda för annat ändamål. – Emellertid ger grunderna för 1967 års lagstiftning om realisationsvinstbeskattningen vid handen att frågan om en byggnads huvudsakliga användning icke skall avgöras endast genom storleksjämförelse mellan bostads-

utrymmena och andra utrymmen. Som exempel på fall där fast tillägg borde ifrågakomma angavs sålunda byggnad, som innehåller butik i bottenplanet och bostad för ägaren en trappa upp, samt mindre rörelseidkare med bostad och verkstadslokal i samma byggnad, även om bostaden utgjorde en mindre del av byggnaden. Det måste antagas att lagstiftaren avsett att det förhållandet att en fastighet inrymmer, förutom bostad, även rörelse- eller andra arbetslokaler för de i fastigheten boende normalt icke skall medföra att byggnad förlorar sin karaktär av huvudsakligen bostadsbyggnad. – I förevarande fall har byggnaden till mer än två tredjedelar använts av fastighetsägaren och hans familj som bostad, kontor och rörelselokal och av en hyresgäst som bostad och rörelselokal. Byggnaden bör därför vid tillämpning av nämnda författningsrum anses vara i huvudsak avsedd att användas för bostadsändamål. RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 7.5; dom 9.6.1975.)

*Anm.: Se RÅ 1970 ref 34 samt Geijer, Rosenqvist, Sterner Skattehandbok 7:e uppl. s 448, prop 1967: 153 s 129, BeU 1967: 64 s 63.*

#### **Stiftelse för kommunalt ändamål – begränsad skattskyldighet?**

Besvär av TI angående stiftelsen Claes Wilanders testamentsfonds inkomst- och förmögenhetstaxering 1969. –

Enligt stadgarna skulle stiftelsen förvaltas av en styrelse bestående av ordföranden i Traryds köpings kommunalfullmäktige med kommunalfullmäktiges vice ordförande såsom suppleant, kyrkoherden i Traryds församling med dennes ställföreträdare såsom suppleant samt den för Traryds köping utsedde nämndeman i Sunnerbo häradsrätt som var bosatt i Traryds församling. Styrelsen skulle inom sig utse ordförande, kassaförvaltare och sekreterare. Styrelsens räkenskaper skulle föras för kalenderår och årligen granskas av två revisorer, varav en jämte suppleant för honom skulle väljas av kommunalfullmäktige i Traryds köping samt en jämte suppleant för honom skulle väljas av kyrkofullmäktige i Traryds församling. Vissa föreskrifter upptogs för fall av kommande indelningsändring. Styrelsen skulle förvalta stiftelsens tillgångar och fick därvid även försälja stiftelsens fasta egendom, varvid försäljningssumman skulle placeras på i stadgarna närmare angivet betryggande sätt. Av stiftelsens årliga avkastning skulle en tiondel tillföras stiftelsens kapital. Av återstoden skulle hälften ställas till Traryds församlings kyrkoråds förfogande för kyrkans förskönande på sätt kyrkorådet fann lämpligt och hälften till Traryds köpings kommunalnämnds förfogande för ett angeläget kommunalt ändamål enligt kommunalnämndens prövning. Stiftelsen stod under tillsyn av länsstyrelsen.

I deklarationen upptog stiftelsen nettointäkt av jordbruksfastighet med 20 005 kr, inkomst av kapital med 460 kr och behållen förmögenhet med 67 590 kr. – TN taxerade stiftelsen enligt deklarationen.

Hos PN yrkade stiftelsen att befrias från skyldigheten att erlägga kommunalskatt för annan inkomst än inkomst av jordbruksfastighet samt att befrias från skyldigheten att erlägga statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt.

PN lämnade besvären utan bifall och anförde:

Wilanders testamentsfond har tillkommit genom testamente av framlidne hemmansägaren Claes Wilander. Av fondens avkastning skall – efter viss fondering – hälften användas för Trarayds kyrkas förskönande och återstående del för ett Trarayds köping eller den kommun, vari köpingen uppgått, angeläget kommunalt ändamål. Fondens tillgångar förvaltas av en särskild styrelse. Fonden får därför anses vara ett självständigt rätts- och skattesubjekt. Fondens ändamål är inte sådant, att därmed följer inskränkning i dess skattskyldighet. Fonden är sålunda skattskyldig till statlig och kommunal inkomstskatt för all inkomst samt till statlig förmögenhetskatt för sin förmögenhet. – Fonden åsatta taxeringar synes vara beloppsmässigt riktiga.

Hos KR fullföljde stiftelsen sin talan. – KR i Gbg biföll besvären och yttrade: Fondens ändamål är att tillgodose förefintliga behov för kommun och församling. Fondens styrelse skall utgöras av en representant för kommunen och en för församlingen samt nämndemannen i orten. Revisorerna skall utses av kommunen och församlingen. – Fonden får därför anses jämlikt grunderna för 53 § 1 mom 1 st c) KL, 7 § 1 st d) förordningen om statlig inkomstskatt samt 6 § 1 mom förordningen om statlig förmögenhetskatt befriad från skattskyldighet för inkomst av kapital och för förmögenhet samt – såvitt avser taxering till statlig inkomstskatt – för inkomst av jordbruksfastighet.

Hos RR yrkade TI att PN:s beslut skulle fastställas.

RR, som gav prövningstillstånd yttrade: Stiftelsen utgör formellt en självständig juridisk person. Enligt stadgarna skall emellertid avkastningen av stiftelsens tillgångar årligen, sedan viss del tillförts kapitalet, fördelas lika mellan den kyrkliga och den borgliga kommunen att efter den kommunala styrelsens fria bedömning användas, i den kyrkliga kommunen för kyrkans förskönande och i den borgerliga kommunen för angeläget kommunalt ändamål. Med hänsyn till de ändamål stiftelsen sålunda har att tillgodose, de kommunala myndigheternas dispositionsrätt över avkastningen samt vad stadgarna innehåller i fråga om förvaltning och revision får skattebefrielse enligt de av KR åberopade grunderna för vissa författningsrum anses föreligga. – RR fastställer därför det slut KR:s dom innehåller. (RR föredr. 28.8; dom 16.9.1975.)

*Anm.: Se rättsfallen RÅ 1938 ref 52 I och II, 1939 ref 15 I och III, 1939 not 164, 171, 177 och 234, 1941 not 226 och 240, 1947 ref 8, 1967 not 662 samt 1968 not 1284. Se vidare Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s 231.*

#### **Förutsättningar för eftertaxering efter PN-beslut på skattskyldigs besvär när taxeringsintendent tidigare känt till felaktigheterna**

Besvär av TI angående eftertaxering av A-W för 1968. – I 1968 års deklARATION redovisade A-W nettointäkt av rörelse med visst belopp. Vid beräkningen hade han gjort avdrag för bl a ett belopp om 7 994 kr. I deklARATIONER

för allmän varuskatt uppgav han skattepliktig omsättning med vissa belopp. – TN medgav icke avdraget om 7 994 kr. Taxeringen till allmän varuskatt bestämdes i enlighet med deklarationerna.

Hos PN yrkade A-W att vid beräkning av nettointäkt av rörelse få avdrag för beloppet 7 994 kr.

Taxeringsrevision företogs hos A-W. I promemoria, daterad den 8 april 1969, anförde granskningsmannen bl a följande: Det icke medgivna avdraget vid beräkning av nettointäkt av rörelse var hänförligt till ett annat beskattningsår än det aktuella. Den åsatta inkomsttaxeringen föreföll med hänsyn till de iakttagelser som gjorts beträffande såväl inkomst- som utgiftsredovisningen vara för lågt beräknad. En skönsmässig beräkning av rörelsens nettointäkt och den skattepliktiga omsättningen syntes befogad.

Hos PN yrkade TI den 29 april 1969, att taxeringen till allmän varuskatt skulle höjas med 50 000 kr, men han återkallade senare sitt yrkande. – PN yttrade (sammanträdesdatum: den 26 och 27 juni 1969): Med hänsyn till vad som framkommit vid i målet företagen taxeringsrevision finner PN icke visat, att inkomsten av rörelsen bestämts till för högt belopp. Besvären lämnas därför utan bifall.

Hos PN yrkade TI den 30 sept. 1969, att A-W skulle eftertaxeras för 1968 för inkomst av rörelse om 14 043 kr och att eftertaxering till allmän varuskatt för samma år skulle åsättas med 50 000 kr. Beloppen var resultatet av skönsmässiga beräkningar. TI åberopade vad som framkommit vid den tidigare taxeringsrevisionen. – PN biföll TI:s framställning om eftertaxering.

Hos KR yrkade A-W, att eftertaxeringarna skulle undanröjas. – KR yttrade: – Av handlingarna i målet framgår att taxeringsrevision av räkenskaperna för ifrågavarande räkenskapsår företagits redan i samband med A-W:s besvär över de ordinarie taxeringarna 1968 och att någon ytterligare taxeringsrevision eller annan utredning därefter icke ägt rum. De felaktigheter, som vid taxeringsrevisionen konstaterats vidlåda räkenskaperna, har varit kända inom tid, varunder TI jämlikt 76 § tredje stycket TF ägt att i vanlig ordning föra talan mot de ordinarie taxeringarna. Enbart den omständigheten att de genom PN:s beslut åsatta ordinarie taxeringarna må ha blivit för låga utgör ej tillräcklig grund för eftertaxering. – Enär på grund härav formella förutsättningar för eftertaxering icke kan anses vara för handen, undanröjer KR med ändring av PN:s beslut de överklagade eftertaxeringarna.

En ledamot av KR (Lundberg) var skiljaktig och yttrade: Vid taxeringsrevisionen har framkommit sådana felaktigheter i A-W:s bokföring, att med hänsyn därtill inkomsten av rörelse och den till allmän varuskatt skattepliktiga omsättningen icke kan beräknas ha understigit av prövningsnämnden vid eftertaxeringen beräknade belopp. Av handlingarna i målet framgår att PN vid sammanträdet den 26 och 27 juni 1969 kunnat taga hänsyn till förekomna felaktigheter endast inom beloppen för den av TN bestämda inkomsten och skattepliktiga omsättningen. På grund härav och med beak-

tande jämväl av övriga i målet upplysta omständigheter föreligger icke hinder för eftertaxering. Jag lämnar därför besvären utan bifall.

Hos RR yrkade TI att PN:s beskattningsåtgärder skulle fastställas.

RR yttrade: – Vid taxeringsrevisionen har framkommit sådana felaktigheter i A-W:s bokföring, att med hänsyn därtill inkomsten av rörelse och den till allmän varuskatt skattepliktiga omsättningen får antagas icke ha understigit de belopp, som PN utgått från vid bestämmande av eftertaxeringen. – Av handlingarna i målet framgår, att PN vid sitt beslut angående de ordinarie taxeringarna icke haft att beakta något yrkande av TI om höjning av taxeringarna i anledning av de vid taxeringsrevisionen framkomna felaktigheterna. Det förhållandet att resultatet av taxeringsrevisionen redovisats före utgången av den tid inom vilken TI jämlikt 76 § tredje stycket TF haft att föra talan mot de ordinarie taxeringarna medför icke att möjligheten att eftertaxera A-W för ifrågavarande belopp fallit bort. På grund härav och med beaktande jämväl av övriga i målet upplysta omständigheter föreligger icke hinder för eftertaxering. – RR fastställer därför, med ändring av KR:s utslag, PN:s beslut angående eftertaxering för inkomst och för allmän varuskatt. (RR föredr. 4.9; dom 25.9.1975.)

#### **Fråga om återställande av försutten tid för anslutningsbesvär beträffande inkomsttaxering i fall då huvudbesvären avsett endast skattetillägg**

Ansökan av H angående återställande av försutten tid för besvär över inkomsttaxering. – LSR bestämde genom beslut den 29 april 1974 H:s inkomsttaxeringar 1972 – med delvis bifall till av H förd talan – till vissa belopp samt undanröjde H påfört skattetillägg.

Hos KR yrkade TI att H skulle påföras visst skattetillägg.

I besvär, inkomna till KR den 29 aug. 1974, yrkade H å sin sida viss nedsättning av taxeringarna.

Hos RR hemställde H i ansökning att RR, med återställande av försutten tid, skulle bestämma ny tid för anslutningsbesvär till KR.

RR lämnade ansökningen utan bifall och yttrade: Som framgår av vad ovan upptagits har TI i KR ej anfört besvär angående de H av LSR åsatta taxeringarna utan endast i vad avser frågan om skattetillägg. Vid prövning av en på detta sätt begränsad besvärstalan kan fråga om rättelse av taxeringarna icke komma under bedömande. Vid sådant förhållande äger H ej enligt 100 § TL anslutningsvis anföra besvär beträffande de honom åsatta taxeringarna. H:s ansökan om återställande av försutten tid för anförande av anslutningsbesvär kan därför lagligen icke bifallas. (RR föredr. 27.8; dom 11.9.1975.)

*Anm.: Se Hermanson m fl Taxeringshandbok s 332, Wennergren Förvaltningsprocess s 287, jfr prop 1971: 10 s 266, 275.*