

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Reparation eller ombyggnad (tegelfasad i stället för träpanel)?**

Besvär av H angående inkomsttaxering 1973.

I sin deklaration 1973 yrkade H, vid redovisning av inkomst av jordbruksfastighet, avdrag för reparation och underhåll av bostadshus samt stall- och ekonomibyggnader med sammanlagt 56 948 kr, av vilket belopp 11 340 kr hänförde sig till bostadsbyggnaden. De totala ombyggnadskostnaderna för bostadsbyggnaden uppgavs till 14 473 kr. — TN medgav avdrag med 46 948 kr eller således med ett 10 000 kr lägre belopp än H yrkat. TN angav icke närmare hur nedsättningen beräknats.

H yrkade i besvär taxering enligt deklarationen. TI tillstyrkte att avdraget bestämdes till 48 108 kr och åberopade till stöd härför ett yttrande över besiktning, avgivet av länsstyrelsens byggnadssakkunnige. Beträffande byggnadsarbetena på bostadshuset anfördes i yttrandet bl a följande. Fasaderna hade bekläts med kalksandsten och gavelspetsarna med lockpanel. Sockel och grund hade förstärkts och pågjutits för att kunna bära tegelbeklädningen. Enligt den sakkunniges mening utgjorde kostnaden för att förse en äldre panelbeklädd byggnad med tegelfasad en ombyggnadskostnad och var därför inte avdragsgill. Med denna utgångspunkt uppskattade den sakkunnige att av beloppet 11 340 kr, med vilket H yrkat avdrag för arbeten på bostaden, 2 500 kr utgjorde avdragsgill reparationskostnad medan återstoden 8 840 kr borde hänföras till ombyggnad. — LSR medgav avdrag för reparationskostnader med det av TI tillstyrkta beloppet 48 108 kr. (Innebörden av LSR beslut torde ha varit att av H yrkat avdrag för byggnadsarbeten å bostadshuset, 11 340 kr endast 2 500 kr medgivits.)

H anförde besvär över LSR:s beslut med yrkande om avdrag för reparationskostnader med ytterligare (56 948—48 108 =) 8 840 kr.

KR i Gbg yttrade: Av handlingarna framgår att H bl a låtit byta ut befintlig panelbeklädning av trä på boningshuset mot tegelbeklädning. — Enligt länsstyrelsens byggnadssakkunniges till LSR avgivna yttrande, som i denna del lämnats obestritt, hade därvid den tidigare beklädningen rivits, varefter ytterväggarna försetts med isolering och tegelbeklädning. Vidare hade husets sockel och grund förstärkts och pågjutits för att kunna bära upp den nya beklädningen. H har vid 1971 års taxering erhållit avdrag för sistnämnda arbeten med yrkade 1 901 kr 80 öre. — Med hänsyn till att den nya beklädningen erfordrat förstärkning och pågjutning av sockel och grund kan arbetet ej anses hänförligt till reparation utan till icke avdragsgill ombyggnad. H är därför inte berättigad till ytterligare avdrag. — KR lämnar besvaren utan bifall.

En ledamot var skiljaktig och yttrade: Av handlingarna framgår följande. H har låtit riva panelbeklädningen av ytterväggarna på boningshuset på en honom tillhörig jordbruksfastighet, anbringa 12 mm asfaboard på väggarna samt bekläda dem med kalksandsten. Gavelspetsarna har beklätt med lockpanel. Sockel och grund har förstärkts och pågjutits för att kunna bära tegelbeklädningen. H har företett intyg enligt vilka omklädsel med ursprungligt material skulle kostat 6 438 kr samt beräknad målningskostnad utgjort 1 450 kr, medan tegelbeklädningen exklusive asfaboard kostat 6 436 kr. Han har vid förevarande taxering yrkat avdrag med 11 340 kr samt medgivits avdrag med 2 500 kr, avseende panelbeklädning och målning av gavelspetsarna. — H har därjämte vid 1971 års taxering yrkat och, såvitt av införskaffad deklaraationsakt framgår, medgivits avdrag för 'murförstärkning av grund' med 1 901 kr samt för 'ersättning av gammal ytterbeklädning av bostadsfastighet' med 3 549 kr. — Ersättandet av ytterväggars förslitna träpanel med tegel får som regel anses hänförligt till reparation till belopp, motsvarande kostnaden för återställande av väggarna i ursprungligt skick. Den omständigheten, att i förevarande fall sockel och grund samtidigt måst förstärkas bör rimligen ej föranleda annat än att kostnaden härför behandlas såsom ej avdragsgill ombyggnadskostnad. — I enlighet med det anförda borde H enligt min mening erhållit avdrag för omklädsel av väggar, inberäknat gavelspetsar, med  $(6\,438 + 1\,450 + 2\,500 =) 10\,388$  kr i stället för medgivna  $(1\,901 + 3\,549 + 2\,500 =) 7\,950$  kr eller således med ytterligare 2 438 kr.)

I besvär hos RR fullföljde H sin talan.

Vid skriftväxlingen i RR klarlades att kostnaden för murförstärkning av grund om 1 901 kr vid 1971 års taxering behandlats som ej avdragsgill kostnad.

RR yttrade: Av utredningen framgår att boningshusets yttre panelbeklädning av trä varit så försliten att den behövt bytas. H har, i stället för att sätta upp ny träpanel, beklätt väggarna med kalksandsten. Härvid har sockel och grund förstärkts. Denna omständighet föranleder emellertid ej till att utbyte av väggbeklädning skall betraktas som annat än behövlig reparation. Avdraget för kostnaden för åtgärden bör emellertid begränsas till beräknad kostnad för panel av ursprungligt eller därmed likvärdigt material. Med ledning av föredda uppgifter kan den totala avdragsgilla kostnaden för omklädsel av bostadsbyggnaden på detta sätt beräknas till 10 388 kr. — Emellertid är upplyst att H redan vid 1971 års taxering tillgodoförts visst avdrag och till följd härav skall avdraget vid förevarande taxering bestämmas till  $(10\,388 - 3\,549 =) 6\,839$  kr. (RR föredr. 7.9; dom 22.9.1977.)

*Anm.: Se RA 1953 not 830 och 1970 not 1229. Se även Skattenytt 1971 s. 221 ff (Rydin).*

#### **Fråga om TI:s rätt till kvittningsyrkande när skattskyldig anför besvär i extraordinär ordning**

Besvär av TI angående ett bolags inkomsttaxering 1971. — Sedan bolaget av LSR taxerats för vissa belopp yrkade bolaget hos KR i en den 16 febr 1972 inkommen skrivelse — under åberopande av extra ordinär besvärsmätt enligt 100 § punkt 6 TL — avdrag för ett i mars 1970 erlagt belopp på 13 472 kr utgörande bilskatt som av misstag inte bokförts.

I yttrande till KR den 15 juni 1973 tillstyrkte TI bifall till bolagets talan

samt yrkade för egen del kvittningsvis att avdrag för ett såsom inträdesavgift betecknat belopp å 16 622 kr, som bolaget erlagt till Nederluleå Lastbilscentral ekonomiska förening, inte skulle medges.

KR i Sthlm fann att bolaget var berättigat till avdrag för bilskatt med yrkat belopp och att inträdesavgiften utgjorde en driftkostnad i bolagets verksamhet. KR undanröjde därför taxeringen för statlig inkomstskatt och nedsatte taxeringen för kommunal inkomstskatt till visst belopp.

Hos RR fullföljde TI sitt kvittningsvis framställda yrkande.

RR yttrade: KR har upptagit bolagets talan såsom i extra ordinär ordning enligt 100 § TL anförda besvär. Vid sådant förhållande hade KR icke ägt att pröva TI:s på annan grund kvittningsvis framställda yrkande. TI:s här fullföljda talan om bifall till kvittningsyrkandet upptages sålunda icke till prövning av RR. (RR föredr. 2.2; beslut 16.2.1977.)

*Anm.: RÅ 1968 not 2116, RRK R73 1:8, RRK R75 1:40. Se även Wennergren, Förvaltningsprocess s 236, samt JO 1976/77 s 248.*

#### **Hemresor till fästmö**

Besvär av TI angående H:s inkomsttaxering 1971. — Byggnadsarbetare H var bosatt i Junsele där han sedan många år sammanbodde med sin fästmö. Han arbetade under beskattningsåret i Bjästa på beredskapsarbete för statens vägverk.

Han yrkade i deklARATIONEN bl a avdrag för 39 hemresor å 52 kr, eller således med tillhoppa 2 028 kr. — TN medgav, men LSR vägrade avdraget. — KR i Sundsvall yttrade: H har i målet obesträtt uppgivit att han sedan många år sammanbor med en kvinna under äktenskapsliknande former. Vid sådant förhållande finner KR H vara berättigad till ifrågavarande avdrag för hemresekostnader.

Sedan TI anförde besvär yttrade RR: Enligt 65 § femte stycket KL skall bestämmelserna i nämnda lag om gift skattskyldig tillämpas även beträffande den som lever tillsammans med någon, med vilken han tidigare varit gift eller med vilken han har eller har haft barn. — Enligt stadgad praxis tillerkännes gifta och med dem i skattehänseende jämställda avdrag för sådana hemresekostnader, varom i målet är fråga. Undantagsvis, och då beroende på särskilda förhållanden, har avdrag för sådana kostnader medgivits även för annan skattskyldig. — H tillhörde under beskattningsåret icke den kategori skattskyldiga, som enligt vad ovan anförts normalt medges avdrag för hemresor. Sådana omständigheter har ej förebragts att H ändock, såvitt taxeringen nu är under bedömande, bör medges avdrag i detta hänseende. (RR föredr. 8.3; dom 31.3.1977.)

En ledamot av RR tillade för sin del: Utan uttrycklig författningsbestämmelse brukar enligt stadgad praxis avdrag för hemresekostnader såsom ökade levnadskostnader medges

från inkomst av tjänst i fall när skattskyldig, som tjänstgjort utanför sin vanliga verksamhetsort, rest hem för att besöka familjen. För att härvidlag få till stånd en enhetlig tillämpning inom landet har riksskatteverket meddelat anvisningar i ämnet (se RSV Dt 1976:57).

En förutsättning för att avdrag skall utgå i nu avsedda fall har emellertid hela tiden varit att den skattskyldige varit gift eller att han sammanbott med annan person under sådana förhållanden att enligt kommunalskattelagens bestämmelser de särskilda för gift skattskyldig gällande reglerna i samma lag är tillämpliga (se bl a RR:s dom den 26 juni 1974, RRK R74 1:71). RR har visserligen i några fall medgivit avdrag för hemresekostnader även för ogift skattskyldig, men i dessa fall har speciella omständigheter förelagat, såsom tjänstgöring på avlägset belägen, isolerad ort eller under särskilt svåra förhållanden o d. Ett visst avsteg från principen om avdragsrätt endast för sådan skattskyldig som i övrigt skall taxeras som gift har i praxis gjorts också därigenom att avdraget brukar medges redan för det beskattningsår under vilket den skattskyldige ingått äktenskap eller, i fråga om s k samboende, under vilket det första gemensamma barnet fötts.

Frågan huruvida avdrag för hemresor skall medges utöver vad som hittills utvecklats i praxis är enligt min mening en fråga för lagstiftaren. Den uppfattning jag här givit uttryck åt gäller även de fall där särskild ersättning utgått för hemresan.

*Anm.: Se RÅ 1967 not 1089, 1968 not 645, (Skattenytt 1968 s 94 och 340), 1972 not 869 och 1065, RRK R74 1:71 och 1:28. Se även RSV Dt 1976:57.*

#### **Engångspremie för tjänstepensionsförsäkring som på grund av utfästelse tecknats av aktiebolag till förmån för verkställande direktör — personalkostnad, beskattningsår?**

Besvär av RH:s Aktiebolag angående inkomsttaxering 1971. — I sin år 1971 angivna deklaration för räkenskapsåret den 1 juli 1969 — den 30 juni 1970 yrkade bolaget avdrag för tjänstepensionsförsäkring med 47 800 kr. På förfrågan upplyste bolaget att försäkringen tecknats som tjänstepension hos ett livförsäkringsbolag den 18 nov 1970 med aktiebolagets verkställande direktör och huvudaktieägare som försäkrad och att engångspremien erlagts den 20 i samma månad. — TN medgav avdrag för försäkringspremien.

I besvär häröver yrkade TI att bolagets taxeringar skulle höjas med 47 800 kr.

Han anförde bl a. Premien för ifrågavarande försäkring har erlagts först under påföljande räkenskapsår, då försäkringen även tecknats och förfallit till betalning. Först då premien erlägges synes försäkringsbolaget bli i verklig mening ansvarigt för tecknad försäkring. Försäkringsbolaget har icke under beskattningsåret tillhandahållit bolaget något, som kan föranleda bokföringsåtgärd. Någon avdragsgill avsättning enligt den s k kontometoden i tryggandelagen föreligger icke.

LSR biföll TI:s yrkande och KR i Gbg lämnade bolagets besvär häröver utan bifall.

I besvär anförde bolaget bland mycket annat: Det för bokföringsfrågan relevanta är förekomsten av en skuld i förhållande till den anställda. Av-

dragsrätten skall i princip ansluta sig till bokföringen om denna skett enligt god köpmannased. Det sagda visar att så är förhållandet. Att fordra att försäkringen tecknats och betalats före räkenskapsårets utgång skulle innebära ett krav på att kontantprincipen skulle i detta speciella avseende tillämpas i företagets rörelse, trots att denna i alla övriga avseenden redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Något lagligt stöd för ett sådant krav torde inte finnas.

RR yttrade: Bolaget har under räkenskapsåret, som sträckte sig till den 30 juni 1970, vid extra bolagsstämma den 15 juni 1970 beslutat att en försäkring med engångspremie på cirka 47 000 kr skulle tecknas för tjänstepensionering av företagsledaren. Denne var verkställande direktör i bolaget och dess huvudaktieägare. I bokslutet för räkenskapsåret angavs att 47 800 kr avsatts till nämnda pensionsförsäkring. Genom dessa åtgärder har bolaget blivit förpliktat att köpa pensionsförsäkring till sin verkställande direktör. — På grund härav och då försäkringen tecknats och premien erlagts innan bolaget haft att avgiva allmän självdeklaration för det aktuella beskattningsåret, är bolaget berättigat till avdrag för personalkostnad med yrkat belopp. — RR fastställer därför, med ändring av KR:s och LSR:s beslut, TN:s beskattningsåtgärder. (RR föredr. 29.3, dom 26.4.1977).

*Anm.: Se RA 1969 not 794, 1974 not A 117, 1974 B not 109—110.*

*Se även SOU 1965:41 s 93—95, prop 1967:83 s 140, 142, prop 1967:84 s 27, 28, 56, Stenbeck m fl. Kommentar till den äldre aktiebolagslagen s 370—72, 378—79, 381.*

#### **Ej avdrag för värdeminskning av icke tidsbegränsad rättighet**

Besvär av allmänna ombudet angående Halmstads Järnverks AB:s inkomsttaxering 1970.

RR yttrade bl a: Det engångsbelopp på 118 500 kr, som bolaget enligt avtal den 26 aug 1969 med Göteborgs stads fastighetsnämnd erlagt för rätt att använda staden tillhöriga järnvägsspår inom industriområdet och att anlägga stickspår från dessa, utgör ersättning för en rättighet som ej är tidsbegränsad. Avdrag kan därför inte medges för värdeminskning på grund av minskning av giltighetstiden. Ej heller har visats annan grund för medgivande av värdeminskningens avdrag. (RR föredr. 30.3; dom 28.4.1977).