

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Substansminskning för grustäkt

A. Besvär av TI angående Ö:s inkomsttaxering år 1963. — Ö. hade sedan 1956 utnyttjat en grustäkt på en jordbruksfastighet som hans hustru ärvt 1939. Från sin rörelseinkomst yrkade Ö. avdrag för substansminskning med 34 151 kr efter 75 öre/kbm. Vid 1957 och 1958 års taxeringar hade Ö. fått sådant avdrag med 51 454 kr. TN och PN vägrade det yrkade avdraget medan KR medgav avdrag.

RR fastställde PN:s beslut och yttrade: Såsom KR funnit skall Ö. tillkommande avdrag för substansminskning i anledning av grusförsäljningen bestämmas med utgångspunkt i det pris, som kunnat påräknas vid försäljning av hela grusfyndigheten till en köpare år 1956. Ö. har uppgivit att fyndigheten vid nämnda tid innehöll 350 000 kbm grus och har angivit dess värde till 75 öre per kbm eller således till 262 500 kr. Med hänsyn till den utredning, som genom TI:s försorg förebragts hos RR, och vad i övrigt förekommit till belysning av sagda värde kan det emellertid icke antagas att detta överstigit 70 000 kr. Vid denna bedömning uppgår de avdrag för substansminskning, som Ö. erhållit vid tidigare taxering, sammanlagt till högre belopp än som svarar mot den grusmängd, som utvunnits till och med förevarande beskattningsår. Ö. är därför icke berättigad till ytterligare avdrag i sådant hänseende vid ifrågavarande taxering. (RR:s utslag den 24/11 1970.)

B. Besvär av godsägaren von B. angående inkomsttaxering år 1963. — B. och hans två bröder hade vid arvskifte 1958 tillskiftats ett grustag på en jordbruksfastighet som B:s fader köpt 1924 och på vilken fadern tagit grus. Vid 1959 års taxering hade dödsboet efter fadern ansetts berättigat till avdrag för substansminskning efter 50 öre/kbm i stället för yrkade 1:20 kr/kbm. — Sedan B. vid 1963 års taxering yrkat sådant avdrag efter 1:20 kr/kbm medgav TN och PN avdrag efter 50 öre/kbm.

KR gjorde ej ändring häri och yttrade: Vid beräkning av inkomsten av verksamheten genom grusutvinning är B. berättigad till avdrag för värdeminskning av grusfyndigheten beräknat med hänsyn till det värde, som B:s andel i grusfyndigheten hade vid B:s förvärv av nämnda andel. Den omständigheten att verksamheten, vilken tidigare bedrivits å såsom jordbruksfastighet taxerad fastighet och vid inkomsttaxeringen redovisats som binäring till jordbruk, efter omtaxering såsom annan fastighet av det område, varå verksamheten bedrivits, vid inkomsttaxering skall redovisas såsom inkomst av rörelse, är i och för sig icke av beskaffenhet att verka ändring i förenämnda värde. På angivet sätt beräknat avdrag för värdeminskning av grusfyndigheten får antagas icke överstiga det belopp, varmed PN medgivit avdrag i sådant avseende. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 24/11 1970.)

*Anm.: Jämför Skattenytt 1966:337 (Lilliesköld).*

### **Skogsplantering: barrskog på lövskogsmark**

Besvär av TI angående S:s inkomsttaxering år 1966. — S. hade avverkat löv-massaved på vissa områden där även tidigare förekommit lövskogsavverkning. I samband med avverkningen röjdes mindre buskage bort varefter barrskog planterades. För kostnaderna för röjningen och planteringen yrkade S. avdrag med 7 689 kr. Avdragsyrkandet innefattade även röjning av vissa tidigare planterade områden som måst omplanteras.

Hos PN yrkade TI att avdrag skulle vägras för 2 500 kr avseende beräknad kostnad för plantering av barrskog. — PN ogillade yrkandet, enär det inte visats att fråga var om nyodling av skog.

Hos KR anförde TI att avdrag principiellt inte borde medges för plantering av barrskog i stället för lövskog. — KR lämnade TI:s talan utan bifall, då den omständigheten att det område å vilket S. planterat barrskog tidigare varit lövskogsbeväxt icke kunde anses innebära att barrskogsplanteringen var att hänföra till nyodling. — RR lämnade TI:s besvär häröver utan bifall. (RR:s utslag den 9/12 1970.)

*Anm.: Se även RÅ 1964 not. 408–10 (Skattenytt 1964 sid. 413 och där anmärkta fall).*

### **Fastighetsägares skattskyldighet för hyresgästs ombyggnad**

Besvär av TI och B. angående B:s inkomsttaxering år 1966. — B. var verkst. direktör och ägare av bolag som drev rörelse i B:s fastighet. Under beskattningsåret lät bolaget bygga om fastigheten. — TN beskattade förbättringskostnaderna hos B. som inkomst av annan fastighet. PN beskattade inkomsten som inkomst av tjänst. — KR nedsatte beloppet av den beskattade inkomsten.

RR yttrade: Av handlingarna framgår, att de av bolaget bekostade byggnadsarbetena på den B. tillhöriga fastigheten, sammanlagt 161 614 kr, till övervägande del avsett ombyggnadsarbeten av värdehöjande natur. Storleken av dessa kostnader kan med ledning av tillgängliga uppgifter och med beaktande av upplysta ägareförhållanden skäligen icke uppskattas till lägre belopp än 130 000 kr. B. får därför anses ha åtnjutit skattepliktig förmån av tjänst från bolaget med motsvarande belopp. (RR:s utslag den 26/11 1970; två ledamöter anförde skiljaktiga meningar.)

### **Ökade levnadskostnader under kurs**

Besvär av yrkesläraren J. angående inkomsttaxering år 1967. — J., som genomgått en pedagogisk kurs, yrkade avdrag för ökade levnadskostnader under kursen. — KR ansåg att J. inte var berättigad till sådant avdrag, då utgifterna inte kunde anses hänförliga till omkostnader i den tjänst i vilken J. åtnjutit lön med B-avdrag.

RR medgav avdrag och yttrade: Av handlingarna i målet framgår att J. är yrkeslärare hos kursstyrelsen för centrala omskolningskurser i Norrbottens län och att han under beskattningsåret under fyra skilda perioder om sammanlagt sex veckor

deltagit i en för sådana lärare anordnad pedagogisk utbildningskurs i Gävle, varunder han åtnjutit lön med B-avdrag. Enligt av KM:t utfärdade bestämmelser var J. berättigad till resekostnadsersättning för resa från hemorten till kursorten och åter i början och slutet av varje kursavsnitt ävensom traktamente i samband med sådan resa. Enligt samma bestämmelser skulle J., därest han tagit tjänstledigt från egen tjänst utan lön, ägt uppbära särskild ersättning motsvarande avlöningsförmåner som om han haft läroanställning med full tjänstgöring i viss angiven löneklass. Sådan ersättning skulle ha uppgått till ungefär samma storlek som J:s lön med B-avdrag. Med hänsyn till anförda omständigheter och förhållandena i övrigt är genomgången av kursen att jämställa med fullgörande av tjänst och J. därför berättigad till avdrag för de med kursen förenade merkostnaderna. (RR:s utslag den 24/11 1970; två ledamöter av RR ville ej ändra KR:s utslag.)

#### **Ej avdrag för förlust på bil som totalskadats**

Besvär av leg. läkaren V. angående inkomsttaxering år 1963. — V. hade uppgivit realisationsvinst vid försäljning av läkarinventarier men yrkat att få kvitta vinsten mot realisationsförlust vid försäljning av två bilar. Han hade i jan 1962 för 11 650 kr sålt en Opel Rekord, inköpt 1961, samt en vid trafikolycka totalhavere-rad Citroën, inköpt 1958. Bilarnas skattemässiga restvärden hade uppgått till 8 000 kr resp. 12 000 kr, varför en förlust om 8 350 kr uppkommit.

RR yttrade: Opelbilen har enligt V:s egen uppgift anskaffats huvudsakligen för privatbruk. I den mån V. vid avyttring av denna bil vidkänts förlust utöver normal värdeminskning, är denna förlust att hänföra till levnadskostnader, och avdrag kan ej medges för realisationsförlust. Förlusten på den 1958 inköpta bilen av märket Citroën har uppkommit genom totalhaveri. Den omständigheten, att vraket efter denna bil lämnats som dellikvid för en ny bil av samma märke, kan icke medföra rätt att dra av förlusten såsom realisationsförlust. Ehuru bilen enligt uppgift av V. huvudsakligen använts i tjänsteutövning och under färd till och från olika lokaler där tjänsten utövats kan en totalförlust av bilen icke anses ingå som ett normalt led i förvärvsverksamheten. Avdrag kan därför icke heller medges från V:s intäkter av tjänst. Den kapitalförlust som V. lidit är således icke i något hänseende avdragsgill. (RR:s utslag den 15/12 1970.)

*Anm.: Se även RÅ 1969 ref. 4 (Skattenytt 1969 sid. 545).*

#### **Tvångsförsäljning?**

Besvär av fabrikören A. angående inkomsttaxering år 1965. — A. som i början av beskattningsåret köpt en fastighet sålde i slutet av året samma fastighet till ett byggnadsaktiebolag. Bolaget hade åberopat att bolaget, som förut ägde ett par angivna tomter, sedan en tomtindelning berörande A:s fastighet och de båda nämnda tomterna vunnit laga kraft, ämnade påkalla inlösen av A:s fastighet med stöd av byggnadslagen. TN, PN och KR ansåg att tvångsförsäljning icke förelegat, varför A. beskattades för realisationsvinst på grund av försäljningen.

RR undanröjde dock beskattningen enär det icke skäligen kunde antagas att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat. RR yttrade: Av utredningen i målet framgår att A. vid försäljningen haft den uppfattningen att den försålda fastigheten ingick i en nybildad tomt bestående av denna fastighet och två andra fastigheter, som tillhörde köparen. I målet har uppgivits att de fastigheter, som köparen redan ägde, utgjorde huvuddelen av den nya tomten. På grund av angivna förhållanden har A. haft grundad anledning utgå från att köparen ägde lösningsrätt till A:s fastighet enligt bestämmelserna i byggnadslagen, därest frivillig försäljning icke kom till stånd. Enligt numera föreliggande uppgifter fastställdes den nya tomtindelningen den 18/8 1965. Nämnda tre fastigheter sammanfördes därvid till en tomt. Med hänsyn till vad sålunda upplysts får A:s fastighet anses avyttrad under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning är för handen. Den omständigheten att tomtindelningen blev fastställd först någon tid efter det försäljningen skett bör i förevarande fall icke föranleda annat bedömande. (RR:s utslag den 24/11 1970.)

*Anm.: Utslaget torde böra tolkas försiktigt. Det torde anses att tvånget skall vara av rättslig art. Se även anm. i Skattentytt 1971 sid. 265.*

#### **Nedskrivning på leveranskontrakt**

Besvär av köpmannen H. angående taxeringar 1962—1966. — H. drev grosshandel i trävaror. Inköpen för rörelsen skedde så att kontrakt tecknades för senare leverans. Lagerhållning förekom ej, varför H. saknade möjlighet till nedskrivning av och reservbildning i varulagret. Vid 1962 års taxering hade H. fått avdrag för nedskrivning av kontraherade varor med 566 175 kr på ett sammanlagt kontraktsvärde av 5 839 518 kr. Vid 1963—66 års taxeringar yrkades avdrag för motsvarande nedskrivningar efter en med 100 000 kr fallande skala från 573 175 kr till 273 175 kr på kontraktsvärden från över 7 milj. kr till över 12,8 milj. kr.

TN vägrade vid 1963 års taxering avdrag för nedskrivningen samt ansåg skäligt att av den vid beskattningsårets ingång befintliga reserven, 566 175 kr, årligen återföra 100 000 kr till beskattning under fem år. Vid förmögenhetsberäkningen, därvid H. i 1962—1966 års deklARATIONER upptagit nedskrivningsbeloppen såsom skuld, vägrades avdrag härför.

PN lämnade H:s talan att bli taxerad enligt deklARATIONERNA utan bifall alla år utom såvitt avsåg 1966 års inkomsttaxering, då PN fann skäligt medgiva avdrag för yrkat nedskrivningsbelopp, 273 175 kr, enär inkomst i motsvarande mån kunde antagas icke komma att inflyta. Som skäl för sitt beslut angående 1963 års taxering anförde PN bl a: Enligt anv. till 41 § KL godkännes nedskrivning av kontraherade och ej levererade varor endast i den mån den skattskyldige visar att köpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förändrat skick försäljes. H. kan icke anses ha visat, att ovannämnda förutsättningar föreligger för ned-

skrivning av förefintliga leverans-kontrakt. Att H:s egen avance eventuellt kan antagas komma att minska är icke att likställa med en allmän nedgång av anskaffningspriset (= kontraktpriset), vilket är förutsättning för nedskrivning av kontraherade och ej levererade varor. Med hänsyn till omständigheterna i målet finner PN emellertid skäligt att vad beträffar inkomsttaxeringen 1963 icke till beskattning framtaga större belopp, än som skett genom TN:s beslut. Omständigheter ha ej i målet framkommit som kan utgöra grund för reducering av behållen förmögenhet med ifrågavarande reservering å 573 175 kr. Vid övriga års taxeringar motiverade PN sina beslut på enahanda grunder. — KR och RR: ej ändring. (RR:s utslag den 1/12 1970.)

#### **Nedsatt skatteförmåga på grund av diabetes**

Besvär av snickaren S. angående inkomsttaxering år 1967. — S., som var gift, hade ca 20 000 kr inkomst av tjänst och en förmögenhet av ca 17 500 kr. S. yrkade extra avdrag med 1 000 kr på grund av diabetes. Avdraget avsåg bl a fördyrat kosthåll och resor till läkare för kontroll. TN, PN och KR vägrade avdrag. — RR medgav avdrag med 500 kr. (RR:s utslag den 25/11 1970.)

*Anm.: Jämför RÅ 1970:1364 (3/6) angående S. (Skattenytt 1971 sid. 46.) Se även artikel av förste TI Erik Johansson i Skattenytt 1966 sid. 225.*

#### **Nedsatt skatteförmåga**

Besvär av L. angående inkomsttaxering år 1968. — L. hade ca 22 400 kr inkomst av tjänst och ingen förmögenhet. Hon yrkade skattelindring då hennes son, född 1944, bott hos henne och hela året varit oförmögen till arbete. Sonen hade fått sjukbidrag fr o m sept. 1967 med 3 750 kr men dessförinnan hade L. försörjt honom. Själv led L. av struma och hade nervösa besvär. L:s kostnader för läkare och medicin för henne själv och sonen uppgick till ca 500 kr.

TN och PN samt KR vägrade extra avdrag. — RR medgav avdrag med 1 000 kr, enär L:s skatteförmåga varit väsentligen nedsatt till följd av underhåll av arbetsoförmögen vuxen son. (RR:s utslag den 15/12 1970.)

#### **Dödsbos inkomstbeskattning: ortsavdrag vid brutet räkenskapsår, sparavdrag, samtaxering med efterlevande make?**

Besvär av TI och dödsboet efter L. angående inkomsttaxering år 1964. — L., som drivit rörelse, avled den 24/11 1962. Dödsboet redovisade nettointäkt av rörelse för räkenskapsåret 1/9 1962 — 31/12 1963 samt inkomst av kapital. — TN medgav extra avdrag under inkomst av kapital med yrkade 400 kr samt ortsavdrag med 2 250 kr. — Hos PN yrkade TI att dödsboet skulle vägras extra avdrag om 400 kr samt ortsavdrag. PN biföll TI:s talan. — Hos KR yrkade dödsboet att TN:s beslut skulle fastställas och att reglerna för gift skattskyldig skulle tillämpas för dödsboet och efterlevande make.

KR yttrade: Inkomst av kapital skall redovisas för kalenderår. Dödsboet äger därför icke rätt att vid taxering för senare kalenderår än det, varunder dödsfallet inträffade, erhålla extra avdrag med 400 kr vid beräkning av inkomst av kapital. Rörelseinkomsten har redovisats för räkenskapsåret 1/9 1962 — 31/12 1963. Enär dödsfallet inträffat detta räkenskapsår, bör dödsboet vid nu ifrågavarande taxering erhålla ortsavdrag med 2 250 kr. L. och hans hustru har icke sammanlevat under år 1963. Dödsboet skall därför taxeras såsom ensamstående skattskyldig. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 1/12 1970.)

#### **Förmögenhetsbeskattning av dödsbo för ej utgivet penninglegat**

Besvär av dödsboet efter P. angående förmögenhetstaxering år 1964. — P. avled den 5/11 1963 och efterlämnade hustrun såsom enda dödsbodeläggare samt en behållning i boet av ca 883 600 kr. Enligt inbördes testamente mellan makarna skulle vid mannens död 110 000 kr tillfalla mannens broder. — Dödsboet yrkade vidare avdrag vid förmögenhetsberäkningen med 15 000 kr för beräknad kostnad för bouppteckning och boutredning.

RR förklarade i fråga om legatet att, enär legatet icke utgivits under beskattningsåret, dödsboet icke ägde vid beräkningen av den skattepliktiga förmögenheten avräkna ett mot legatet svarande belopp. — Beträffande boupptecknings- och boutredningskostnaden medgavs ej avdrag, då vid beskattningsårets utgång icke förelåg någon skuld för dödsboet, motsvarande beräknat boutredningsarvode. (RR:s utslag den 8/12 1970.)

*Anm.: Se även RÅ 1965 ref. 11 och 1968 ref. 79 (Skattenytt 1965 sid. 331 och 1969 sid. 244).*

#### **Förutsättningar för eftertaxering (överflyttning)?**

Besvär av TI angående eftertaxering av B. — B. hade medverkat vid bildandet av ett bolag genom insättande av tillverkningsmetod för tillverkning av konststen. Enligt avtal 13/3 1964 med bl a bolaget överenskom man att hans under 1961 och 1962 som lån bokförda uttag skulle betraktas som lön för dessa år till ett belopp av sammanlagt 35 000 kr. Detta meddelade B. i tillägg till sin deklaration 1964 och även bolaget lämnade uppgift härom i kontrolluppgift för nämnda års taxering. — Hos PN yrkade TI i juni 1965 eftertaxering av nämnda lön för 1964. Efter erinringar hemställde han likväl i juli 1967 alternativt om eftertaxering för 1965 resp. för 1962 och 1963. — PN eftertaxerade B. för 1964. — KR fann på talan av B. formella förutsättningar för eftertaxering ej föreligga (lönen uppgiven i tillägg till 1964 års deklaration) och undanröjde därför eftertaxeringen.

Hos RR yrkade TI att B. skulle i överensstämmelse med vad som skett i PN eftertaxeras för en inkomst av 35 000 kr men att eftertaxeringen med stöd av 105 och 116 §§ TF skulle överflyttas från 1964 till 1965. — RR yttrade: TI:s talan får anses innebära att han yrkar att B. eftertaxeras med 35 000 kr för 1965. Enär

TI icke fört talan härom hos KR och KR grundat sitt utslag om undanröjande av eftertaxeringen för 1964 icke på att inkomsten hänförts till annat beskattningsår utan på bristande formellan förutsättningar för eftertaxering, upptager RR icke TI:s talan till prövning. (RR:s utslag den 16/12 1970.)

#### **Extraordinära besvär enligt 100 § TF**

Besvär av sjuksköterskan M. angående inkomsttaxering år 1967. — M., som inte deklarerat, taxerades av TN enligt kontrolluppgifter för inkomst av tjänst till ca 33 000 kr, varav ca 13 000 kr som sjuksköterska och ca 19 800 kr som försäljare av kontorsmöbler. M. klagade hos PN först i april 1969 och yrkade avdrag i försäljningsverksamheten med ca 11 400 kr. — PN upptog ej besvären till prövning. — Hos KR framhöll M. att hon på grund av egen och mannens psykiska ohälsa inte kunnat deklarerat i tid och att hon först våren 1969 kunnat samla sig tillräckligt för att undersöka om taxeringarna varit korrekta. — KR lämnade besvären utan bifall.

RR yttrade: Av den i målet förebragta utredningen får anses framgå, att M. bort tillgodoföras avdrag med 8 600 kr i stället för 100 kr i förvärvskällan tjänst och att hennes taxeringar därigenom blivit 8 500 kr för höga. På grund av de i målet uppgivna särskilda omständigheterna finner RR med tillämpning av 100 § TF skäligt upptaga M:s talan till prövning samt med ändring av KR:s beslut nedsätta taxeringarna etc. (RR:s utslag den 2/12 1970.)

#### **Telegrambesvär**

Besvär av fru G. angående inkomsttaxering år 1965. — Fru G. fick del av PN:s beslut den 22/7 1966. I ett den 22/9 1966 till PN:s kansli inkommet telegram anförde fru G. besvär över PN:s beslut med yrkande att hon och hennes man skulle samtaxeras. I en den 26/9 1966 dagtecknad, den 28/9 samma år till nämnda kansli inkommen skrift har fru G. vidhållit sitt i telegrammet framställda yrkande. — KR upptog ej besvären till prövning med följande motivering: Fru G. har enligt motagningsbevis erhållit del av PN:s beslut den 22/7 1966. Besvär över PN:s beslut kan lagligen inte föras genom telegram. Fru G:s skrift av den 26/9 1966 har inkommit först efter besvärstidens utgång.

Hos RR yrkade fru G. att målet skulle återförvisas till KR för prövning i sak. — RR yttrade: Fru G. har före besvärstidens utgång anförts besvär hos KR genom telegram och därefter inkommit till KR med besvärsläsa. Hon får därför anses ha fört talan mot PN:s beslut inom behörig tid. Enär KR icke prövat fru G:s besvär, visar RR med undanröjande av överklagade beslutet målet åter till KR för ny behandling. (RR:s utslag den 17/12 1970.)

*Anm.: I RÅ 1970 ref. 10 har RR i plenum godtagit telegrambesvär som efter fullföljdstidens utgång kompletterats med besvärsläsa.*