

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Arrendeavtal? Reparations- och förbättringskostnader

Besvär av hemmansägaren N. angående inkomsttaxering år 1963. — N., som 1937 tillsammans med sin bror köpt en jordbruksfastighet, redovisade hela resultatet av jordbruksdriften i sin deklaration och yrkade avdrag för arrendeavgift med 775 kr. Brodern tog upp arrendeavgiften såsom intäkt. Under 1962 och 1963 utfördes omfattande byggnadsarbeten på mangårdsbyggnaden. De totala utgifterna för byggnadsarbetena 1962 utgjorde 36 823 kr varav N. hänförde 17 976 kr till reparationsarbeten. — TN medgav N. avdrag för reparationskostnader med 7 364 kr (ca 20 % av 36 823 kr). — Hos PN yrkade N. avdrag med 17 976 kr medan TI yrkade att N. skulle vägras avdrag. — PN ogillade såväl N:s som TI:s talan.

Båda parter fullföljde hos KR. N. yrkade i andra hand avdrag dels som ägare för reparationskostnader med 7 364 kr och dels som arrendator avdrag för hälften av nybyggnadskostnaderna, 14 729 kr. Det utreddes att endast muntlig överenskommelse om arrende förelåg, vilken överenskommelse N:s bror vitsordade. Brodern var heltidsanställd tjänsteman hos hushållningsällskapet och bosatt i egen villa i närliggande ort. — KR: ej ändring.

I besvär till RR fullföljde N, sin talan intill ett sammanlagt belopp av 17 976 kr. TI invände att något arrendeavtal inte kunde anses föreligga när N. i deklarationen som förmögenhet redovisat hälften av djur, inventarier, andelar etc. — RR yttrade: N. har icke visat sig berättigade till högre avdrag för reparationskostnader än som medgivits enligt KR:s utslag. Återstående under beskattningsåret nedlagda byggnadskostnader, 29 459 kr, är hänförliga till kostnader för till- eller ombyggnad. Enär N. arrenderar hälften av fastigheten och förbättringen, såvitt handlingarna utvisar, tillkommer vederbörande jordägare, får N. anses berättigad till avdrag med hälften av sistnämnda kostnader. (RR:s utslag den 2/11 1971.)

*Anm.: Skattenytt 1971 sid. 236 (Rydin).*

### Asfaltering av gårdsplan till hyreshus

Besvär av N. angående inkomsttaxering år 1969. — N. ägde en hyresfastighet där hans hustru drev diversehandel. Han yrkade i deklarationen avdrag med 3 507 kr för asfaltering av en gårdsplan, som anlagts i samband med att byggnaden uppförts 1966. Han anförde bl a: Gårdsplanen tjänade också för parkering av kundernas bilar. Från början hade planen varit grusad men på grund av lutningsförhållandena och riklig nederbörd hade den raserats. — Samtliga instanser vägrade avdrag.

KR konstaterade att gårdsplanen hörde till en byggnad, som uppförts en kort tid före beskattningsåret. Handlingarna gav anledning till antagande att omläggningen från grusplan till asfalterad plan mera betingats av ett önskemål om standardförbättring än ett omedelbart behov av underhåll. Asfalteringen innebar en grundförbättring och med hänsyn till utredningen saknades anledning att medge avdrag för beräknad kostnad för underhåll av grusad plan. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 9/11 1971.)

*Anm.: Jämför t ex RÅ 1968 not 2125 (Skattenytt 1969 sid 349) och RR:s utslag den 29/9 1971 ang. B. Obs ändrade regler fr o m 1970 års taxering. Vid beräkning av inkomst av "hyresfastighet" räknas numera kostnad för parkeringsplats in i byggnadens avskrivningsunderlag, punkt 2a 3 st. anv. till 25 § KL. Vid beräkning av inkomst av rörelse hänförs parkeringsplats till markanläggningar, punkt 16 2 st anv. till 29 § KL.*

### **Tomtrörelse?**

Besvär av hemmansägaren J. angående inkomsttaxering år 1964. — Från sin jordbruksfastighet, som åsatts tre registerbeteckningar, hade J. sålt 13 tomter under åren 1937—1951. Under 1963 sålde J. två av registerfastigheterna till staden G.

Hos PN yrkade TI att J. skulle beskattas för inkomst av rörelse på grund av den sistnämnda försäljningen. J. invände att uppehållet efter 1951 varit så långt att fastighetens mark upphört att vara varulager, särskilt som avstyckningarna skett utan någon planläggning. — PN och KR ansåg i likhet med TI att försäljningen ingått i rörelsen.

RR biföll J:s talan och yttrade: J. har visserligen bedrivit tomtrörelse fram t o m 1951. Därefter har emellertid i det närmaste 12 år förflutit under vilka mark icke sålts. Avstyckningsplan eller byggnadsplan har icke upprättats på hans fastigheter. Nu ifrågavarande försäljning, omfattande två av de tre jordregisterfastigheter som ägts av J., kan därför icke anses utgöra led i den tidigare rörelsen. (RR:s utslag den 2/3 1971.)

*Anm.: Enligt de nuvarande, fr o m 1968 gällande reglerna anses tomtrörelse i regel inte föreligga, om skattskyldig som tidigare drivit tomtrörelse icke under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret sålt någon byggnadstomt, se p 2 femte st. anv. till 27 § KL. Även med nuvarande regler kunde J. alltså gått fri från beskattning för inkomst av tomtrörelse.*

### **Ingångsvärde vid försäljning från nytt tomtområde, avskilt från tidigare område**

Besvär av TI angående eftertaxering av lantbrukaren E. för år 1963. E. ägde en jordbruksfastighet om ca 7 hektar. En del av utmarksjorden omfattades av en 1937 fastställd avstyckningsplan. Från detta område sålde E. under 1935—1959 ett 15-tal tomter. Under 1957 upprättades en byggnadsplan för ett annat område, som

bestod av åkerjord och var skilt från det föregående genom ett dike. Den första försäljningen från det nya området ägde rum 1959.

Hos PN yrkade TI att E. skulle eftertaxeras för tomtförsäljningar under 1962 från det nya området. TI ansåg att markens ingångsvärde skulle bestämmas till 1 kr 50 öre för kvm, vilket ungefär motsvarade det värde som gällt vid försäljningar från 1937 års planområde. Hela fastigheten fick enligt TI anses utgöra omsättningstillgång i och med att tomtförsäljning enligt den äldre planen påbörjats. — E. invände att han ej haft någon avsikt att exploatera andra delar av fastigheten än dem som omfattades av 1937 års plan. Det var kommunen som tagit initiativet till 1957 års byggnadsplan. Den äldre planen avsåg fritidsbebyggelse och den nya planen helårsbebyggelse. Ingångsvärdet borde bestämmas med utgångspunkt från 1957—1959 års prisnivå och uppskattas till 3—4 kr.

PN fann att 1962 års försäljningar ingått i en särskild rörelse, som påbörjats 1957 och bestämde ingångsvärdet till 3 kr 50 öre för kvm. — KR ansåg att de under 1962 sålda tomterna ej kunde anses ha tillförts rörelsen tidigare än PN antagit. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 27/4 1971.)

*Anm.: Beträffande frågan vilken mark som skall anses ingå i tomtrörelse se även artikel av Bylin i Skattenytt 1960 sid. 201—202 ang. rörelsebeskattningen i RR:s praxis 1959 samt 1963 års markvärdekommittés betänkande SOU 1966:23 sid. 243.*

#### Ökade levnadskostnader för ogifta under kurser utan traktamente

A. Besvär av Ingrid E. angående inkomsttaxering år 1967. — Ingrid E. var ogift och bodde i sitt föräldrahem i Höganäs. Under beskattningsåret deltog hon i en av televerket anordnad administrativ kurs. Undervisning och praktik ägde rum enligt följande:

Tid	Ort
1/1—13/2	Östersund
14/2—30/4	Stockholm (teleskolan)
1/5—23/6	Kristianstad
18/7— 4/9	Karlskrona
26/9—22/12	Stockholm (teleskolan)

Under kurstiden utgick arvode men inget traktamente. — Ingrid E. yrkade avdrag för ökade levnadskostnader och kostnader för resor på de olika orterna med 7 619 kr (24,50 x 311 dagar).

PN fann utbildningen ingå som ett led i tjänsten och Ingrid E. därför berättigad till avdrag för därav föranledda merkostnader för kost och logi. Avdraget beräknades till skäliga 2 000 kr. — KR medgav avdrag med 3 000 kr.

RR (i plenum): Såsom KR funnit äger Ingrid E. åtnjuta avdrag för den ökning i levnadskostnaden som hon fått vidkännas under den till Östersund, Stockholm,

Kristianstad och Karlskrona förlagda utbildningen. Eftersom hon icke uppburit traktamente, får avdraget bestämmas med hänsyn till den ökning av levnadskostnaden som gjorts sannolik eller eljest framstår som skälig. Ingrid E. har icke förelagt närmare utredning om sin merkostnad. Enligt tilläggsbestämmelser till allmänna resereglementet utgick under beskattningsårets första hälft till statstjänsteman, vilken i likhet med Ingrid E. icke hade eget hushåll, traktamente vid tjänstgöring utom tjänstgöringszonen med i lägsta traktamentsklassen 21 kr för dygn fr o m sextonde dygnet; under andra halvåret var motsvarande belopp 24 kr 50 öre. De sålunda bestämda beloppen var grundade på beräkningar rörande den ökning av levnadskostnaden som ansågs normalt uppkomma vid en något längre tids sammanhängande tjänstgöring utom hemorten. Vad i detta mål framkommit föranleder icke till antagande att merkostnaden varit nämnvärt lägre för Ingrid E. Hon får därför anses berättigad till avdrag med ett såsom skäligt ansett belopp av 7 000 kr, häri inräknat kostnader för resor. (RR:s utslag den 2/11 1971; 10 reg.råd skiljaktiga: Vad i målet förekommit ger icke anledning antaga att Ingrid E:s ökade levnadskostnader och hennes kostnader för resor blivit beräknade till för lågt belopp. På grund härav lämnar vi besvären utan bifall.)

*Anm.: Se även RÅ 1970 not. 339 ang. Ingrid E:s taxering år 1966 (Skattenytt 1970 sid 354).*

B. Besvär av TI angående R:s inkomsttaxering år 1966. — R. var ogift och bodde i sitt föräldrahem i O. kommun. R. deltog i motsv kurs och på samma villkor som Ingrid E. (se föregående mål). R:s praktiktjänstgöring ägde emellertid rum i Kalmar och Helsingborg. R. yrkade avdrag för ökade levnadskostnader med 7 460 kr. — TN medgav yrkat avdrag. — TI yrkade hos PN att R. skulle vägras avdrag. PN biföll TI:s talan. — KR medgav R. avdrag med skäliga 5 000 kr.

Hos RR yrkade TI att R. skulle vägras avdrag. TI ansåg att R., som haft tjänst hos televerket, tagit stadigvarande bostad i Stockholm i och med att han börjat på kursen. R. var därför inte berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader i Stockholm. Vid praktiktjänstgöring utom Stockholm kunde han emellertid vara berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader i form av merkostnad för bostadshyra. Då dubbelhyra ej syntes ha erlagts torde något avdrag ej vara befo-gat.

RR (i plenum): Vid en jämförelse med de traktamenten som under jämförbara förhållanden under beskattningsåret utgått till tjänsteman i televerket, framstår det av KR medgivna avdraget icke såsom för högt beräknat. RR lämnar därför besvären utan bifall. (RR:s utslag den 2/11 1971; 10 reg.råd skiljaktiga:

R., som icke uppburit traktamentsersättning, får anses berättigad till avdrag för den ökning i levnadskostnaderna, som kan ha uppkommit vid vistelsen i Kalmar, Stockholm och Helsingborg. Någon utredning om den verkliga ökningen föreligger icke i målet. Det i deklarationen yrkade avdraget, 7 460 kr, har framkommit genom en schablonmässig beräkning av kostnaderna. Därvid har levnadskostnaderna vid vistelsen utanför hemorten uppskattats till i genomsnitt 778 kr per

månad medan motsvarande månadskostnad vid vistelse i hemmet endast upptagits till 100 kr. Fördyringen har sålunda angivits till 678 kr per månad eller för 11 månader till 7 460 kr. Vid beräkning av merkostnaden skall emellertid jämförelse göras med de normala levnadskostnaderna för en ensamstående i R:s hemortskommun. Att dessa kostnader väsentligt överstiger 100 kr är uppenbart. Då såsom TI anmärkt dubbelhyra icke synes ha erlagts, kan de avdragsgilla merkostnaderna skäligen icke beräknas till högre belop än 3 000 kr.)

### Resor till och från arbetet med egen bil

Besvär av TI angående fru E:s inkomsttaxering år 1968. — Fru E. arbetade under 1967 i R., 17,5 km från bostaden. Hennes årslön var 19 585 kr. Hennes man hade 9/1—14/4 s å vägarbete med lön av 5 431 kr. Han skjutsade henne varje arbetsdag i bil till arbetet varje morgon och hämtade henne på kvällen (ca 7 mil per dag). Fru E. yrkade avdrag för bilresorna med 3 406 kr (253 dagar x 7 mil = 1 771 mil; 1 000 mil à 2:25 + 771 mil à 1:50 = 3 406 kr). — TN biföll yrkandet. — PN medgav avdrag med 1 993:50 kr (886 mil à 2:25 kr).

Hos KR framhöll fru E. att andra färdmedel saknades och att hon själv inte hade körkort. TI invände bl a att inget fanns utsagt i lagtext eller anvisningar beträffande frågan om avdrag för kostnad som uppkommer på grund av att bilen efter utförd transport körs tillbaka till utgångspunkten resp körs fram för hämtning. Rättspraxis syntes också oklar. De av RN utfärdade anvisningarna lämnade enligt TI:s mening inget utrymme för sådant avdrag. KR biföll fru E:s talan: Fru E. är jämlikt punkt 4 av anv. till 33 § KL berättigad till avdrag för skälig kostnad för resor till och från arbetsplatsen. Med hänsyn till vad i målet förekommit får fru E. anses berättigad till avdrag för sådan kostnad med yrkade 3 406 kr. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 3/11 1971; en ledamot ville bifalla TI:s talan: Jag finner fru E. ej ha visat sådana omständigheter, att skälig kostnad för hennes resor till och från arbetsplatsen bör uppskattas till högre belopp än av TI medgivna 2 000 kr.)

*Anm.: Se t ex RÅ 1961 not 1460 och 1963 not. 1864 (Skattenytt 1964 sid. 145).*

### Dödsbodefrielse

Besvär av dödsboet efter fru L. angående befrielse från kvarstående skatt enligt 1968 års taxering. — Bouppteckningen efter fru L. utvisade en brist av 2 033 kr. Fru L:s taxerade inkomst hade uppgått till 4 550 kr vid den statliga och kommunala taxeringen och hennes mans till 3 140 kr och 7 640 kr vid resp taxering. Hon hade haft folkpension, 4 809 kr, och han lön under 125 arbetsdagar, 9 213 kr. Dödsboet hade på grund av taxeringen påförts kvarstående skatt om 706 kr. — PN lämnade dödsboets framställning om skattebefrielse utan bifall, enär det inte kunde anses att den avlidna efterlämnat dödsbodelägare som vid hennes frånfalle varit beroende av henne för sin försörjning. — KR och RR: ej ändring. (RR:s utslag den 12/10 1971.)