

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Jordbruksfastighet — omsättningstillgång i byggnadsrörelse?

Besvär av TI angående byggnadsingenjören E:s inkomsttaxering år 1966. — E., som drev byggnadsrörelse, ägde två hyresfastigheter, två villafastigheter och en jordbruksfastighet. Jordbruksfastigheten hade köpts 1962 för 393 000 kr och sålts 1965 för 425 000 kr. — TN medgav avdrag för i rörelsen bokförd förlust på försäljningen, 47 966 kr. — Hos PN yrkade TI att avdraget skulle vägras, enär fastigheten ej utgjorde omsättningstillgång i rörelsen. PN biföll TI:s talan.

Hos KR anförde E. att det borde framstå som tämligen uppenbart, att en byggmästare inte köpte en jordbruksfastighet för att driva jordbruk, i synnerhet inte utan att själv bosätta sig på denna. — KR biföll E:s talan: Omständigheterna ger stöd för E:s uppgift att han förvärvat jordbruksfastigheten i avsikt att exploatera den. Vid sådant förhållande får fastigheten anses ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelsen.

Hos RR visade TI, att E. i sin ansökan om förvärvstillstånd 1962 uppgivit sig önska ett eget jord-skogsbruk, som han tills vidare på grund av sin verksamhet som byggmästare skulle driva med lejd arbetskraft, att ansökan om exploatering ej inkommit till länsarkitektkontoret, att enligt länsarkitekten fastigheten ej inom över-skådlig tid kunde bli föremål för exploatering samt att dessutom någon realisationsförlust ej uppkommit.

RR fastställde PN:s beslut och yttrade: Av numera förebragt utredning framgår, att jordbruksfastigheten varken förvärvats för att ingå i den av E. bedrivna byggnadsrörelsen eller senare haft något samband med denna. Fastigheten kan därför icke anses ha utgjort omsättningstillgång i nämnda verksamhet och uppgiven förlust vid dess försäljning är således ej avdragsgill i rörelsen. (RR:s utslag den 9/2 1971.)

### Avdrag för förlust på aktier

Besvär av TI angående Rederiaktiebolaget H:s inkomsttaxering år 1965. — Rederiet köpte under åren 1956—1962 25,2 procent av aktiekapitalet i H:s Varfs AB för 681 118 kr. Den 18/12 1964 sålde rederiet aktierna i varvet för 6 807 kr. Rederiet yrkade avdrag från rörelseintäkterna för förlusten, 674 311 kr. — TN medgav avdraget.

Hos PN yrkade TI att rederiet skulle vägras avdrag för förlusten, enär förvärvet av aktierna i varvet inte varit betingat av rederiets verksamhet utan var att betrakta som kapitalplacering. TI framhöll att bolaget inte låtit bygga eller reparera något av sina fartyg vid varvet. Dessutom hade rederiets fartyg uteslutande varit

sysselsatta i trafik mellan hamnar i Fjärran Östern, varför något samband inte förelåg mellan rederiet och varvets rörelse. Bolaget invände att det under åren 1944—1964 utfört reparationsarbeten vid varvet för 1,6 milj. kr, varav under tiden 1956—1964 för omkring 130 000 kr samt att vissa av bolagets styrelseledamöter även varit styrelseledamöter i varvets styrelse. PN lämnade TI:s talan utan bifall och yttrade: Utredningen i målet fick anses ge vid handen att sådant samband förelegat mellan rederiet och varvet att den uppkomna förlusten vid försäljningen av aktierna i sistnämnda bolag fick anses utgöra för rederiet avdragsgill driftförlust. — KR och RR: ej ändring. (RR:s utslag den 27/1 1971.)

*Anm.: Se RÅ 1965 ref. 31 samt Mutén, Inkomst eller kapitalvinst s. 37 o. 48 och K. G. A. Sandström, Beskattning vid aktieutdelning s. 387. Se också Skattenytt 1959 s. 175 och 1960 s. 208 samt 1962 s. 192. — Jfr beträffande Annellagen prop. 1960:162 s. 29—32.*

### **Ökade levnadskostnader vid förflyttning på grund av befordran**

Besvär av TI angående H:s inkomsttaxering år 1967. — H. var anställd hos postverket och hade tidigare tjänstgjort i Växjö. Fr o m 1.12.1962 fick han en högre tjänst i Lerum. Under 1966 hyrde han tillfällig bostad i Lerum. H:s hustru hade anställning i Växjö, där hon bodde i familjens bostad. H. yrkade avdrag för ökade levnadskostnader i Lerum med 2 904 kr.

TN och PN vägrade avdrag. PN yttrade: Jämlikt anv. till 33 § KL kan avdrag för ökade levnadskostnader i regel icke medgivas skattskyldig enbart på den grund att han har sitt arbete på annan ort än den, där han har sin bostad. Oavsett sagda bestämmelse kan avdrag för ökade levnadskostnader medgivas om det på grund av makes förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa familjbostad eller annan därmed jämförlig omständighet icke skäligen kan ifrågasättas att familjen skall avflytta till den skattskyldiges arbetsort. Av handlingarna framgår att H. beretts tillfälle erhålla familjbostad i Lerum. Genom vad H. uppgivit får anses att H:s hustru skulle kunna erhålla tjänst, därvid Lerum skulle kunna ifrågakomma som bostadsort. Med hänsyn till vad sålunda förekommit och då ej heller eljest kan anses visat att det skulle föreligga omständighet, som kan medföra att flyttning skäligen icke kan ifrågasättas, finner PN H. icke berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader i anledning av ifrågavarande tjänstgöring i Lerum.

KR medgav avdrag och yttrade: I målet är upplyst att H:s hustru haft stadigvarande anställning i Växjö och varit där bosatt. Det kan med hänsyn till hustruns anställning i Växjö och de betingelser under vilka hon skulle nödgas arbeta vid antagande av ny tjänst med Lerum som bostadsort samt övriga omständigheter i målet icke skäligen ifrågasättas att hon skolat avflytta till Lerum. Vid sådant förhållande är H. jämlikt 3 p 4 st. anv. till 33 § KL berättigad till avdrag för den ökning av levnadskostnaderna, som han fått vidkännas på grund av vistelse å annan ort än makan. Det i sådant hänseende yrkade beloppet, 2 904 kr, får anses skäligt.

RR fastställde PN:s beslut på de av PN anförda skälen. (RR:s utslag den 2/2 1971; en ledamot var skiljaktig och anförde:

Av utredningen i målet får anses framgå, att makarna H. vid mannens förflyttning till Lerum räknat med att även hustrun inom kort skulle flytta till denna ort eller dess närhet men att avsikten sedermera övergivits med hänsyn till de högre bostadskostnader och försvårade arbetsförhållanden, som en flyttning av familjebostaden skulle inneburit för makarna. Dessa svårigheter har visserligen icke varit allvarligare än som normalt förekommer vid flyttning till ett storstadsområde. Trots detta har, med hänsyn till makarnas anställningsförhållanden och omständigheterna i övrigt, icke skäligen bort ifrågasättas vare sig att mannen skolat avstå från den befordran, som varit förenad med förflyttningen, eller att hustrun, sedan hon fått närmare kännedom om förhållandena i mannens nya bostadsort, skolat avflytta till denna ort. Jag finner därför skäligt fastställa det slut överklagade utslaget innehåller.)

### Hårvård m m vid modevisningar

Besvär av TI angående tandläkaren Alice T:s inkomsttaxering år 1966. — Alice T. uppbar ersättning för deltagande i modevisningar utom hemorten, för televisionsframträdanden och för uppdrag åt tidningar med sammanlagt ca 25 000 kr. Hon yrkade vid beräkning av inkomst av tjänst avdrag med sammanlagt 16 115 kr, varav 200 kr hänförde sig till hennes tjänst som tandläkare och 15 915 kr avsåg deltagande i modevisningar m m. Av sistnämnda kostnader avsåg 5 215 kr huvudsakligen resekostnader och ökade levnadskostnader under resor. Avdragsrätt för dessa kostnader ifrågasattes inte utan tvisten gällde återstående belopp, 10 700 kr. Detta belopp fördelade sig enligt yrkandet med 2 350 kr för kostnader för hårvård och make-up m m, 7 650 kr för kläder och 700 kr för representation. — PN ansåg att endast 6 000 kr av beloppet 15 915 kr var avdragsgilla och medgav därför avdrag under inkomst av tjänst med sammanlagt 6 200 kr.

Sedan Alice T. fullföljt sin talan i KR tillstyrkte TI avdrag med sammanlagt 7 000 kr. — KR medgav avdrag med sammanlagt 10 200 kr.

RR yttrade: Alice T. får anses berättigad till avdrag för resekostnader, ökade levnadskostnader i samband med resor och kostnader för skrivmaterial m m med yrkat belopp eller sammanlagt 5 215 kr. Hon kan däremot icke anses ha visat, att de av henne anskaffade kläderna annat än till en mindre del varit av så särpräglad beskaffenhet, att de kunnat användas endast vid hennes framträdanden vid modevisningar och liknande tillställningar. Ej heller kan utredningen betr. utgifterna för hårvård och smink anses ge vid handen, att hela kostnaden är avdragsgill. Med hänsyn härtill bör avdrag för kostnad för kläder, hårvård och smink skäligen icke medges med högre belopp än 2 500 kr. Avdrag för kostnad för representation kan i brist på utredning icke beviljas. (RR:s utslag den 16/2 1971.)

*Anm.: Förutom det ostridiga avdragsbeloppet om 5 215 kr för resekostnader och ökade levnadskostnader innebar PN:s beslut att Alice T. fick avdrag med 785 kr för sina övriga utgifter i samband med modevisningar. — KR medgav avdrag med 4 785 kr för kostnader för hårvård, kläder m m. Enligt RR:s utslag medgavs avdrag med sammanlagt 8 000 kr (5 215 + 2 500 + 200 = 7 915).*

### **Beskattningsort för dödsbo efter den som tillhört svenskt konsulat utomlands**

Besvär av dödsboet efter generalkonsuln G. angående inkomsttaxering år 1963. — PN taxerade dödsboet efter G. i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet men KR överflyttade taxeringen till Storkyrkoförsamlingen i Stockholm.

RR fastställde PN:s beslut och yttrade: G. har före sitt frånfälle beskattats med tillämpning av 69 § KL, 17 § förordningen om statlig inkomstskatt och 17 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt, som föreskriver att på svensk medborgare, som tillhört lönat svenskt konsulat och som på grund av sin tjänst varit bosatt utomlands, skall tillämpas vad som stadgas om här bosatt person. Visserligen har G. författningsenligt mantalsskrivits i Storkyrkoförsamlingen i Stockholm, och nämnda stad skulle därför enligt 66 § första st. KL ha varit hans hemortskommun under livstiden. Sådana hans inkomster, som på grund härav skulle ha tagits till beskattning i församlingen, har emellertid enligt särskild föreskrift i 69 § i stället beskattats i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål. Taxeringen till kommunal inkomstskatt för sådant ändamål skall enligt 4 § TF anses äga rum å särskild ort. — Att dödsboet, såsom i p 4 av anv. till 53 § KL sägs, skall i skattskyldighetshänseende anses som inländsk juridisk person grundar sig således icke på att G. vid sitt frånfälle ansetts bosatt i Sverige utan på de särskilda bestämmelserna i 69 § samma lag. Stadgandet i 66 § tredje st. — att för oskift dödsbo efter avlidne person, som varit vid dödfallet bosatt här i riket, skall såsom hemortskommun anses den avlidnes hemortskommun — får vid angivna förhållanden anses innebära att även hans oskiftade dödsbo skall enligt 69 § taxeras för gemensamt kommunalt ändamål. (RR:s utslag den 21/1 1971.)

### **Extraordinär besvär rätt**

Besvär av L:s Bil AB angående inkomsttaxering 1965 och eftertaxering för år 1959, dels TI angående bolagets inkomsttaxeringar åren 1961—1964. Sedan KR genom lagakraftvunnet utslag 11/5 1964 angående eftertaxering för 1959 återfört viss del av yrkat avdrag för reparationskostnader avseende en bolagets fastighet i Borås till beskattning, yrkade bolaget i 1965 års deklaration avdrag för värdeminskning av till rörelsen hörande byggnader med bl a 22 824 kr, motsvarande avskrivning enligt plan för tiden 1/11 1957—31/3 1963 av ovannämnda kostnader. — TN, PN och KR vägrade avdrag för på tidigare beskattningsår belöpande värdeminskning. Avdrag medgavs alltså vid 1965 års taxering för den värdeminskning som belöpte på motsvarande beskattningsår. I en till PN 15/9 1964 inkommen skrift yrkade bolaget alternativt att få värdeminskningens avdrag vid 1964 och tidigare års taxeringar med belopp som hänförde sig till resp. beskattningsår. — PN: ej prövning.

KR överlämnade handlingarna angående eftertaxering för 1959 till RR enligt 103 § TF och yttrade angående inkomsttaxeringarna 1961—1964: Vad i målen förekommit föranleder antagande att bolaget varit berättigat till avdrag för värdeminskning av byggnader med högre belopp än som medgivits vid de nu förevarande taxeringarna. Med hänsyn härtill och med beaktande av omständigheterna i

övrigt får bolaget anses jämlikt 100 § TF äga rätt att få sin talan sakligt prövad. — Målen angående inkomsttaxeringarna återförvisades till PN. — TI yrkade hos RR = PN.

RR gjorde ej ändring beträffande inkomsttaxeringen 1965 och fastställde beträffande inkomsttaxeringarna 1961—1964 jämlikt 100 § 6) TF det slut, vartill KR kommit i målet. Vad slutligen angår eftertaxeringen för 1959 upptog RR ej bolagets talan till prövning, enär bolagets underlåtenhet att tidigare framställa ifrågasvarande yrkande icke framstod såsom ursäktlig i den mening som avses i 100 § andra st. TF. (RR:s utslag den 26/1 1971.)

*Anm.: Den olika behandlingen av eftertaxeringen för 1959 och inkomsttaxeringarna 1961—1964 torde bero på att den nya omständigheten — KR:s beslut angående reparationskostnaderna — inträffat efter det tiden för ordinarie besvär utgått för inkomsttaxeringarna, medan bolaget beträffande eftertaxeringen hade möjlighet att besvära sig i ordinär väg.*

#### **Tidpunkt då TI fått del av KR:s utslag**

Besvär av TI och L. angående L:s inkomsttaxering år 1964 och eftertaxering för år 1963. — Sedan KR ogillat TI:s talan om höjning av L:s inkomsttaxering 1964 i enlighet med TN:s beskattningsåtgärder men bifallit hans andrahandsyrkande om eftertaxering av L. för 1963, fullföljde TI sin huvudtalan hos RR. I anslutning till nämnda besvär yrkade L. i första hand, att dessa inte skulle upptagas till prövning och i andra hand att eftertaxeringen för 1963 skulle undanröjas.

RR yttrade: TI:s besvär skall ha inkommit till finansdepartementet inom två månader efter det TI erhållit del av KR:s utslag. Det av TI överklagade utslaget inkom 2.5.1967 till PN:s kansli för att delgivas TI och överlämnades därifrån 11.5.1967 till länsstyrelsens taxeringssektion, varefter 1:e TI i länet enligt ett 24.5.1967 dagtecknat bevis fått del av utslaget. TI:s besvär inkom till finansdepartementet 24.7.1967. Även om 1:e TI icke tagit del personligen av utslaget förrän 24.5.1967, måste vederbörlig delgivning med TI anses ha skett den dag utslaget inkom till taxeringssektionen, eller senast 12.5.1967. TI:s besvär har därför inkommit först efter besvärstidens utgång och kan följaktligen icke upptagas till prövning. Vid denna utgång föranleder enligt 108 § andra st. TF L:s besvär ej något RR:s vidare yttrande. (RR:s utslag den 9/2 1971.)

*Anm.: Jämför RÅ 1954 ref. 50, 1957 not. 139, 1960 ref. 46, 1966 ref. 19 och 1967 not. 1100, se även RÅ 1921 not. 498, 1935 ref. 21 och 1947 not. 1147 samt uppsats i Svensk Skattetidning 1957 s. 173 (K. G. A. Sandström).*