

# Rättsfall från Regeringsrätten

## Likvid som erhållits vid avyttring av avverkat virke som erhållits i gåva samtidigt med jordbruksfastighet ansågs utgöra skattepliktig inkomst

Besvär av H angående inkomsttaxering. H erhöll 1965 i gåva av sina föräldrar och en morbroder två jordbruksfastigheter. Han erhöll därjämte enligt samma gåvbrev ett på fastigheterna avverkat och där upplagt parti skogsprodukter. Produkterna hade enligt gåvbrevet värderats till 13 000 kr. – H sålde skogsprodukterna samma år för 16 943 kr. I deklarationen uppgav H (16 943—13 000=) 3 943 kr till beskattning. H anförde att 13 000 kr av intäkten ej var beskattningsbar då han erhållit detta belopp i gåva. — TN upptog 9 143 kr till beskattning. Därvid hade TN påfört en av givarna 7 800 kr och H (13 000—7 800)=5 200 kr.

Hos PN yrkade H att han ej skulle beskattas för mer än 3 943 kr. TI yrkade höjning: Då det avverkade virkespartiet utgör avkastning av den fastighet H samtidigt med virkespartiet förvärvat äganderätten till, måste likviden för virkespartiet i sin helhet anses som skattepliktig intäkt för H. — PN biföll H:s talan och yttrade: Köpeskillingen kunde ej till någon del anses hänförlig till för H skattepliktig intäkt av jordbruk.

KR biföll TI:s talan: Med hänsyn till omständigheterna i målet får den likvid, som H under beskattningsåret uppburit vid försäljning av det såsom gåva erhållna upphugna virket, anses utgöra intäkt av den av honom innehavda jordbruksfastigheten. Vid sådant förhållande skall hela beloppet å 16 943 kr avseende likvider för under året avyttrade skogsprodukter, upptagna till beskattning.

Hos RR yrkade H att PN:s beskattningsåtgärder skulle fastställas: Enligt tidigare rättsutslag har lös egendom ej beskattats hos mottagaren då den erhållits genom gåva. — Virket var upphugget och hade ingen samhörighet med fastigheten, som genom gåva överläts på mig. Därför hemställer jag om att virkespartiet bedöms vara vanlig lös egendom. — RR: ej ändring. (RR föredr. 8.1; dom 31.1.1974.)

(En ledamot av RR var skiljaktig och anförde: H har mottagit det ifrågavarande virkespartiet, vilket då varit avskilt från fastigheten, såsom gåva, för vilken erlagts vederbörlig gåvoskatt. Vad han uppburit vid virkespartiets överlåtelse vidare, utgör icke till någon del skattepliktig intäkt i den förvärvskälla som den samtidigt som gåva mottagna fastigheten utgjort för H.)

Anm.: Se RÅ 1960 ref. 23 (Skattenytt 1960 s. 333) samt Englund, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv s. 168.

## Skador på byggnad på grund av brott på kommuns vattenledning – kapitalförlust

Besvär av T angående inkomsttaxering 1969. — T ägde en fastighet (hyreshus och hotell) med taxeringsvärde av 150 000 kr. I självdeklarationen upptog hon som intäkt 11 000 kr i försäkringsersättning för skador på byggnad, vilka uppkommit i samband med brott på kommunens vattenledning samt yrkade avdrag för kostnader för reparation och underhåll av byggnad med 27 567 kr, varav 22 000 kr beräknades

belöpa på reparation i anledning av ifrågavarande skador. — TN medgav avdrag med 17 567 kr.

Hos PN yrkade T avdrag enligt deklARATIONEN. PN fann ej skäl göra ändring i de åsatta taxeringarna.

Hos KR vidhöll T sitt yrkande om högre avdrag. I andra hand yrkade hon att försäkringsersättningen inte skulle beskattas.

KR lämnade T:s talan utan bifall och yttrade: Av de av T yrkade avdragen för reparationskostnader om tillhoppa 27 567 kr får såvitt handlingarna utvisar kostnaderna om 22 000 kr för avhjälpande av ifrågavarande skador anses hänförliga till icke avdragsgill kapitalförlust men skall å andra sidan försäkringsersättningen om 11 000 kr icke upptagas som skattepliktig intäkt.

Vid sådant förhållande har taxeringarna icke bestämts till för höga belopp.

Hos RR fullföljde T sin talan, dock att avdragsyrkandet nedsattes med ett belopp om 2 000 kr. — RR yttrade (efter prövningstillstånd): Av handlingarna i målet får anses framgå att under år 1966 på grund av brott på kommunens vattenledning vatten trängt in i källaren och garaget till T:s fastighet varvid vattnet frös, vilket medförde sättningar i byggnaden vars grund skadades. Därjämte uppstod bl a skador på väggarnas puts såväl utvändigt som invändigt varjämte betongtaket till garaget rämades. Kostnaderna på grund av dessa skador uppgick åren 1967 och 1968 till sammanlagt 28 700 kr varav 20 000 kr för år 1968. I likhet med KR finner RR att kostnaderna för avhjälpande av ifrågavarande skador är att anse som kapitalförlust för vilken avdrag icke får ske vid inkomstberäkningen. — På grund av vad sålunda anförts lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 16.1; dom 13.2.1974.)

(Två ledamöter av RR var skiljaktiga och anförde: Den skada som föranlett ifrågavarande reparationskostnader synes icke med hänsyn till uppkomsten och omfattningen ha varit så opåräknelig att kostnaderna skall betraktas som kapitalförlust. Kostnaderna är därför enligt vår mening avdragsgill. — Det är nu ostridigt i målet att reparationskostnaderna på grund av vattenskadorna uppgått till 20 000 kr, varför det totala avdragsyrkandet bestäms till 25 567 kr. Om avdrag medges härför utgör försäkringsersättningen om 11 000 kr skattepliktig intäkt. Eftersom vid de av TN beslutade taxeringarna, som icke ändrats av PN eller KR, avdrag för reparationskostnaderna medgivits med 17 567 kr och försäkringsersättningen upptagits till beskattning, skall taxeringarna nu nedsättas med 8 000 kr. — Vi ändrar taxeringarna i enlighet med det anförda.)

*Anm.: Se bl. a. RÅ 1948 ref. 12 I och II, 1958 ref. 8, 1965 ref. 6. Se vidare t. ex. Skattenytt 1971 s. 224 (Rydin).*

### **Idrottssammanslutning vägrades avdrag för kostnader för framtida returtävlingar i utlandet**

I självdeklARATIONEN 1970 uppgav Svenska Ishockeyförbundet att rörelsen belastats med beräknade kostnader för returlandskamp mot Canada, 100 000 kr, och för förpliktelse att delta i VM 1972, 50 000 kr. TN vägrade avdraget. — Hos PN yrkade förbundet att få avdrag enligt deklARATIONEN och uppgav att hela beloppet, 150 000 kr, skulle avse deltagande i VM i ishockey 1970. — PN anförde: PN finner de kost-

nader varom här är fråga inte vara av sådan beskaffenhet att förbundet i resultatreglerande syfte bör medges avdrag för desamma. — PN beslutar därför lämna besvären utan bifall.

Hos KR vidhöll förbundet sitt yrkande och anförde bl. a. Enär förbundet 1969 och 1970 arrangerade VM i ishockey i Stockholm, vilka tävlingar lämnade betydande överskott, torde Sverige inte bli arrangörsländ inom de närmaste 8—10 åren. Överskottet kommer därför att förbrukas till utgifter för deltagande i VM utomlands under de kommande åren. För detta deltagande hade uppkommit en skuld om minst 225 000 kr per år. Värdskap för ett VM anses innebära en ovillkorlig skyldighet att delta i VM i andra länder. Förfallolös utevaro från A-gruppens tävlingar skulle medföra landets uteslutning från det internationella samarbetet. Förpliktelsen kan till följd härav anses som helt ovillkorlig och lika bindande som ett kontrakt. — KR och RR: ej ändring. (RR föredr. 9.1. dom 1.2.1974.)

#### **Realisationsvinst: förbättringskostnader som fastighetsägare före förvärvet nedlagt såsom delägare i bostadsrättsförening**

Besvär av TI angående A:s inkomsttaxering 1970. År 1964 förvärvade A en andel i en bostadsrättsförening. Den med bostadsrätt innehavda fastigheten köpte A år 1968 av bostadsrättsföreningen. — I självdeklaration 1970 redovisade A skattepliktig realisationsvinst med 5 328 kr, som framkommit vid försäljningen år 1969 av fastigheten.

TN vägrade vid beräkning av realisationsvinsten avdrag för under år 1964 på fastigheten nedlagda förbättringskostnader med 5 950 kr — efter indexuppräknings 7 259 kr — enär kostnaderna nedlagts innan A med äganderätt förvärvat fastigheten.

Hos PN yrkade A att 1964 års förbättringskostnader skulle beaktas vid realisationsvinstberäkningen.

PN biföll A:s yrkande och yttrade: De kostnader, som A under 1964 nedlagt på fastigheten får anses hänförliga till sådana omkostnader för förvärvet av fastigheten, för vilka A är berättigad till avdrag vid beräkningen av realisationsvinsten. Kostnaderna, 5 950 kr, bör indexuppräknas med talet 1,22 till 7 250 kr.

TI klagade hos KR och yrkade att förbättringskostnaderna, 5 950 kr, inte skulle beaktas vid realisationsvinstberäkningen.

Kr i Gbg ansåg dock beloppet 5 950 kr vara avdragsgillt vid realisationsvinstberäkningen såsom egentligen ingående i köpeskillingen vid förvärvet men förklarade att indexuppräknings skulle ske först från och med året för A:s förvärv av fastigheten eller således med 1,03. A var därför berättigad till avdrag med 6 128 kr. (En ledamot ville vägra avdrag.)

RR — där TI fullföljde sin talan — biföll densamma och yttrade: Ifrågavarande belopp 5 950 kr, som avser kostnader för förbättringsarbeten på fastigheten, ingår icke i A:s köpeskillings för denna. Beloppet kan därför icke inräknas i hans ingångsvärde för fastigheten. Eftersom A haft kostnaden redan före sitt förvärv av fastigheten är beloppet icke avdragsgillt enligt punkt 2 sjätte stycket anvisningarna till 36 §

KL. — På grund härav och då beloppet uppenbarligen icke är att räkna som omkostnad för A:s förvärv eller avyttring av fastigheten saknas stöd för att anse beloppet avdragsgillt vid realisationsvinstberäkningen. (RR föredr. 17.1; dom 1.2.1974.)

#### **Periodiskt understöd till dotter som under en del av året haft anställning och resten av året studerat**

Besvär av TI angående L:s inkomsttaxering 1969. — L yrkade i sin självdeklaration avdrag med 10 000 kr för periodiskt understöd till sin dotter. Han upplyste att dottern, som var född 1946, genomgått chefssekreterarkurs 1966—1967 och därefter fått anställning hos en statlig myndighet, vilken hon hade behållit till den 30 september 1968. Fr. o. m. den 15 oktober 1968 vistades hon i Paris, där hon studerade vid Sorbonne. — TN vägrade avdraget.

PN yttrade: Vad beträffar yrkat avdrag för periodiskt understöd finner PN, att avdrag bör medgivas för den tid dottern haft anställning i Stockholm. L har emellertid inte styrkt eller visat vad som kan ha belöpt på denna tid. Vid sådant förhållande måste fördelning av beloppet ske enligt skälighetsbedömning. Med hänsyn till vad som framkommit i målet medger PN avdrag med 5 000 kr.

Hos KR yrkade TI att avdrag för periodiskt understöd skulle vägras. Även L fullföljde sin talan, och anförde, att dotterns avsikt varit att efter genomgången kurs gå ut i förvärvslivet och ej studera vidare. Enär hon emellertid icke var tillfreds med sin anställning hos myndigheten påbörjade hon högre studier i franska för att eventuellt övergå till lärarbanan. KR: ej ändring. (En ledamot var skiljaktig och ansåg att med hänsyn till i målet upplysta förhållanden dotterns utbildning icke kunde anses ha varit avslutad under beskattningsåret. I följd härav borde det utgivna understödet i dess helhet behandlas såsom sådant bidrag till undervisning eller uppfostran för vilket avdrag icke må ske.)

TI fullföljde sin talan hos RR som dock ej gjorde ändring i KR:s utslag. (RR föredr. 15.1; dom 11.2.1974.)

#### **Vägförening skattskyldig för inkomst och förmögenhet**

Besvär av Saltarö Vägförening angående inkomst- och förmögenhetstaxering 1970. — Saltarö Vägförening uppgav i sin självdeklaration inkomster och behållen förmögenhet med vissa belopp. TN åsatte föreningen taxering.

Hos PN yrkade föreningen att taxeringarna skulle undanröjas. Föreningen framhöll bl. a.: Vägföreningar finns inte med i den uppräknade av olika skattesubjekt i 53 § KL som omfattas av total skattskyldighet. En vägförening kunde inte anses som en ekonomisk förening utan var snarast att jämföras med 'kommuner och andra menigheter' som enligt sagda lagrum endast är skattskyldiga för inkomst av fastigheter och av rörelse. Vägföreningars skattskyldighet hade aldrig tidigare ifrågasatts. — Föreningen ombesörjer byggande av vägar samt skötte sommarunderhåll och vinterväghållning inom dess område. Intäkterna utgjordes av vägavgifter, statsbidrag, båtplatsavgifter m. m.

LSR ansåg att föreningen enligt grunderna för 53 § 1 mom första stycket c) KL var att hänföra till sådan annan menighet som omnämnes i lagrummet och undandörjde taxeringarna.

TI anförde besvär hos KR, som yttrade: Föreningen får anses utgöra sådan samfällighet, som jämlikt 53 § 1 mom första stycket f) KL och 6 § mom b) förordningen om statlig inkomstskatt är skattskyldig för all inkomst. Enligt bestämmelserna i 6 § 1 mom. första stycket b) förordningen om statlig förmögenhetsskatt är föreningen skyldig utgöra sådan skatt. Handlingarna föranleder icke till antagande att förmögenheten vid beskattningsårets utgång understigit 30 000 kr. På grund härav bifaller KR besvären och fastställer med ändring av skatterättens beslut taxeringarna till följande belopp (här uteslutna).

RR yttrade: Föreningen utgör icke menighet som avses i 53 § 1 mom. första stycket c) KL utan sådan juridisk person som enligt 53 § 1 mom första stycket f) KL, 6 § 1 mom. b) förordningen om statlig inkomstskatt och 6 § 1 mom. första stycket b) förordningen om statlig förmögenhetsskatt är skattskyldig för all inkomst och förmögenhet. På grund härav fastställer RR det slut kammarrättens dom innehåller. (RR föredr. 24.1; dom 8.2.1974.)

*Anm.: Se RÅ 1937 not. 398, 1944 ref. 39, 1947 ref. 11, 1956 ref. 31, 1968 not. 543, RRK K72 1:85. Se även Eberstein, Om skatt till stat och kommun s. 282, Geijer Rosenquist Sterner del I 7:e upplagan s. 610, 739, Bexelius Körlof, Vägslagarna s. 254, Lundevall femte upplagan s. 259, 628, 646, Fahlbeck, Förvaltningsrättsliga studier del II 1941 s. 116.*

#### **Eftertaxering – oriktigt meddelande?**

Besvär av TI angående G:s eftertaxering för 1968. G uppgav i sin självdeklaration 1968 att han den 15 november 1967 var hemskild. Han yrkade avdrag för periodiskt understöd till Kerstin G. med 3 000 kr. TN följde deklarationen.

Hos PN yrkade TI att G skulle eftertaxeras med 3 150 kr, enär denne finge anses ha lämnat oriktig uppgift i deklarationen och därigenom felaktigt ha medgivits avdrag för del av familjens normala levnadskostnader. Underhållsfrågan skulle ha reglerats först i samband med skillnadsdomen den 15 november 1967. — PN anförde: Då G i avlämnad självdeklaration ej kan anses ha lämnat sådant oriktigt meddelande som avses i 114 § TF föreligger ej förutsättning för eftertaxering.

Hos KR och RR fullföljde TI sin talan. KR och RR: ej ändring. (RR föredr. 15.1; dom 11.2.1974.)

*Anm.: Se t. ex RÅ 1963 ref. 38 (Sn 1964 s. 64).*

#### **Vitesmaximum enligt 123 § TF – ett eller två viten?**

Besvär av H angående taxeringsvite. — TI anmanade H i ett föreläggande att vid vite av sammanlagt 10 000 kr, 5 000 kr för ett vart av taxeringsåren 1970 och 1971, avlämna allmänna självdeklarationer för nämnda år. Eftersom H icke efterkommit anmaningen hemställde TI att de förelagda vitena skulle utdömas. H gjorde

gällande att endast ett vitesföreläggande förelåg, varför högsta tillåtna vitesbelopp var 5 000 kr.

LSR utdömde genom två särskilda beslut de förelagda vitena.

Hos KR yrkade H att vitet för de två taxeringsåren tillsammans skulle bestämmas till högst 5 000 kr. KR i Sthlm yttrade: LSR:s båda beslut — avseende skilda taxeringar — är lagligen grundade. Skäl att nedsätta något av de förelagda vitena eller eljest göra ändring i LSR:s båda beslut kan ej anses föreligga (Jfr RÅ 1968 ref. 37).

H fullföljde sin talan hos RR, som efter prövningstillstånd yttrade: I den handling som delgivits och som innefattar anmaning att avge självdeklarationer har angivits att vitet utgör 'sammanlagt 10 000 kr, 5 000 kr för ett vart av taxeringsåren 1970 och 1971'. Enär det sålunda klart utsagts att fråga är om två taxeringsår och att äventyret är vite om 5 000 kr för ett vart av taxeringsåren, måste H anses ha erhållit tvenne anmaningar, en för taxeringsåret 1970 och en för taxeringsåret 1971, var och en förenad med vite om 5 000 kr. Vad sålunda förekommit har stått i överensstämmelse med 123 § taxeringsförordningen. — H har icke efterkommit anmaningarna. — Anledning saknas att nedsätta de förelagda vitesbeloppen. — På grund av det anförda lämnas besvären utan bifall. (RR föredr. 24.1; dom 14.2.1974; två ledamöter av RR var skiljaktiga och ansåg föreläggandet ej lagligen grundat då vitet översteg 5 000 kr.)

*Anm.: Maximibeloppet numera borttaget enligt SFS 1974: 298 (prop. 1974: 117).*

#### **Tomtrörelse: ingångsvärde när bokfört restvärde saknas (övergångsbestämmelserna)**

Besvär av Ö angående inkomsttaxering 1969 — Ö som ostridigt drivit tomtstyckningsrörelse enligt de äldre bestämmelserna och s. k. okvalificerad tomtrörelse enligt de nya reglerna, hade vid 1968 års taxering av TN medgivits avdrag för ingångsvärde för såld mark med 3 kr per kvm. Denna taxering vann laga kraft. I självdeklarationen yrkade Ö avdrag för ingångsvärde för såld mark med 3 kr per kvm. TN följde deklarationen i detta avseende.

Hos PN yrkade TI att ingångsvärdet för såld mark skulle bestämmas enligt de nya reglerna om tomtrörelse och således beräknas med indexeringsmetod. TI hänvisade till RN 1970 nr 4: 3 och anförde bl. a.: Övergångsbestämmelserna syftar enligt RN:s uppfattning endast på de fall där verklig bokföringsmässig redovisning förelegat och där man sålunda i egentlig mening kan tala om fastighetens taxeringsmässiga restvärde vid utgången av det beskattningsår som ligger till grund för 1968 års taxering. — Ingångsvärdet för skattskyldiga som tidigare begagnat sig av summarisk redovisning bör sålunda efter lagändringens ikraftträdande bestämmas enligt de nya reglerna, dvs. anskaffningsvärde eller taxeringsvärde omräknat efter index fram till rörelsens påbörjande. — Tomtstyckningsrörelsen hade enligt TI påbörjats i vart fall vid 1953 års ingång. Den del av anskaffningskostnaden år 1964 som belöper på vad som sedermera blev lager i rörelsen kunde uppskattas till omkring 1 000 kr. Indexerat värde härå till år 1953 blev omkring 1 700 kr eller 2 öre per kvm.

Ö anförde bl. a. att skattedomstolarna, trots bestämmelserna i 41 § KL, accepterat

att idkare av jordstyckningsrörelse underlåtit att redovisa in- och utgående lager och istället såsom avgående post på rörelsebilagan upptagit den under beskattningsåret inträffade värdenedgången samt att ett fastställande av restvärdet efter den metoden måste anses ha stöd i förarbetena till de ifrågavarande övergångsbestämmelserna.

PN biföll TI:s talan. — KR fastställde PN:s beslut.

RR — där Ö yrkade bifall till sin talan — yttrade: Av handlingarna i målet framgår att Ö i allt fall från och med år 1953 bedrivit verksamhet som enligt före år 1968 gällande bestämmelser varit att hänföra till jordstyckningsrörelse, att de försäljningar av tomter som skett under förevarande beskattningsår avsett tomter som utgjort omsättningstillgångar i rörelsen vid utgången av år 1967 ävensom att försäljningarna är att anse som ett led i den sålunda tidigare bedrivna verksamheten. Vid sådant förhållande äger Ö enligt fjärde punkten övergångsbestämmelserna till lagen (1967: 784) om ändring i KL som ingångsvärde för berörda tomter räkna tomternas taxeringsmässiga restvärde vid utgången av beskattningsåret 1967. Hinder kan ej anses möta att beräkna ingångsvärdet, och därmed nämnda restvärde, efter visst belopp per kvm tomtmark. I målet är upplyst att Ö vid 1968 års taxering tillgodoförts avdrag motsvarande ett ingångsvärde efter 3 kr per kvm tomtmark. Emellertid är tillika upplyst att Ö år 1953, då verksamheten enligt vad ovan sagts får anses ha börjat, försålt tomtmark från det nu aktuella markområdet efter ett kvadratmeterpris av mellan 1 kr 50 öre och 2 kr. Med hänsyn härtill och vad i övrigt förekommit i målet i nu berörda hänseende bör ingångsvärdet ej beräknas efter högre belopp än 1 kr per kvm. Med utgångspunkt däruti skall avdrag för ingångsvärde å försålda tomter medges med 18 056 kr. (RR föredr. 27.11; dom 19 12.1973.)

*Anm.: Se SOU 1966: 23 s. 310—316, prop. 1967: 153 s. 145, 159—160, 166—167, RN 1970 4: 3, SN 1970 s. 30 (Toftered) samt RÅ 1969 not. 1847.*

#### **Ej avdrag för inbesparade resekostnader vid tillfälliga övernattningar**

Besvär av TI angående fru M:s inkomsttaxering 1970. — Fru M., som var bosatt i Årjäng och hade anställning i Säffle, reste i regel varje dag med bil fram och åter mellan bostad och arbetsplats men hade en lägenhet i Säffle där hon övernattade vid overtidsarbete o. d. Fru M yrkade i sin självdeklaration avdrag för bl. a. hälften av hyran i Säffle med 600 kr. — TN medgav avdraget.

Hos PN yrkade TI, såvitt nu är i fråga, att avdraget för hyra skulle vägras. Han anförde att, då anställningen i Säffle var stadigvarande, denna ort var att betrakta som fru M:s ordinarie verksamhetsort samt att fru M vid sådant förhållande och då hon så gott som dagligen återvänt till hemmet ej var berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader därstädes. — PN, som medgav avdrag för resekostnader för i deklarationen yrkat antal mil med belopp enligt RN:s anvisningar, biföll TI:s talan.

Hos KR yrkade fru M att avdrag för hyra skulle medges henne.

KR i Gbg yttrade bl. a.: Omständigheterna i målet kan inte anses vara sådana, att fru M är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader — — —. Genom att vid overtidsarbete övernatta i Säffle har hon emellertid sparat in utgifter för resor

som hon eljest varit berättigad till avdrag för. Beloppet understiger ej vad hon yrkat i avdrag för hyra i Säffle eller 600 kr. Med hänsyn härtill och till bestämmelserna om avdrag för kostnad för resor i punkt 4 nämnda anvisningar bör avdrag skäligen beviljas med 600 kr.

Hos RR yrkade TI, att avdrag för inbesparade resekostnader icke skulle medges. — RR yttrade: Den omständigheten att fru M, genom att vid vissa tillfällen övernatta i Säffle, sparat in utgifter för resor, kan icke medföra att avdrag enligt bestämmelsen om resekostnadsavdrag medges för annan kostnad än den fru M åsamkats genom att anlita särskilt fortskaffningsmedel. — På grund härav och då icke heller sådana omständigheter visats föreligga att fru M är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader fastställer RR PN:s beslut. (RR föredr. 6.12; dom 27.12.1973).

#### **Ökade levnadskostnader genom dubbel bosättning i samband med tjänsteflyttning**

Besvär av S angående inkomsttaxering 1970. — S anställd vid Statens Järnvägar, förflyttades av sin arbetsgivare från Rättvik till Borlänge där han erhöll bostad. Hans hustru och två barn bodde kvar i familjens fastighet i Rättvik. Omstationerings-traktamente upphörde att utgå fr. o. m. den 1 mars 1969 därför att S icke accepterat erbjudanden familjebostad i Borlänge. Hustrun hade i Rättvik inkomst av förvärvsarbete med 6 967 kr. — I sin självdeklaration yrkade S avdrag för ökade levnadskostnader i Borlänge under 10 månader med 1 600 kr för dubbelhyra och 1 665 kr för ökade omkostnader i övrigt. — TN vägrade avdragen.

Hos PN yrkade E, att avdragen skulle medges. Han anförde, att hans hustru förvärvsarbetat i Rättvik under en följd av år, att han behövde tid för att avhända sig sin bostadsfastighet där och att han också måste ta hänsyn till sina barns — 10 resp. 14 år gamla — skolgång. — PN lämnade besvären utan bifall. Hos KR vidhöll S sina yrkanden och anförde, att det i Borlänge var stor brist på arbetstillfällen för kvinnlig arbetskraft.

KR i Sthlm yttrade: I målet är upplyst, att S äger fastighet i Rättvik, att hans hustru har anställning därstädes samt att hans två barn går i skola i Rättvik. Med hänsyn härtill och till i målet i övrigt förekomna omständigheter får sådana särskilda förhållanden, som anges i fjärde stycket punkt 3 anvisningarna till 33 § KL anses föreligga för tiden den 1 mars—den 30 juni 1969. På grund härav och då de av S yrkade avdragen får anses skäligen får S anses berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader under ovannämnda tid med 1 306 kr, motsvarande fyra tiondelar av yrkade belopp. — RR:s ej ändring. (RR föredr. 6.12; dom 27.12.1973.)

#### **Ökade levnadskostnader inför snar pensionering m. m.**

Besvär av E angående inkomsttaxering 1971. — E hade sedan september månad 1966 extraordinarie tjänst som ämneslärare vid folkhögskola i Själevad. E:s hustru, född 1910, hade ordinarie tjänst som sjukvårdsbiträde i Hällefors med en lön beskattningsåret av 19 345 kr. I sin självdeklaration yrkade E avdrag för ökade levnadskost-

nader med 5 332 kr, varav 2 636 kr för dubbelhyra och 2 700 kr för ökade matkostnader. — TN medgav avdragen.

TI yrkade hos LSR att avdragen skulle vägras. Han anförde, att E fick anses ha antagit stadigvarande arbete på annan ort än hemorten och att det för medgivande av avdrag för ökade levnadskostnader krävdes, att utredning företeddes om att åtgärder utan resultat företagits för att anskaffa familjebostad och arbete för andra maken på E:s tjänstgöringsort. E anförde, att hans anställning vid folkhögskolan hela tiden varit tillfällig och att hans hustru inte sökt någon tjänst eftersom, enligt uppgifter som E vid upprepade förfrågningar fått, varken ordinarie eller icke ordinarie tjänster funnits att söka inom vårdsektorn i Örnsköldsviksområdet. — LSR biföll TI:s yrkande. — KR i Sthlm fastställde LSR:s beslut.

RR yttrade, sedan prövningstillstånd meddelats: E:s hustru, som under beskattningsåret fyllt 60 år, har innehaft ordinarie tjänst såsom sjukvårdsbiträde vid landstingets sjukhem i Hällefors. E har uppgivit, att han vid upprepade tillfällen försökt anskaffa arbetsanställning åt hustrun i Själevad och Örnsköldsviksområdet dock utan resultat. — Med hänsyn till hustruns ålder och anställningsförhållanden med nära förestående pensionering har det icke skäligen kunnat ifrågasättas att hustrun skolat under beskattningsåret avflytta till E:s bostadsort. E är därför berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader. Avdrag medgives med av E yrkade belopp. (RR föredr. 6.12; dom 27.12.1973.)

*Anm.: Se RÅ 1971 not. 219 (SN 1971 s. 417.)*

### **Vinst- och förlustbolag**

Besvär av TI angående K:s inkomsttaxering 1968 — K ägde samtliga aktier i O-G Aktiebolag (nedan kallat OG). Enligt avtal den 28.9.1967 överlät OG för en köpeskilling av 1 249 757 kr 57 öre sina tillgångar och skulder på ett nybildat bolag, P. Å. K.-AB, vari K och hans son var enda aktieägare. Det nya bolaget hade finansierat utköpet dels med kontanta medel, som övertogs från OG, dels genom ett lån från K på 960 000 kr. — Genom avtal den 29.9.1967 överlät K samtliga aktier i OG till S för en köpeskilling av 960 000 kr som skulle erläggas kontant. — Enligt avtalet skulle viss balansräkning föreligga för OG per tillträdesdagen, inkl. obeskattade vinstmedel av betydande storlek.

Säljaren garanterade balansräkningen. När det gällde skuldsidan innebar garantin, att inga oredovisade skulder eller ansvarsförbindelser belastade bolaget. Härvid undantogs dock latent inkomstskatteskulder å obeskattade vinstmedel samt utskiftningsskatteskuld. S transporterade samma dag aktierna i OG på Aktiebolaget L. I L var S aktieägare och ledamot av styrelsen. — Sedan L förvärvat ifrågavarande aktier, ändrades OG:s namn till L Produktionsaktiebolag samtidigt som det nya bolagets verksamhet bestämdes att omfatta tillverkning och försäljning av träkonstruktioner samt byggelement och därmed förenlig verksamhet. Vidare överlät L till det nya bolaget tillgångar till ett värde av 1 601 991 kr 93 öre, varav 1 038 121 kr 93 öre belöpte på organisationskostnader och goodwill. Dessutom överfördes vissa leverantörsskulder. Som likvid uttog L samtliga likvida medel ur OG. — I sin självdeklaration uppgav

**K** realisationsvinst vid avyttring av aktierna i **OG** efter avdrag för försäljningskostnader och schablonbelopp till 94 604 kr. — **TN** följde deklarationen.

Hos **PN** yrkade **TI** att **K** skulle beskattas för den för aktierna avtalade köpeskillingen 960 000 kr såsom för förtäckt utdelning, då den bakomliggande avsikten med ifrågavarande transaktioner med hänsyn till vad i ärendet framkommit närmast finge anses ha varit att utbekomma hos bolaget inestående vinstmedel och icke att överlåta den av bolaget bedrivna rörelsen.

**PN** yttrade: I målet har icke visats att vinstmedel i **OG** överförts till **K** i samband med de av **TI** åberopade transaktionerna. **TN**:s åtgärd att beskatta **K** allenast för realisationsvinst å 94 604 kr är därför riktig.

**TI** fullföljde sin talan hos **KR**, som dock ogillade densamma. **TI** gick vidare till **RR** och anförde bl. a.: Den vid de olika transaktionerna använda valutan hade icke utgjorts av kontanta medel utan av ett slags betalningsanvisning eller fordringsbevis. Samma valuta syntes ha kommit till användning i samtliga transaktioner. Valutan hade så att säga gått runt dvs. från **K** till hans nybildade bolag och över till **OG** samt vidare till **L** och därifrån åter till **K**. — Den fordran som **OG** på grund av utköpet förvärvat mot det nya **K**-bolaget, fick genom aktieöverlåtelse anses ha överflyttats på **L**. Eftersom detta bolag redan vid nämnda tidpunkt varit på obestånd, hade för **OG**:s del gäldenärsbytet inneburit att dess fordran blivit mer eller mindre värdelös. För detta gäldenärsbyte måste **K** uppenbarligen anses ansvarlig.

**RR** yttrade: I målet kan icke anses tillförlitligen styrkt, att **L** varit på obestånd vid tidpunkten för förvärvet av aktierna i **OG**. Aktieförsäljningen och vad i samband därmed förekommit kan därför inte anses innebära förtäckt utdelning från **OG** till **K**. — På grund härav och då ej heller i övrigt visats att grund föreligger att beskatta **K** såsom aktieutdelning fastställer **RR** det slut **KR**:s dom innehåller. (**RR** dom och föredr. 4.12.1973.)

*Anm.: Angående ny lagstiftning se SN 1972 s. 357 (Atterwall).*

#### **Avdrag för tidigare uppbyggnaden och beskattad lön som återbetalats vid byte av anställning**

Besvär av **TI** i mål angående förhandsbesked beträffande **X**:s inkomsttaxering. — I ansökan hos **RSV** om förhandsbesked i taxeringsfråga anförde **X**: Jag innehar viss militär beställning på aktiv stat. Under tidsperioden 1966—1970 har jag under sammanlagt 27 månader varit kommenderad till studier vid teknisk högskola. För dessa 27 månader har jag uppburit en bruttolön på ca 80 000 kr. Med kommenderingen har varit förbundna villkor vilka innebär följande. Därest jag frånträder beställningen på aktiv stat inom två år efter den tidpunkt, då studierna avslutas, är jag pliktig att omedelbart återbetala hela den uppburna bruttolönen. Frånträder jag utövningen av beställning på aktiv stat under tredje året efter angivna tidpunkt, skall jag omedelbart återbetala 75 % av skulden. Jag har nu varit anställd i drygt två år efter studiernas avslutande och överväger att ta avsked från innehavd beställning. Jag skulle därvid bli pliktig att till statsverket omedelbart återbetala 60 000 kr. Förhands-

besked önskas huruvida återbetalningen av den bruttolön som uppburits under kommanderingen kommer att vara avdragsgill vid taxering. Ovanstående frågeställning har aktualiserats av ett anbud om ny anställning.

Sedan RSV i förhandsbesked förklarar avdragsrätt föreligga för det beskattningsår varunder återbetalning skedde och TI anfört besvär häröver, yttrade RR: Verkställer X återbetalning av tidigare uppuren och beskattad lön på sätt angivits i ansökan föreligger grund för att medgiva honom härav betingad rättelse vid beskattningen. Med hänsyn till det samband som föreligger mellan frånträdandet av den gamla beställningen och tillträdandet av den nya kan KL:s regler om beskattningsår icke anses lägga hinder i vägen för att medgiva X rätt att åtnjuta avdrag för gjorda återbetalningar vid taxering för beskattningsår varunder återbetalning sker. På grund av det anförda fastställer RR, med avslag på besvären, det slut överklagade förhandsbeskedet innehåller. (RR föredr. och dom 10.1.1974.)

*Anm.: Englund Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning s. 223 och där anmärkta rättsfall samt Welinder SST 1962 s. 379 f. Se även RÅ 1970 not. 1413 (SN 1971 s. 45).*

#### **Förlustavdrag – formella förutsättningar**

Besvär av TI angående N:s inkomsttaxering 1970. N hade år 1969 avlämnat en ej undertecknad men i övrigt vederbörligen ifylld blankett avseende allmän självdeklaration för beskattningsåret 1968. N hade till deklarationen jämte bilagor, därav en var undertecknad, bifogat en av honom undertecknad, till TN ställd skrift däri han till förtydligande av deklarationen lämnat vissa uppgifter av betydelse för bedömningen av riktigheten av de i deklarationen lämnade uppgifterna. — N åsattes ej någon taxering för år 1969.

I självdeklaration år 1970 yrkade N avdrag för förlust hänförlig till beskattningsåret 1968 med 10 430 kr vid taxeringen till statlig inkomstskatt och med 1 447 kr vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. — TN vägrade avdrag i nämnda hänseende, enär deklaration för förluståret icke behörigen avlämnats.

Hos prövningsnämnden yrkade N att få avdraget. PN ogillade dock yrkandet av samma skäl som TN. — KR ansåg däremot att N fick anses ha fullgjort sin deklaras-skyldighet för förluståret och återförvisade målet till länsskatterätten. (En ledamot av KR var skiljaktig.)

TI klagade hos RR som yttrade: För rätt till avdrag för förlust fordras enligt 2 § andra stycket förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst att deklaras-skyldigheten för förluståret fullgjorts under vederbörligt taxeringsår. Enär N icke undertecknat den blankett till allmän självdeklaration avseende förluståret som han avlämnat kan han icke anses ha fullgjort sin deklaras-skyldighet för förluståret. På grund härav fastställer RR med ändring av KR:s dom, det slut PN:s beslut innehåller. (RR föredr. 13.12; dom 20.12.1973.)

*Anm.: Se RÅ 1964 ref. 37 (SN 1965 s. 145) samt SOU 1958: 35 s. 80—84, 95—96, 162, prop. 1960: 30 s. 92—98, BeU 1960: 10 s. 26.*

### Utbyte av tvättmaskin - byggnad i jordbruk

Besvär av F. angående inkomsttaxering 1970. - Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet yrkade F. avdrag för underhåll av byggnad med 2 000 kr, avseende mellangift vid utbyte av tvättmaskin. — TN vägrade avdraget. — Hos PN yrkade F. att erhålla avdraget och hävdade bl a att med hänsyn till nuvarande krav på standard i ett bostadshus avdraget torde vara berättigat.

PN fann icke skäl bifalla besvären, enär förmån av tvättmaskin ej särskilt beaktats vid upprättandet av PN:s normer för bostadsförmån, samt då det ej visats att tvättmaskinen använts för i jordbruket anställd personal och enär det vidare fick antagas att tvättmaskinen var att hänföra till lös egendom vid en tillämpning av reglerna i 1895 års förordning om vad till fast egendom är att hänföra.

Hos kammarrätten fullföljde F. sin talan. KR i Göteborg biföll besvären och yttrade: Ifrågasvarande tvättmaskin får, såvitt utredningen visar, anses utgöra tillbehör till bostadsbyggnaden på fastigheten. F. är därför berättigad till avdrag för yrkad utbyteskostnad såsom för underhåll av byggnad.

Hos RR yrkade TI att PN:s beslut skulle fastställas. — RR yttrade. Då tvättmaskinen får anses utgöra tillbehör till bostadsbyggnad på jordbruksfastighet och F. därför är berättigad till avdrag för utbyteskostnaden såsom underhåll av byggnad med yrkat belopp, lämnar RR besvären utan bifall. (RR föred. 11.10; dom 29.10.1973.)

*Anm.: Se RÅ 1963 not. 899, 1971 not. 1820 och 1972 not. 72 (SN 1963 s. 420, 1972 s. 427 och 515.)*

### Arbetskläder

A. Besvär av J. angående inkomsttaxering 1970. - J., som under beskattningsåret hade anställning som fartygssvetsare yrkade avdrag för arbetskläder med 200 kr och anförde att arbetet var sådant att sönderbränningen av arbetskläder var onormalt stor. — TN vägrade avdraget. — Hos PN uppgav J. att hela kostnaden för arbetskläder uppgick till ungefär 800 kr per år och att slitaget av arbetskläder för en fartygssvetsare var mycket större än för exempelvis verkstadssvetsare. — PN lämnade yrkandet utan bifall.

Hos KR fullföljde J. sin talan.

Kammarrätten i Göteborg yttrade: Enligt 33 § KL må från intäkt av tjänst avdrag göras för samtliga utgifter, vilka är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten. Med hänsyn till det onormalt stora slitaget av kläder, som är förenat med utövandet av J.s yrke som fartygssvetsare, får J. anses berättigad till avdrag för kostnad för arbetskläder med yrkade 200 kr.

Hos RR yrkade TI att avdraget skulle vägras. - RR yttrade: Kostnad för kläder som den skattskyldige använder i arbetet är i regel att hänföra till hans levnadskostnader, vilka enligt 20 § KL icke är avdragsgilla vid taxering. Detta gäller även i den mån kostnaderna för arbetskläder överstiger vad som kan anses vara normala kostnader i detta hänseende. Att såsom fallet är inom vissa yrken kostnaderna för arbets-

kläder är högre än genomsnittet betager således icke klädkostnaden dess karaktär av levnadskostnad och medför följaktligen ej heller avdragsrätt vare sig för klädkostnaden i dess helhet eller för merkostnaden. – Det sagda gäller under förutsättning att de i arbetet burna klädernas huvudsakliga uppgift är att tjäna som beklädnad. Är deras uppgift och därav betingade utformning sådana att de närmast är att jämställa med nödvändiga hjälpmedel i arbetet eller arbetsredskap eller har de karaktären av utrustning eller rekvisita, vilken kan användas endast vid enstaka tillfällen, kan en annan bedömning komma i fråga. I förevarande fall finns emellertid ej skäl att frångå huvudregeln att kostnaden för arbetskläder i sin helhet hänförs till levnadskostnader. – (RR föredr. 23.10; dom 20.11.1973.)

B. Besvär av L. angående inkomsttaxering 1970. – L., med anställning som svetsare, hade under cirka tre månader av beskattningsåret utfört svetsningsarbete under förhållanden som var ovanliga för hans yrke, nämligen inuti en skorsten med syrabe-mängt oljesot. När detta blev fuktigt av regn eller dagg frätte syran i sotet sönder hans arbetskläder. L. uppgav sig under detta arbete ha förbrukat tolv blåställ mot normalt fyra per år och yrkade i sin självdeklaration avdrag för merkostnader för arbetskläder med 500 kr. – TN vägrade avdraget. – Hos PN yrkade L. att avdraget skulle medges honom. – LSR lämnade yrkandet utan bifall och yttrade: Avdrag för arbetsdräkt eller underhåll och tvätt av kläder medges ej enligt praxis.

Hos KR vidhöll L. sitt yrkande.

Kammarrätten i Göteborg; ej ändring.

Hos RR fullföljde L. sin talan. – RR anförde samma motivering som i fallet A samt tillade: Ej heller den omständigheten att L. under en del av beskattningsåret utfört arbete under speciella förhållanden, vilka orsakat en också för hans yrke onormalt stor förbrukning av arbetskläder, föranleder att kostnaden för arbetskläder, skall anses som annat än levnadskostnader. – På grund av det anförda lämnade RR besvären utan bifall. (RR föredr. 23.10; dom 20.11.1973.)

*Anm.: Ang. förslag till ny lagstiftning, se SN 1974 s. 56.*

#### **Ökade levnadskostnader vid tidsbegränsat arbete flera år**

Besvär av Maria H. angående inkomsttaxering 1969. – Maria H. innehade sedan år 1955 en ordinarie lärartjänst i Mariestad där hon sedan 1966 även ägde en villa. Den 1 juli 1967 erhöll hon – med tjänstledighet från den ordinarie tjänsten – en extraordinarie tjänst över stat vid seminariet i Skara, som några år senare skulle läggas ned. Hennes tjänstgöring i Skara upphörde den 1 juli 1971. Hon hyrde nio månader per år en mindre bostad i Skara där hon övernattade fyra nätter per vecka. Övrig tid tillbragte hon i sin bostad i Mariestad. – I sin deklaration yrkade Maria H. avdrag för hyran i Skara med 450 kr och för 38 resor mellan Skara och Mariestad med 524 kr. — TN medgav avdragen. — PN, som fann att Maria H:s vistelse i Skara fick anses vara av tillfällig natur, lämnade TI:s yrkande hos PN att avdragen skulle vägras utan bifall.

KR — där TI fullföljde sin talan — yttrade: Såvitt handlingarna visar har Maria

H. under beskattningsåret varit bosatt i Skara. Med hänsyn härtill kan avdrag icke lagligen medgivas henne för ökade levnadskostnader i form av hyra av rum i Skara och kostnader för resor mellan Skara och Mariestad.

Hos RR yrkade Maria H. att bli taxerad i enlighet med deklARATIONEN. – RR yttrade: Maria H. har antagit arbete, som skolat utföras på annan ort än den, där hon var bosatt. Anställningen kan icke anses ha avsett endast en kortare tid, och varken den omständigheten att hon kunnat förutse en återgång till sin ordinarie tjänst i Mariestad eller hennes fastighetsinnehav där kan anses ha utgjort tillräckligt skäl för henne att icke avflytta till Skara. Hon är följaktligen icke berättigad till avdrag för fördyrade levnadskostnader eller för kostnaden för resor mellan Mariestad och Skara.

(RR föredr. 23.10; dom 20.11.1973.)

*Anm.: Jämför RÅ 1970 not. 2196 (SN 1971 s. 264).*

### **Dubbel bosättning för behållande av hyresrätt vid återflyttning**

Besvär av L. angående inkomsttaxering 1969. – L. överstelöjtnant vid flygvapnet, flyttade år 1965 med sin familj från Stockholm till Östersund. Eftersom flygvapenofficer hade möjlighet att utan befördran återvända till södra Sverige efter cirka fyra år behölls familjebostaden i Stockholm. Inför möjligheten att förlora hyresrätten till denna lägenhet – enligt överenskommelse med hyresvärden skulle återflyttning ske sedan lägenheten hyrts ut i andra hand under tre år – flyttade L:s hustru och barn till Stockholm den 20 aug. 1968. Vid denna tidpunkt hade L. erhållit förvarning om omplacering till Stockholm under år 1969. — I sin deklARATION yrkade L. avdrag för merkostnader för hyra och kost under tiden den 20 augusti – den 31 december 1968 med 3 730 kr. – TN vägrade avdraget.

Hos PN yrkade L. att få avdraget. – PN yttrade: Enligt 33 § KL kan avdrag erhållas för den ökning av levnadskostnaderna, som föranleds av den skilda bosättningen, om skattskyldig på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt. I förevarande mål har familjen flyttat till annan ort än den där L. är bosatt och haft sitt arbete. Vid detta förhållande föreligger inte förutsättning att medge L. avdrag för fördyrade levnadskostnader på grund av den dubbla bosättningen. – KR: ej ändring.

En ledamot av KR (Granlund) var skiljaktig och anförde: I målet har fråga uppkommit om tolkning av stadgandet i 4 stycket punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen. Enligt prövningsnämndens mening skall som förutsättning för avdragsrätt gälla att skattskyldig flyttar från den ort där familjen är bosatt. L. gör däremot gällande att avdragsrätten icke bör vara beroende av på vad sätt den olika bosättningen uppkommit. Det berörda stadgandet tillkom på förslag av lönebeskattningsutredningen. I det i utredningens betänkande, *Beskattning av traktamenten m m* (SOU 1962:47), intagna författningsförslaget hade stadgandet i nu förevarande hänseenden följande lydelse: "Är skattskyldig bosatt å ort, där han har sitt arbete, och hans familj å annan ort". Visserligen fick stadgandet i lagtexten slutliga utformning en annan lydelse – "Skattskyldig, som på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt" men varken i 'prop 1967 nr 120', vari departementschefen (s 69) uttalade att han biträdde utredningsförslaget i detta hänseende, eller bevillningsutskottets betänkande 1963 nr 43 har gjorts något uttalande, som tyder på att lagtexten avsetts skola ha en annan

innebörd än den av utredningen syftande. Tvärtom pekar ett bibehållande i lagtexten av den av utredningen föreslagna andra meningen i förevarande stycke på att så icke är fallet: avsikten kan knappast ha varit att för tillämpning av detta stadgande skulle förutsättas att båda makarna flyttat från familjen. - Med hänsyn till det anförda kan den omständigheten att L:s familj och icke han själv avflyttat från den tidigare gemensamma bosättningsorten icke utgöra hinder att medgiva L. avdrag för den ökning av levnadskostnaden, som föranletts av den skilda bosättningen. - De för medgivande av sådant avdrag i övrigt uppställda förutsättningarna får anses vara uppfyllda. - Anledning föreligger icke till erinran av det av L. yrkade beloppet, 3 730 kr. - På grund av det anförda nedsätter jag med ändring av prövningsnämndens beslut taxeringarna (beloppen har uteslutna).

RR — där L. fullföljde sin talan — gjorde ej ändring i KR:s utslag. (RR föredr. 23.10; dom 20.11.1973.

*Anm.: Se RÅ 1971 not. 357 (SN 1971 s. 493, B). Se även SOU 1962:47 s. 11.*

## **TILL SALU**

**skattenytt 1952–1968** (varav årg. 1952–1958 inbundna,  
**kompleta årgångar**)

**044 - 12 00 73**