

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Ersättning för verkliga bilkostnader eller enligt RN:s anvisningar?

Besvär av TI angående ingenjören S:s inkomsttaxering år 1965. — V., som var anställd vid AB Atomenergis forskningsstation i Studsvik och bosatt i Tystberga, yrkade avdrag för resor med bil mellan bostaden och arbetsplatsen med 2.536 kr., motsvarande den ersättning för resorna som han fått av arbetsgivaren. — TN medgav avdrag med yrkat belopp, men PN nedsatte på yrkande av TI avdraget till 1:80 kr. för mil enligt RN:s anvisningar. — Hos KR upplyste S. att han på grund av skiftarbete inte kunde använda allmänna färdmedel eller bolagets personalbussar.

KR konstaterade att S., som av säkerhetsskäl varit förhindrad att bo i närheten av arbetsplatsen, bosatt sig på ett avstånd av omkring 1,5 mil därifrån samt att han icke för ifrågavarande resor mellan bostad och arbetsplats kunnat använda allmänt färdmedel eller personalbuss. De verkliga kostnaderna för bilresor hade uppgått till 3 kr. 40 öre per mil. Mot denna beräkning hade ingen erinran gjorts. M. h. t. föreliggande förhållanden fick dessa utgifter anses motsvara skäligen kostnad för resor till och från arbetet. S. fick därför enligt p. 4 anv. till 33 § KL anses berättigad till avdrag i förenämnda hänseende med 2.227 kr. — RR fastställde dock PN:s beslut och yttrade: Vad i målet förekommit innefattar icke skäl att frångå de grunder, som enligt anvisningar meddelade av RN vid 1965 års taxeringar i allmänhet tillämpats med avseende å beräkning av kostnad för resor till och från arbetsplats. (RR:s utslag den 30/9 1969.)

### Förlustutjämning — fråga om aktier ägts eller på därmed jämförligt sätt innehafts av samma eller så gott som samma personer

Besvär av bolaget Ö. angående inkomsttaxering år 1964. — I 1963 års deklARATION för tiden den 20/12 1960—den 31/3 1962 redovisade bolaget en förlust av 14.923 kr. För denna förlust yrkade bolaget förlustavdrag vid 1964 års taxering. Angående innehavet av aktier i bolaget förhöll det sig så att i samband med bolagsbildningen tre personer, L., Z. och M. den 20/12 1960 tecknat aktier för 20.000 kr. Enligt beslut den 10/5 1961 ökades aktiekapitalet med ytterligare 20.000 kr., som helt tecknades av L. Bolaget grundade sitt yrkande om förlustavdrag på att L. redan från början haft aktiemajoriteten. Z. hade aldrig inbetalat det aktiekapital han tecknat utan hade detta gjorts av L. via hans kontorist, på vilken aktierna skrevs över. Den 20/3 1962 överfördes dock dessa aktier direkt till L. som samtidigt övertog M:s aktier för vilka L. redan från början lagt ut likviden. — TN, PN och KR vägrade förlustavdrag.

RR yttrade: Utredningen i målet kan icke anses utvisa att L. redan vid bolagets bildande ägt eller på därmed jämförligt sätt innehaft de av M. tecknade 45 aktierna. Enär sålunda — oavsett hur det i detta hänseende må ha förhållit sig med de av Z. tecknade aktierna — hinder föreligger på grund av bestämmelserna i 8 § förlustutjämningsförordningen mot att medge bolaget yrkat förlustavdrag, lämnar RR besvären utan bifall. (RR:s utslag den 1/10 1969; en ledamot av RR ville bifalla bolagets talan.)

#### **Innehavstid för andelar i handelsbolag (realisationsvinst enligt äldre regler)**

Besvär av allmänna ombudet (AO) hos MKPN angående Aktiebolaget N:s inkomsttaxering år 1962. — Bolaget sålde under beskattningsåret andelar i handelsbolaget The Swedish Lamco Syndicate, Trafik AB Grängesberg—Oxelösund & Co, som via ett annat bolag ägde aktier i Lamco i Liberia. Bolaget ansåg att andelsförsäljningen inte föranlett skattepliktig intäkt, eftersom andelarna innehafts mer än fem år med hänsyn till att syndikatet bildats genom avtal redan den 17/2 1955. — AO invände att syndikatet konstituerats som handelsbolag först i och med registreringen i november 1958, då dess verksamhet dessförinnan icke torde ha föranlett bokföringsskyldighet. — MKPN, där omfattande argumentering anfördes på båda sidor angående frågan om handelsbolagets bokföringsskyldighet m. m. före registreringen, beskattade bolaget för 75 % av vinsten genom andelsförsäljningen. — KR, som hört sin bokföringssakkunnige, undanröjde beskattningen enligt bolagets yrkande.

RR fastställde MKPN:s beslut och yttrade: I målet kan icke anses utrett, att den verksamhet syndikatet drivit eller avsett att driva utgjort sådan rörelse, som anges i 1 § bokföringslagen. Vid sådant förhållande har bokföringsskyldighet icke ålegat syndikatet före införandet i handelsregistret, varför syndikatet dessförinnan icke varit att anse som handelsbolag. (RR:s utslag den 2/10 1969.)

#### **Måltider vid företagsledningssammanträden**

Besvär av TI angående M. i B. AB:s inkomsttaxering år 1963. — Bolaget, som hade en omsättning på ca 12,2 milj. kr., yrkade avdrag för kostnader för förtäring i samband med företagsledningens sammanträden med 2.500 kr. — TN vägrade avdraget. — Hos PN anförde bolaget bl. a. att i sammanträdena deltagit bolagets verkställande direktör, dess kamrer, verkstadschef och försäljningschefer samt cheferna för ett par systerföretag. Sammanträdena hade ägt rum varje vecka som regel kl. 15—21. Vid dessa hade genomgång skett av föregående veckas och planerats nästkommande veckas försäljning, varvid förtärts kaffe med bröd. Några gånger hade sammanträdena avslutats med måltider på restaurang. Sammanträdena vore att anse såsom informationsmöten för de anställda. Bolaget hänvisade härvid till ett uttalande av finansministern i prop. 1963:96 sid. 61, enligt vilket i begreppet personalvård ingick bl. a. personalfester och informationsmöten för anställ-

da. — PN medgav avdraget och anförde: Då utgifterna för företagsledningens sammanträden i huvudsak icke synas hava överskridit beräknade godtagbara traktamentsbelopp, om bolaget i annan form svarat för kostnaden, anses yrkat avdrag kunna godtagas. — KR fann ej skäl bifalla TI:s besvär över PN:s beslut, enär ifrågavarande utgifter med hänsyn till upplysta omständigheter fick anses hava ägt ett sådant samband med rörelsen, att de var att betrakta såsom nödvändiga omkostnader i bolagets verksamhet, och utgifterna förty var avdragsgilla. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 7/10 1969.)

*Anm.: Här torde inte vara fråga om representationskostnader i egentlig mening utan om vanliga driftkostnader. Se RN 1964 nr 1 p. IV och 1967 nr 7:2 p. IV.*

### **Ökade levnadskostnader vid endagsförrättningar**

**A.** Besvär av revisorn K. angående inkomsttaxering år 1966. — K., som var anställd vid en revisionsbyrå i Stockholm, yrkade avdrag för ökade levnadskostnader vid 42 endagsförrättningar i Södertälje med 1.008 kr., beräknat efter 24 kr för dag eller 4/10 av normalbeloppet. — TN vägrade avdrag men PN medgav avdrag med 504 kr., motsvarande 12 kr. för dag. — KR ogillade K:s talan häröver, då K. inte visat eller gjort sannolikt högre merkostnader.

RR lämnade K:s besvär utan bifall och yttrade (efter prövningstillstånd): K., vars vanliga verksamhetsort är Stockholm, har utfört tjänsteförrättningar i Södertälje. Han är därför enligt p. 3 första st. anv. till 33 § KL berättigad till avdrag för den ökning av hans levnadskostnader som kan ha uppkommit under dessa förutsättningar. Enär K. icke uppburit traktamenten från sin arbetsgivare för förrättningarna, är bestämmelsen i nämnda anvisningspunkts andra stycke att avdrag vid endagsförrättning, som varat mer än tio timmar i följd, skall medges med traktamentets belopp, dock högst fyra tiondels normalbelopp, icke tillämplig. Om icke särskilda skäl talar däremot kan, även om arbetsgivaren icke utgivit traktamenten, ökning av levnadskostnaderna väl antagas uppkomma vid förrättningar av denna art men avdragets storlek måste bestämmas med utgångspunkt från den ökning av levnadskostnaderna som gjorts sannolik eller eljest framstår som skälig. K. har yrkat avdrag efter 24 kr. för förrättningsdag, motsvarande det högsta traktamentsbelopp som skulle ha kunnat godkännas enligt andra st. av anvisningspunkten. K., som icke förebragt någon utredning om den verkliga ökningen av levnadskostnaderna, har medgivits avdrag med 12 kr. för dag. Vad i målet förekommit ger icke anledning antaga att K:s ökning av levnadskostnaderna vid förrättningarna i Södertälje blivit beräknade till för lågt belopp (RR:s utslag den 8/10 1969.)

**B.** Besvär av TI angående musikdirektören B:s inkomsttaxering år 1965. — B. innehade under år 1964 tjänst dels som kyrkomusiker i Sövde och Blentorp och dels musiklärare vid läroverket i Ystad. Som kyrkomusiker hade han tjänstebostad i Sövde. B. tjänstgjorde under 214 dagar av beskattningsåret i Ystad. Han uppbar i samband därmed icke något traktamente. — I deklARATIONEN yrkade B. avdrag för bilresor

mellan bostaden i Sövde och arbetsplatsen i Ystad med 4.342 kr., beräknat efter 3:60 kr. för mil och en körsträcka av 1.206 mil, och för ökade levnadskostnader med 4.692 kr., beräknat enligt RN:s anv. efter 24 kr. för dag under 177 dagar, då bortovaron från hemmet dagligen omfattat mer än 10 timmar och efter 12 kr. för dag under 37 dagar, då bortovaron omfattat mindre än 10 men mer än 4 timmar.

TN medgav avdrag för bilresorna med 3.316 kr., beräknat efter 2:75 kr. för mil och för ökade levnadskostnader med yrkat belopp. — PN medgav på yrkande av TI avdrag för bilkostnader med 2.006 kr., beräknat för 1.000 mil efter 1:80 kr. för mil och för återstående körsträcka efter 1 kr. för mil, och för ökade levnadskostnader med 2.140 kr., motsvarande 10 kr. för dag under 214 dagar. — KR, hos vilken B. yrkat att bli taxerad enligt deklARATIONEN, fastställde TN:s beskattningsåtgärder, enär B:s yrkande om nedsättning av taxeringarna icke kunde jämligt 95 § andra stycket TF prövas i vidare mån än deras bestämmande enligt TN:s beslut.

Hos RR yrkade TI att B. inte skulle få avdrag för bilresorna med högre belopp än PN medgivit, 2.006 kr., och att avdrag för ökade levnadskostnader under de 37 dagar, då bortovaron omfattat mindre än 10 men mer än 4 timmar, skulle vägras.

RR biföll TI:s besvär och yttrade: B. har under beskattningsåret innehaft tjänst dels som kyrkomusiker i Sövde och Blentarps församlingar och dels som lärare i Ystad. Han har bebott tjänstebostad i Sövde såsom kyrkomusiker. Med hänsyn härtill är han enligt p. 3 tredje st. anv. till 33 § KL berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader under vistelse i Ystad för fullgörande av sin lärartjänst. Vid beräkning av avdraget för ökade levnadskostnader är andra st. angivna anvisningspunkt icke tillämpligt — enär fråga ej är om utgifter vid tjänsteresa, för vilka arbetsgivaren utbetalt traktamentsersättning — utan avdraget skall bestämmas till ett belopp som motsvarar den ökning av levnadskostnaderna som B. gjort sannolik eller som eljest framstår som skälig. Utredningen i målet ger vid handen att ökningen i varje fall icke överstigit det belopp som TI yrkat i målet eller sammanlagt 4.248 kr. Oavsett det förhållandet att B. är berättigad till avdrag enligt nämnda anvisningspunkt för ökade levnadskostnader är hans resor mellan hemorten och arbetsplatsen i Ystad att anse, icke som resor i tjänsten utan som resor till och från arbetsplatsen. Enligt p. 4 anv. till 33 § KL medges avdrag för skälig kostnad för sådana resor. Anledningen har icke förelegat att medgiva B. högre avdrag i detta hänseende än vad PN beräknat med tillämpning av RN:s anv. härför. (RR:s utslag den 8/10 1969.)

*Anm.: Se bl. a. Skattenytt 1963 sid. 344 (Reuterswärd). Möjligen kan av RR:s motivering i fallet B. utläsas att avdrag för ökade levnadskostnader skulle medgivits med lägre belopp än 4.248 kr., om TI yrkat nedsättning av avdraget.*

#### **Samtaxering och periodiskt understöd**

Besvär av fru S. angående inkomsttaxering år 1962. — I september 1961 dömdes till äktenskapsskillnad utan föregående hemskillnad mellan fru S. och hennes man. I 1962 års deklARATION uppgav fru S. till beskattning som periodiskt understöd det

underhållsbidrag om 5.365 kr. som mannen utgivit till henne enligt äktenskapsskillnadsdomen. — TN samtaxerade makarna samt beskattade fru S. för underhållsbidraget (mannen erhöll avdrag med samma belopp), — Fru S. klagade — för sent — till PN och menade att hon inte samtidigt kunde beskattas för periodiskt understöd och samtaxeras med mannen. Hon åberopade RÅ 1938 ref. 50 och SOU 1959:13 sid. 145. Samtaxeringen bestred hon inte i och för sig. Underhållsbidraget efter 1.500 kr. för månad hade inte fastställts för att bära den höga skatten genom samtaxeringen. TI å sin sida invände att den omständigheten att fru S. samtaxerats inte uteslöt att hon beskattades för erhållet understöd. TI hänvisade till RÅ 1954 not. 337. — PN: ej prövning, då besvären inkommit för sent. — KR och RR: ej ändring. (RR:s utslag den 14/10 1969.)

*Anm.: Samma utgång blev det i ett annat av RR samma dag avgjort mål, där hemskiltnadsdom meddelats i augusti 1961. Se även t. ex. Lundevalls Skattehandbok 4:e uppl. sid. 116 och Mutén, Familjebeskattningen sid. 57—58.*

#### **Förlust på grund av borgensåtagande**

Besvär av S. Aktiebolag angående inkomsttaxering år 1962. — Bolaget S. förvärvade från ett annat bolag tillverkningsrätt beträffande tåkappsväv och tåkappslösning samt vissa maskiner som behövdes för tillverkningen. Här för betalade bolaget S. viss kontant ersättning samt övertog borgensansvar för ett säljarbolagets förlagslån på 50.000 kr. Lånet övergick sedermera på annan gäldenär. På grund av dennes bristande likviditet inlöste bolaget S. 20.000 kr. av lånet. — Vid taxeringen yrkade bolaget avdrag med 20.000 kr. för "avskrivning av lånefordran". — TN och PN vägrade avdrag. — Likaså KR, som ansåg att det utgivna beloppet på grund av sitt samband med övertagandet av tillverkningsrätten fick anses utgöra kostnad för anläggningstillgång i rörelse och därför ej avdragsgillt.

RR biföll bolagets talan och yttrade: Av utredningen i målet framgår, att borgensåtagandet utgjort villkor för förvärv av tillverkningsrätt och utrustning, avseende tillverkning av tåkappsväv, samt att denna tillverkning numera avvecklats. Då tillverkningen av tåkappsväv utgjort ett led i bolagets rörelse, är den av borgensåtagandet föranledda förlusten att hänföra till vid taxeringen avdragsgill driftförlust. (RR:s utslag den 14/10 1969.)

*Anm.: Se RÅ 1955 not. 246 samt K. G. A. Sandström, Om beskattning av inkomst av rörelse, sid. 520.*

#### **Byggnästares försäljning av fastighet**

Besvär av TI angående f. byggnästaren A:s inkomsttaxering år 1962. — Åren 1926—1939 bedrev A. i handelsbolag med en byggnästare J. byggnadsrörelse. Under denna tid byggdes och såldes tolv hus med tre eller fyra lägenheter i varje. Dessutom köptes och såldes tre tomter. År 1930 hade A. och J. köpt aktierna i ett fastighetsbolag. Vid 1954 års utgång utköpte de enligt fondskatteförordningens be-

stämmelser fastighetsbolagets fastighet, på vilken fanns hus med ett 60-tal lägenheter. I maj 1961 såldes fastigheten med vinst, som inte uppgavs till beskattning. — Hos PN yrkade TI att A. skulle beskattas för sin del av försäljningsvinsten som inkomst av rörelse, då delägarna tidigare bedrivit byggnadsrörelse och deras innehav av aktier resp. fastigheten ingått som ett led i byggnadsrörelsen. Detta bestreds av A., som framhöll att avsikten med aktieförvärvet varit att vid sidan av byggnadsverksamheten få inkomst av uthyrningsverksamhet. En markant skillnad förelåg mellan den typ på hus som producerats i byggnadsrörelsen och den sålda fastigheten. — PN ogillade TI:s yrkande.

KR lämnade TI:s besvär utan bifall och yttrade. Förebragt utredning giver icke tillräckligt stöd för antagande att försäljningen av ifrågavarande fastighet, å vilken A. och hans kompanjon, såvitt handlingarna utvisade, ej utfört byggnadsarbete, skulle ha ingått såsom led i någon av dem bedrivna rörelse. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 14/10 1969.)

*Anm.: Enbart den omständigheten att såld fastighet ägts av byggmästare räcker inte för att vinsten skall beskattas som rörelseinkomst. Härfor krävs i princip att han antingen utfört byggnadsarbete på fastigheten eller att han driver handel med fastigheter.*

#### Ändrat bokslut

Besvär av TI angående fabrikören J:s inkomsttaxering år 1962. — J., som drev rörelse i handelsbolag med sin fader, uppgav rörelsens nettointäkt till 33.668 kr., därvid utgående lagret värderats till 111.784 kr. — TN godkände redovisningen. — Sedan TI i juli 1962 förordnat om bokgranskning anmälde J. i nästa månad till PN felaktigheter i räkenskaperna men yrkade att nettointäkten av rörelsen skulle bestämmas till oförändrat belopp enligt nytt bokslut, däri bl. a. lagret nedskrivits med ytterligare 18.555 kr. Granskningsmannen hade redan i slutet av juli 1962 varit i kontakt med J. — PN höjde nettointäkten med 26.301 kr., motsvarande icke bokförda inkomster, dubbelförda utgifter m. m. enligt taxeringsrevisionen. — KR, där J. yrkade nedsättning av taxeringarna med 18.555 kr. under åberopande av det nya bokslutet, biföll yrkandet. Som motivering anförde KR att bokslutsändring ägt rum innan deklaration, som skolat grundas på efterföljande bokslut, avgivits eller bort avgivas. Vi sådant förhållande borde den vidtagna ändringen godtagas.

RR fastställde dock PN:s beslut och yttrade: Omständigheterna i målet måste anses utvisa att det nya bokslutet ingivits med anledning av att taxeringsrevision inletts och att den ytterligare nedskrivningen av varulagrets värde i sagda bokslut vidtagits för att undanröja verkningarna av att revisionen kunde väntas visa större överskott i rörelsen än som angivits i deklarationen. Med hänsyn härtill kan J. icke anses berättigad att lägga det nya bokslutet till grund för taxeringen. (RR:s utslag den 14/10 1969.)

*Anm.: Se RN 1958 nr 3:1 samt t. ex. RÅ 1965 not. 198.*

### Ortsavdrag rättat ex officio

Besvär av fru L. angående inkomsttaxering år 1964. — Fru L. och hennes man beviljades hemskillnad den 23/10 1962. Mannen avled den 26/2 1963. Fru L. hade en son, född 1950, som under beskattningsåret bodde i hennes föräldrahem i N., där även hon själv tidvis bodde. PN och KR medgav henne bl. a. Ortsavdrag såsom ensamstående skattskyldig.

RR yttrade: KR har enligt sitt utslag funnit, att fru L. den 1/11 under beskattningsåret haft hemmavarande barn under 16 år och i följd därav medgivit henne s. k. förvärvsavdrag med yrkat belopp 1.544 kr. Vid angivet förhållande är fru L. icke dessutom berättigad till avdrag för kostnader för underhåll av barnet. KR:s beslut att vägra avdrag för beloppet 600 kr. är därför lagligen grundat. Emellertid är i målet upplyst att fru L. under beskattningsåret icke levit tillsammans med andre maken. Hon är därför berättigad till Ortsavdrag med 4.500 kr. (RR:s utslag den 14/10 1969.)

### Utrangerad sädes hiss ersatt med annan anordning

Besvär av R. angående inkomsttaxering år 1963. R., som ägde en jordbruksfastighet, hade 1947 i ladugården låtit inmontera en Getinge sädes hiss, vilken kostat 3.365 kr. År 1961 utrangerades denna loghiss och ersattes med vissa andra anordningar för en kostnad av 18.703 kr. Loghissen fick sitta kvar, då det ej lönade sig att montera ned den, men kom ej vidare till användning. — Vid beräkning av underskott på fastigheten tillgodoförde sig R. avdrag för beräknad kostnad för ersättande av loghissen med fästanordningar samt snedplan till tröska, vilka samtliga anordningar varit i stort behov av reparation, med 4.000 kr. — TN följde deklarationen. — Hos PN yrkade TI att avdraget skulle vägras, enär ändringen torde ha skett på grund av ändrade skörde- och tröskningsmetoder. — PN biföll TI:s talan. — KR: ej ändring.

RR biföll R:s talan och yttrade: Av handlingarna framgår att en sädes hiss i ladugården utrangerats och att i stället i logen inbyggts en kalllufttork med inlastningsficka, elevator, tre silostorn med fläkt, aspiratör och utlastningsficka för en kostnad av 18.703 kr. Enär sädes hissen till följd av förslitning ersatts med annan transportanordning samt, såvitt av handlingarna framgår, särskilt värde-minskningsavdrag icke åtnjutits beträffande sädes hissen, får R. anses berättigad till avdrag såsom för reparationskostnad med yrkat belopp, 4.000 kr., motsvarande uppgiven kostnad för utbyte av sädes hissen. (RR:s utslag den 15/10 1969.)