Regeringsrätten

Rättsfall

Anställds förlust på grund av borgensåtagande för arbetsgivarens förpliktelser.

Besvär av S. angående inkomsttaxering 1971. — S erhöll anställning hos A. Fabriks AB genom avtal dagtecknat den 1 januari 1965. I sin deklaration 1971 yrkade S från intäkt av tjänst avdrag med 42 044 kr, som han på grund av borgensåtagande förpliktats utbetala i samband med avveckling av A Fabriks AB. S uppgav, att han från nämnda bolag under åren 1965—1970 såsom arvode och provision enligt särskilt avtal erhållit och deklarerat en inkomst av 99 781 kr.

TN och LSR vägrade avdrag för beloppet 42 044 kr. KR i Gbg lämnade S:s besvär häröver utan bifall och anförde: Av utredningen framgår att S tecknat borgen såsom för egen skuld i samband med tillträde av ny anställning hos A Fabriks AB. Vidare framgår att hans åtagande inte föranletts av omständighet som framkommit under anställningstiden. Vid sådant förhållande utgör borgensförpliktelsen inte ett led i den av S innehavda tjänsten som provisionsanställd försäljare hos bolaget. S:s borgensförbindelse är i stället att anse som ett hans åtagande i syfte att förvärva en förvärvskälla. Den av borgensåtagandet föranledda förlusten blir därför — som LSR funnit — att hänföra till icke avdragsgill kapitalförlust.

RR yttrade: Den i målet uppkomna frågan gäller huruvida vad S utgivit på grund av borgensåtagandet är att hänföra till omkostnader för förvärvande och bibehållande av intäkterna av tjänst hos A Fabriks AB eller till icke avdragsgill kapitalförlust.

— Enligt punkt 5 anv till 20 § KL skall vad i punkt 10 anv till 29 § samma lag stadgas angående kapitalförlust i rörelse äga motsvarande tillämpning även för andra förvärvskällor. —Sistnämnda anvisningspunkt anger att såsom driftförlust i rörelse anses uteblivandet av en intäkt, som normalt bort inflyta i rörelsen. Detta innebär att intäktens uteblivande skall vara av sådan beskaffenhet, att det i den förvärvsverksamhet, varom fråga är, kan räknas med eventuellt uppkommande förlust i stället för vinst samt att förlusten alltså ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten. Hit räknas alltså exempelvis till följd av köpares insolvens utebliven betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige fört i handel eller tillverkat, prisfall under inköps eller tillverkningspris, förstöring eller försämring av varulager, tillverkningar, lager av råvaror och förbrukningsartiklar eller dylikt, utebliven återbetalning av lån, som skattskyldig i av honom driven penningrörelse utlämnat på förfalskade lånehandlingar m m dylikt. I dylika fall är skattskyldig berättigad att i beskattningsavseende göra nödig nedskrivning å varulagrets värde eller erforderlig avskrivning å utestående fordringar eller vidtaga därmed jämförlig åtgärd för minskande av sin eljest skattepliktiga inkomst. Däremot räknas icke hit förlust, som skattskyldig kan ha lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten, således i regel icke genom borgensförbindelse eller genom prisfall å eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av fastighet, som användes för stadigvarande bruk i rörelsen. Den förlust, som föranledes av en dylik, oberoende av rörelsen uppkommen skada, är att anse

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:08

såsom kapitalförlust. — Vad sålunda stadgas om driftförlust och kapitalförlust i rörelse har i rättspraxis inte uteslutit avdrag för förlust på grund av borgensförbindelse som rörelseidkare ingått på grund av sin rörelse, såsom borgen för kund för att möjliggöra snabbare likvider från denne eller för att främja affärsförbindelsen, för förvärvande av tillverkningsrätt och dylikt. —

Motsvarighet till sådan i rörelse avdragsgill förlust på grund av borgen kan inte anses föreligga när i förvärvskällan tjänst den anställde främjat arbetsgivarens rörelse genom att ställa borgen eller tillhandagå med kapitalanskaffning, låt vara att den anställdes åtgärd må ha haft betydelse för hans möjlighet att förvärva tjänsteinkomster från arbetsgivaren. Förlust på grund av sådan åtgärd från den anställdes sida är i beskattningshänseende att anse som kapitalförlust. — På grund härav lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 18.5; dom 8.6. 1976).

Anm.: Se RÅ 1965 not 26 (tjänst), jfr bl a RRK R75 1:52 (rörelse), RÅ 1968 not 388 (jordbruksfastighet), 1938 not 706 (annan fastighet).

Fråga om ökade levnadskostnader för SAS-anställd vid tjänsteresa utomlands överstigit uppburet traktamente.

Besvär av TI angående R:s inkomsttaxering 1971. — R var anställd hos SAS som steward och företog resor utom riket. Han uppbar från arbetsgivaren traktamentsersättning om 7 568 kr. I sin deklaration yrkade R avdrag för ökade levnadskostnader med 9 890 kr, beräknat med ledning av det statliga utlandsresereglementet. — TN vägrade avdrag med högre belopp än uppburna 7 568 kr.

Hos LSR yrkade R att få det i deklarationen yrkade avdraget och åberopade RN:s anvisningar. LSR yttrade: Enär R icke visat att han haft avdragsgilla kostnader överstigande erhållet traktamente lämnas besvären utan bifall.

KR i Sthlm, där R fullföljde sin talan, yttrade: I RN:s meddelande 1970: 1:3 har uttalats att avdrag för kostnader för tjänsteresa i utlandet bör — där ej särskilda skäl till annat föranleder — medges enligt de traktamentsregler som gäller för högsta traktamentsklassen enligt det statliga utlandsresereglementet. R får anses berättigad till avdrag i enlighet härmed. Mot själva beräkningen av det yrkade avdragsbeloppet har ej gjorts invändning.

Hos RR yrkade TI att LSR:s beslut skulle fastställas och anförde:

R uppbar traktamentsersättning enligt kollektivavtal. SAS-personalen representerar en av de största kategorierna, som berörs av dylikt avtal för utlandsresor, såväl vad gäller antalet personer som antalet utlandsresor. SAS har också en omfattande utlandsservice för sin personal, egna hotell eller förhyrda våningar med kök etc, som utan kostnad står till förfogande, fria transporter till och från flygplatserna. Kollektivavtalet är f ö gemensamt för Sverige, Norge och Danmark, endast omräkning efter valutakurser. — Anv punkt 3 till 33 § KL gäller både in- och utlandet. RSV:s anvisningar torde vara avsedda att lämna en kompletterande förklaring om bestämmelsen ifråga. Nämnda kompletterande förklaring kan emellertid inte verka ändring av den i lag givna bestämmelsen. — I nämnda anvisning i KL utsägs vidare att om skattskyldig vill visa att kostnadsökningen varit större än utgivna traktamenten, må för förrättning å utrikes ort levnadskostnadsökningen beräknas för varje förrättning för sig (jfr prop 1963:120 s 66 och 67). — Sistnämnda bestämmelse måste betyda att avdrag inte skall medgivas med mer än utgivna traktamenten för förrättning å utrikes ort, såvida inte den skattskyldige kan visa att levnads-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:08

kostnadsökningen var större, varvid han i motsats till vad gäller för inrikesresor äger beräkna ökningen för varje utlandsförrättning för sig. — RN utfärdade anvisningar första gången 1967, meddelande 2:1, som till sitt principiella innehåll står kvar. Utgångsläget anges vara att avdrag för utlandsresa 'yrkas med belopp överstigande normalbelopp' (R 1:14). Med normalbelopp förstås tydligen det högsta tillåtna inrikesbeloppet (vid fri bostad 'det med bostadsfaktorn minskade normalbeloppet' R 1:13). — De i kollektivavtalen angivna traktamentsbeloppen för utlandet — såsom för SAS, för byggnadsarbetare i Polen och annorstädes, etc — är genomgående högre än det inrikes normalbeloppet, vare sig den skattskyldige yrkar samma avdrag som det uppburna traktamentet eller avdrag med ett högre belopp. Det kan dock inte vara meningen att högre avdrag än uppburna traktamenten skall medges — ex officio eller inte — såvida inte högre kostnadsökning än traktamentet styrkts, antingen för viss förrättning för sig eller för två eller flera förrättningar tillsammans. Rätten att på detta sätt spjälka upp utlandsresorna innebär givetvis en viss fördel i jämförelse med vad som gäller för inlandsförrättningar, eljest är reglerna i princip desamma. — Det finns knappast några rättsavgöranden av betydelse inom det stora och betydelsefulla området utlandsförrättningar. Dessa har på senare tid ökat väsentligt i omfattning. I SOU 1974:45 finns en drygt 20 s lång redogörelse för rättspraxis inom traktamentsområdet utan något enda utlandsfall (s 78—99). I betänkandet i övrigt är utlandsresor mycket kortfattat berörda, på s 76 återges RN:s anvisningar och på s 155 utsägs: "Vidare föreslås för utrikes resor att normaltraktamente liksom hittills skall fastställas med varierande belopp beroende på vederbörande lands dyrhetsgrad. Dessa belopp föreslås för utlandsdygn" (lagtext s 26 och 46). Formuleringen "normaltraktamente liksom hittills" kan möjligen tyda på att kommittén uppfattat RN:s anvisningar så att statstraktamentena skulle vara högsta tillåtna traktamenten (en motsvarighet till inlandsnormaltraktamenten). — Det bör framhållas att statliga tjänstemän ofta utfår betydligt lägre traktamenten än enligt resereglementet. Ud:s attachéer får ca 2/3-delar, vid långtidsförrättning endast ca 1/5-del i form av utlandstillägg.

RR yttrade: Enligt 3. andra stycket anv till 33 § KL skall ökningen i levnadskostnaden vid tjänsteresa, om den skattskyldige icke visar större ökning, anses ha uppgått till ett belopp motsvarande den ersättning som av arbetsgivaren utgivits för kostnadens täckande (traktamente), dock högst till belopp som motsvarar vad RSV årligen fastställer som högsta normala ökning i levnadskostnaden (normalbeloppet). — Det av R yrkade och av KR medgivna avdraget för ökade levnadskostnader är beräknat med ledning av högsta traktamentsklassen enligt det statliga utlandsresereglementet. Någon utredning som visar att R:s ökade kostnader i verkligheten överstigit vad han uppburit i traktamente av arbetsgivaren har emellertid ej förebragts. Avdrag med större belopp än erhållna traktamenten kan därför inte medgivas. — På grund av det anförda fastställer RR, med ändring av KR:s dom, LSR:s beskattningsåtgärder. (RR föredr. 18.5; dom 8.6.1976).

Anm.: Se RÅ 1970 not 1506, 1972 not 145, 1972 not 614, 1973 not 339. Se även SOU 1962:47 s 59, prop 1963:120 s 66—67, RN 1970:1:3, RSV Dt 1976:3.

Samboendes rätt till förvärvsavdrag och ortsavdrag (gemensamt och icke gemensamt barn).

Besvär av TI angående Signe P:s inkomsttaxering 1971. — Signe P hade vårdnaden om ett barn, fött den 24 febr 1960, från tidigare äktenskap. Under beskattningsåret sammanbodde hon med V och fick barn med honom den 29 sept 1970. — TN taxerade Signe P som ensamstående utan hemma-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:08

varande barn under 16 år. Till följd härav vägrades hon förvärvsavdrag och tillgodoför, ortsavdrag med 2 250 kr i stället för 4 500 kr. V taxerades som ensamstående med hemmavarande barn under 16 år och fick förvärvsavdrag samt ortsavdrag med 4 500 kr. — LSR lämnade av Signe P anförda besvär utan bifall, varefter Signe P överklagade.

KR i Sthlm biföll Signe P:s besvär och yttrade: Enligt 65 § sista stycket KL skall lagens bestämmelser om gift skattskyldig tillämpas även i fråga om dem som, utan att vara gifta, lever tillsammans och har barn gemensamt. Frågan huruvida skattskyldig haft barn eller ej skall enligt första stycket samma paragraf bedömas efter förhållandena den 1 nov under beskattningsåret, här 1970. Vidare skall enligt andra stycket samma paragraf, då makar ingått äktenskap under beskattningsåret, de för gift skattskyldig gällande bestämmelserna äga tillämpning först vid taxering för det därpå följande beskattningsåret, vilket här skulle betyda vid 1972 års taxering. — Med hänsyn till angivna bestämmelser skall Signe P och V beskattas som gifta först vid sin taxering 1972. V har vid nu förevarande taxering rätteligen beskattats som ensamstående skattskyldig med hemmavarande barn. Detta förhållande utgör emellertid ej hinder mot att Signe P, med hänsyn till det äldre barnet, vid 1971 års taxering likaledes beskattas som ensamstående med barn. Hon är då berättigad till förvärvsavdrag med 2 352 kr, ortsavdrag med 4 500 kr och, vid taxering till statlig inkomstskatt, avdrag för kommunalskatt med 4 500 kr.

TI yrkade i besvär hos RR att Signe P skulle taxeras som ensamstående skattskyldig utan barn och att hon till följd därav måtte vägras det av KR medgivna förvärvsavdraget och medges ortsavdrag med endast 2 250 kr. Han anförde bl a:

Av tidigare rättsfall framgår att stadgandet i 65 § KL, att barn skall anses vara hemmavarande endast hos endera av sina sammanboende föräldrar, skall anses gälla samtliga barn till gifta, som sammanlevde den 1 nov året före taxeringsåret, oavsett om deras hemmavarande barn då är gemensamma barn eller styvbarn. Enligt 1960 års lagändring skulle alla de bestämmelser som gäller i fråga om makar tillämpas på sammanboende med gemensamt barn (prop 1960:76 s 92). Härigenom infördes begreppet 'skatterättsligt äktenskap', varvid ett stadgande intogs i anvisningarna till 65 § KL av innebörd, att det gemensamma barnets födelsedatum skulle ersätta vigseldatum. För att uppnå den av lagstiftaren avsedda fulla likställigheten bör det gemensamma barnets födelse även ge anledning till benämningen 'skatterättsligt styvbarn' beträffande de sammanlevande ogifta föräldrarnas icke gemensamma barn.

RR yttrade: Bestämmelsen i 65 § första stycket KL om att barn, som bor hos sina föräldrar, skall anses som hemmavarande endast hos den ena av dem såvitt avser föräldrarnas rätt till vissa avdrag bör så förstås att, om föräldrarna har flera barn, alla barnen anses som hemmavarande hos blott en av föräldrarna (jmfr RÅ 1969 ref 12). Med föräldrar avses även styvföräldrar. — V var ej gift med Signe P under beskattningsåret 1970. Signe P:s den 24 febr 1960 födda barn är således ej att anse som V:s styvbarn såvitt avser nyssnämnda beskattningsår. Signe P har, som KR funnit, haft rätt att åtnjuta förvärvsavdrag och förhöjt ortsavdrag på grund av förekomst av hemmavarande barn under ifrågavarande beskattningsår. Det förhållandet att V ge-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:08

nom lagakraftvunnen taxering erhållit förvärvsavdrag och ortsavdrag med 4 500 kr kan icke föranleda att Signe P förvägras förvärvsavdrag och medges ortsavdrag med endast 2 250 kr. På grund härav lämnar RR besvären utan bifall. *(RR föredr. 1.6: dom 17.6. 1976).*

Anm.: Se RÅ 1969 ref 12 (Skattenytt 1969 s. 551) samt Lindencrona, Föräldrar och barn ur inkomst- och förmögenhetsskattesynvinkel s 38—41.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:08