Regeringsrätten

Rättsfall

Fråga om ny grustäkt kan anses uppkomma med rätt till avdrag för substansminskning enligt nya regler.

Besvär av B. angående förhandsbesked.

I ansökan om förhandsbesked anfördes bl a: Jag har tidigare upplåtit mark till ett bolag för grustäkt. Efter utnyttjad grustäkt skall bolaget återställa marken till åker i enlighet med länsstyrelsens anvisningar. Täkten pågår fortfarande. Viss del av marken har återställts och återställelsen sker efter hand. — — — Vid deklaration av försålt grus erhåller jag avdrag för substansminskning enligt äldre regler. — — — Min fråga är, om ett öppnande av ny grustäkt under grundvattnet inom detta område kommer att betraktas såsom en ny täkt med rätt till substansminskning enligt de nya regler, där substansminskningen beräknas på ett belopp motsvarande 60 % av tillgångarnas saluvärde vid tidpunkten för verksamhetens början d v s efter år 1975 och detta oavsett om;

a. om den gamla täkten först har helt återställts till åker innan ny öppnas,

b. om den nya undervattenstäkten öppnas innan den förra har återställts.

RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade:

Nämnden finner att, om sökanden upplåter nyttjanderätt till grustäkt under grundvattennivån inom det nuvarande täktområdet, sökanden härigenom icke kan anses påbörja utvinning av en annan grustäkt än den redan befintliga. Nämnden finner vidare att vad nu sagts får anses gälla, oavsett om den befintliga täkten helt återställes till åker innan undervattenstäkten öppnas eller om undervattenstäkten öppnas innan så skett. — På grund av det anförda besvarar nämnden nekande den av sökanden framställda frågan. — RR: ej ändring. (RR:s dom 20.12.1976).

Traktamente som utgått med belopp överstigande verkliga kostnadsfördyringen och utan föreskrift i kollektivavtal.

Besvär av E. angående inkomsttaxering 1972. — E. var anställd som maskinist hos ett bolag, som utförde entreprenadarbete inom skogsbruket. E. arbetade på olika arbetsplatser med att sköta och köra en mobil barkmaskin för barkning av massaved. — I sin deklaration uppgav E. som intäkt lön 36 913 kr och traktamente för 217 endagsförrättningar (217 x 30 =) 6 510 kr. Efter anmaning lämnade E till TN uppgift för varje arbetsdag under 1971 om belägenheten av arbetsplatsen.

TN medgav avdrag med 15 kr per dag eller med (217 x 15 =) 3 225 kr och förklarade i underrättelse till E. att traktamentena från arbetsgivaren hade ansetts utgöra annan ersättning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:15

I besvär yrkade TI att avdrag skulle vägras och E. att avdrag skulle medges enligt deklarationen.

TI anförde: Skogsarbete har utförts och gemensam transport har skett från arbetsgivarens bostad till de olika arbetsplatserna. Då traktamente utgått, trots att E. arbetat inom den vanliga verksamhetsorten, är det inte fråga om traktamente i KL:s mening. Avdrag enligt schablonregeln kan då ej medges, eftersom det ej är fråga om ersättning, som utgått för att täcka på grund av arbetet utom verksamhetsorten föranledda merkostnader.

E. anförde: Verkstaden i Hackvad utgör ''den vanliga verksamhetsorten''. Här 'hämtas och inlämnas arbetsmaterial, mottages arbetsorder och redovisas för deras utförande etc''. Mitt arbetslag färdas i bolaget tillhörig bil till de olika arbetsplatserna. Bilen disponeras under hela arbetsdagen och används alltså även vid färd till och från näringsställen. Är avståndet till närmaste näringsställe långt, ätes medhavd mat. Avståndet mellan den vanliga verksamhetsorten och de orter vi i tjänsten är verksamma på är uteslutande mer än 10 km. Bortovaron överstiger 10 timmar.

LSR lämnade E:s talan utan bifall och biföll TI:s talan. — KR i Sthlm; ej ändring.

E. fullföljde sin talan hos RR och framhöll bl a att de traktamenten som fastställts i kollektivavtal ej gäller vid hans arbetsplats. ''Vi har förhandlat oss till ett bättre avtal än vad fackföreningarna lyckats med''.

TI anförde: Av avgörande betydelse för bedömningen i ett fall som förevarande får anses vara, huruvida den åberopade gottgörelsen från arbetsgivaren kan betraktas som traktamentsersättning i egentlig mening, dvs som ersättning som utgått för att täcka på grund av resorna eller förrättningarna i tjänsten beräknade merkostnader för eget uppehälle, eller huruvida den åberopade gottgörelsen i verkligheten utgjort lön, som närmast av skatteskäl kommit att rubriceras som traktamente. Härvid måste beaktas, att fråga i förevarande fall varit om sådant arbete, som av naturliga skäl måst utföras på upplagsplatser i skogarna eller eljest på sådana platser, där tillgång till näringsställen inom rimligt avstånd icke funnits. De faktiska kostnaderna torde därför så gott som uteslutande ha varit begränsade till kostnader för medförd matsäck. I den mån några merkostnader till följd härav över huvud taget kan anses ha uppkommit, torde dessa därför avsevärt ha understigit det belopp som rubricerats som traktamentsersättning. Vid dylika förhållanden får den åberopade gottgörelsen anses utgöra annan ersättning än traktamente. Den i andra stycket av punkten 3 i anv till 33 § KL angivna schablonregeln kan därför icke anses tillämplig.

RR yttrade: Av första och andra styckena av punkt 3 anv till 33 § KL framgår att — för det fall då skattskyldig haft förrättning utanför den vanliga verksamhetsorten och arbetsgivaren utgivit ersättning för täckande av den ökning av levnadskostnaden, som kan ha åsamkats den anställde genom förrättningen — avdragsgill ökning av levnadskostnaden skall anses ha uppkommit och att ökningen skall anses ha uppgått till beloppet av den utgivna ersättningen, om denna ej överstigit det så kallade normalbeloppet. — Utredningen i målet ger vid handen, att Hackvad utgjort E:s vanliga verk-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:15

samhetsort men att han regelmässigt haft sitt arbete förlagt till arbetsplatser, som varit belägna på mer än 10 km avstånd från Hackvad. — Sådana omständigheter har icke förekommit att den utgivna ersättningen ändock bör betraktas annorledes än såsom ersättning för ökade levnadsvanor i anledning av förrättningarna. — I målet har icke påstått att den dagliga frånvaron från den vanliga verksamhetsorten skulle ha understigit 10 timmar. Det erhållna traktamentet — 30 kr per dag — har därför understigit det för beskattningsåret på grund av normalbeloppsbestämmelserna gällande högsta avdragsbeloppet — Vid sådana förhållanden har anledning ej förelegat att vägra yrkade avdraget. (RR föredr. 23.11; dom 30.12.1976).

Ersättningsfastighet?

Besvär av makarna A. angående förhandsbesked.

Makarna ägde en som jordbruksfastighet taxerad fastighet, förvärvad 1942 och bestående av ett inägoskifte och två utmarksskiften. Från utmarken såldes på 1950-talet — utan att detta bedömdes som yrkesmässig jordstyckning fyra tomter och 1968 större delen av inägoskiftet. Kommunen hade nu anmält att den önskade förvärva återstående del i det ena av utmarksskiftena, ca 60 000 kvm, för småhusbebyggelse. Som ersättning för denna utmarksdel ställde kommunen i utsikt att makarna skulle kunna få förvärva ett inom samhället beläget, för industriell bebyggelse avsett område om ca 15 000 kvm, dock mot viss mellangift. I ansökan om förhandsbeskedet ställdes frågan om det sistnämnda området kunde anses som sådan ersättningsfastighet att uppskov med realisationsvinstbeskattningen på grund av överöverlåtelsen av utmarksdelen kunde medges. — RSV:s nämnd för rättsärenden besvarade frågan nekande (tre ledarmöter skiljaktiga).

RR biföll däremot makarnas talan och yttrade: Enligt de förutsättningar, som gäller för det meddelande förhandsbeskedet, är båda fastigheterna obebyggda. Ingendera fastigheten användes för jordbruksändamål eller i rörelse. De innehåller icke grusfyndigheter eller dylikt. Vid denna jämförelse får fastigheterna, oaktat arealskillnaden och den olikartade behandlingen vid fastighetstaxeringen, såsom råmark anses likvärdiga. — Det förhållandet att den fastighet, som förvärvas, omfattas av stadsplan medan detaljplan ännu icke utarbetas för det område som försäljes eller att planerna kan tillåta olika utnyttjanden av fastigheterna bör, då fråga är om byte av fastigheter, icke hindra att den förvärvade fastigheten anses som sådan ersättningsfastighet som avses i lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. (RR:s dom 20.12.1976).

Statlig representant vid internationell organisation: skattskyldighet i Sverige

Besvär av dödsboet efter N. angående inkomsttaxering 1969. — N. var anställd som byrådirektör hos luftfartsstyrelsen. Genom Kungl Maj:ts beslut den 19 mars 1965 på föredragning av kommunikationsministern förordnades han att t v under en treårsperiod vara Sveriges representant i den internationella civila luftfartsorganisationens — ICAO:s — råd För uppdraget utgick arvode, som utbetalades av luftfartsstyrelsen. — Utlandstjänstgöring

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:15

till följd av förordnandet påbörjades den 1 sept 1965 i Montreal, Canada, där N. var bosatt till den 1 aug 1968. Han avled den 23 oktober 1968.

TN taxerade 1969 N:s dödsbo i enlighet med angiven självdeklaration.

Hos TN anförde dödsboet besvär med yrkande att dödsboet inte skulle taxeras till kommunal inkomstskatt för inkomst av tjänst för tiden den 1 jan — den 31 juli 1968, då N. var specialattaché vid ICAO i Montreal. — TI bestred bifall till yrkandet under åberopande av att N. inte tillhört svensk beskickning utom riket. PN lämnade besvären utan bifall, då den ifrågakomna tjänsteinkomsten från luftfartsverket icke kan anses ha utgått till N. på grund av sådan tjänst som avses i 69 § KL.

Dödsboet fullföljde sin talan hos KR i Sthlm som yttrade: Med hänsyn till vad som upplysts angående arten av N:s uppdrag såsom statlig representant vid den internationella civila luftfartsorganisationen (International Civil Aviation Organization — ICAO) i Montreal, Canada, och de med uppdraget förenade avlöningsvillkoren får N., oavsett längden av den tidsperiod under vilken han vistats utom riket, anses i skattehänseende ha bibehållit sitt egentliga hemvist här i riket även under tiden för utlandsvistelsen. Inkomsten från luftfartsverket kan vidare, såsom PN funnit, inte anses ha utgått till N. på grund av sådan tjänst som avses i 69 § kommunalskattelagen. Ej heller kan inkomsten av annan anledning anses undantagen från skatteplikt här i riket. — På grund av det anförda lämnar KR besvären utan bifall.

RR yttrade: Enligt 69 § KL gäller såvitt nu är i fråga — viss begränsning i skattskyldigheten för svensk medborgare som tillhört svensk beskickning hos utländsk makt eller lönat svenskt konsulat och som på grund av sin tjänst varit bosatt utomlands. — I målet är fråga huruvida begränsningen i skattskyldigheten gällde för N., som under år 1968 vistades utomlands på grund av Kungl Maj:ts förordnande att vara Sveriges representant i den internationella civila luftfartsorganisationens — ICAO:s — råd. — Ordalydelsen av det tillämpliga lagrummet ger i förevarande hänseende inte utrymme för tvekan om innebörden, i det endast tillhörighet till svensk beskickning hos utländsk makt eller lönat svensk konsulat kvalificerar för begränsningar i skattskyldigheten. ICAO eller ICAO:s råd är inte utländsk makt. — Kretsen av skattskyldiga, för vilka det förenämnda lagrummet begränsar skattskyldigheten, har varit oförändrad sedan kommunalskattelagens tillkomst år 1928. Den utveckling som sedan dess skett i det mellanstatliga umgänget genom tillkomsten av internationella organisationer med i åtskilliga fall fasta representationer för medlemsstaterna har sålunda inte avspeglat sig i lagtexten. De växlande förhållandena med avseende på såväl de internationella organisationernas uppbyggnad och status som den svenska representationen vid dessa organisationer medför att det inte kan anses vara en uppgift för rättstillämpningen att — mot lagtextens klara lydelse — extendera bestämmelsens tillämpningsområde, så mycket mindre som det här är fråga om en undantagsbestämmelse. Anpassningen till den utveckling som skett och sker bör i ett ämne som det berörda ha stöd i lagstiftning. — RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 23.11; dom 15.12. 1976.)

Skattetillägg trots förbehåll i dekl. om att inkomstuppgift från arbetsgivaren ej erhållits.

Besvär av Ulla O. angående skattetillägg vid inkomsttaxering 1974. — RR yttrade:

Ulla O. erhöll 1973 bl a lön från Flanör Färg & Miljö AB med 11 171 kr. I självdeklarationen 1974 upptog hon endast 6 918 kr till beskattning och upplyste därvid: 'Ej erhållit någon inkomstuppgift enär firman gått i konkurs. Enligt mina kvitton 6 918:—'. Hon har uppgivit att hon innan deklarationen upprättades vänt sig till länsstyrelsens skatteavdelning med förfrågan hur hon skulle förfara, då hon på grund av konkursen inte kunde nå arbetsgivaren för erhållande av uppgift om lönens storlek, och att hon därvid fått beskedet att deklarera inkomsten efter de löneverifikationer hon hade och omnämna detta förhållande i deklara-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:15

tionen. — Den inkomst Ulla O. icke tagit upp i sin deklaration utgör närmare 30 procent av hennes totala årsinkomst på 14 765 kr. Med normal uppmärksamhet borde hon därför ha insett att hennes inkomstredovisning i deklarationen blivit felaktig. Därtill kommer att skattskyldig enligt 20§ TL är skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för deklarationsskyldighetens fullgörande. Det förhållandet att Ulla O. i deklarationen gjort viss reservation för inkomstuppgiftens riktighet kan med hänsyn till det nu sagda inte medföra att skattetillägget efterges. På grund härav lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 16.11; dom 16.12.1976.)

Avdrag för ingående mervärdeskatt som ej erlagts.
Kontant — skattetillägg?

A. Besvär av allmänna ombudet angående skattetillägg i samband med arrendatorn T:s mervärdeskatt. —

RR yttrade: Av handlingarna framgår att T., som haft att redovisa mervärdeskatt enligt kontantmetoden, i ursprungligen avgiven deklaration för den ifrågavarande redovisningsperioden tillgodoförts sig avdrag för ingående skatt med 14 792 kr oaktat han ej erlagt mervärdeskatt med mer än 4 866 kr, hänförlig till en under perioden erlagd dellikvid för en på avbetalning inköpt traktor. Härigenom har T. lämnat sådan oriktig uppgift som avses i 64 a § lagen om mervärdeskatt. I målet förekomna omständigheter ger ej vid handen att frivillig rättelse eller annat sådant förhållande förelegat att enligt 64 c § första stycket nämnda lag skattetillägg icke skall utgå. — Till stöd för sin hemställan om eftergift av skattetillägg har T. i huvudsak anfört dels att han ej ägt tillräcklig kännedom om de på området gällande bestämmelserna, dels att han av leverantören av traktorn bibringats den uppfattningen att han kunnat på en gång göra avdrag för all den på förvärvet belöpande skatten oaktat viss del av köpeskillingen guldits genom överlämnande av växelaccept. — T. har haft att upprätta såväl mervärdeskattedeklaration som inkomstdeklaration enligt kontantmetoden. Principen för växelaffärers redovisning enligt denna metod måste förutsättas vara bekant för den som i likhet med T. bedrivit jordbruk under flera år. — Några speciella svårigheter vad gäller redovisningen av mervärdeskatten för den aktuella perioden kan ej anses ha förelegat. Bristande kännedom om gällande bestämmelser kan därför inte i förevarande fall tillmätas avgörande betydelse för frågan om eftergift. — Vad därefter angår T:s invändning, att han av leverantören bibringats den felaktiga uppfattningen att han ägde tillgodoföra sig all på förvärvet belöpande skatt på en gång, är att beakta, att den skattskyldige i regel själv har att svara för de bedömningar och ståndpunktstaganden som normalt föregår avgivandet av deklaration. Några skäl av beskaffenhet att böra föranleda avsteg härifrån har ej förebringats i målet. — Vad slutligen angår den av KR anförda grunden för eftergift, att den förekomna felaktigheten hänfört sig till endast frågan under vilken period avdraget rätteligen skolat ske, bör erinras om att just periodiseringen är ett av de mera framträdande elementen i mervärdeskattesystemet. Förskjutning av avdrag från en period till en annan kan sålunda bl a föranleda oriktig återbetalning av skatt, vilket uppenbarligen kan medföra betydande olägenheter. Följaktligen bör ej heller nu senast berörd omständighet läggas till grund för eftergift av skattetillägg. — (RR föredr. 8.12; dom 30.12. 1976: en ledamot skiljaktig.)

B. Besvär av lantbrukaren D. angående skattetillägg i samband med mervärdeskatt. —

D. som redovisade mervärdeskatt enligt kontantmetoden, tillgodoförde sig i deklaration för sådan skatt avseende redovisningsperioden den 1 maj — den 31 aug 1973 avdrag för ingående mervärdeskatt med 15 292 kr. Efter förfrågan från länsstyrelsens mervärdeskattekontor uppgav D. att han förvärvat bl a en traktor på avbetalning och att han tillgodofört sig avdrag för hela den på köpeskillingen belöpande mervärdeskatten, 12 760 kr, oaktat han

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:15

ej erlagt mervärdeskatt med mer än 4 880 kr, hänförlig till inventarier som lämnats i byte. Sedermera uppgav han att av beloppet 12 760 kr hänförde sig 496 kr till en felföring i kassaboken.

LS medgav D. avdrag för ingående mervärdeskatt med 7 416 kr och påförde honom skattetillägg med (20 procent av 15 292 — 7 416 =) 1 575 kr.

D. yrkade undanröjande av skattetillägget. — LSR och KR i Sundsvall ogillade yrkandet.

RR yttrade: D. som redovisar inkomsten av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, har haft att redovisa mervärdeskatt enligt kontantmetoden. — Den felaktiga redovisningen av mervärdeskatt vid inköp av bl a en traktor som föranlett påföring av skattetillägg får anses hänförlig till den omständigheten att han haft att tillämpa olika redovisningsmetoder för inkomst och mervärdeskatt. Felaktigheten får med hänsyn härtill anses ursäktlig. Skattetillägget för denna felaktighet skall därför eftergivas. — Det belopp om 496 kr, som av annan orsak undandragits redovisning, får anses som ringa och bör ej ensamt för sig leda till påföring av skattetillägg. (RR föredr. 8.12; dom 30.12 1976; en ledamot anförde annan motivering.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:15