Regeringsrätten

Rättsfall

Sångares avdrag för tandbrygga

Besvär av TI angående operasångaren J:s inkomsttaxering 1973. — I sin deklaration upptog J under inkomst av tjänst, förutom pension, 3 003 kr avseende arvoden för olika framträdanden som sångsolist. Han yrkade avdrag för tandvårdskostnader med 3 500 kr. Till stöd för sitt yrkande anförde J att han, för att kunna utöva sitt yrke som sångare, varit tvungen att insätta en tandbrygga av guld i överkäken, enär det var otänkbart för honom att sjunga med tandprotes. — TN medgav avdrag med 300 kr.

J överklagade. Han åberopade intyg av tandläkare, i vilket anfördes följande: Det torde vara av största vikt och avgörande betydelse för J, såsom fortfarande aktiv operasångare, att ha en fastsittande konstruktion i stället för en löst sittande s k plattprotes. Det senare skulle förmodligen avsevärt försvåra tonbildning och artikulation samt estetiskt vara störande. LSR vägrade högre avdrag än TN gett, då J:s kostnader för tandvård till övervägande del fick anses utgöra privata icke avdragsgilla levnadskostnader.

J fullföljde sin talan och åberopade intyg av två musikdirektörer av innehåll, att J vid åtskilliga tillfällen under flera år uppträtt som sångsolist i viss kyrka och att J, då han senast den 20 okt 1974 uppträdde, fortfarande var vid ovanligt god röstdisposition. KR i Sthlm yttrade: Utredningen i målet får anses ge vid handen att det för J i hans verksamhet som sångare varit nödvändigt att anbringa den ifrågavarande guldbryggan. På grund härav är J berättigad till avdrag för merkostnaden för guldbrygga i stället för lösprotes. Denna merkostnad kan skattas till 3 000 kr.

TI hemställde i besvär hos RR att LSR:s beslut skulle fastställas.

RR yttrade: Kostnaden för guldbryggan är att anse som sådan levnadskostnad som avses i 20 § KL. Denna kostnad är därför — oavsett om J behövt guldbryggan för att kunna utöva sin verksamhet som sångare — icke av beskaffenhet att föranleda avdrag vid beräkning av inkomst av tjänst. — RR fastställer, med ändring av KR:s dom, taxeringarna till de av LSR bestämda beloppen. (RR föredr. 21.9; dom 10.10 1977).

Anm: Se RÅ 1961 ref 53, 1971 ref 18, 1975 ref 50 (Skattenytt 1962 s. 176, 1971 s 492, 1976 s 247.

Stamdjur vid gödsvinsproduktion

Besvär av A angående inkomsttaxering 1974. — A övergick vid ingången av 1973 (beskattningsåret) till att redovisa sin inkomst från jordbruksfastighet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:04

enligt bokföringsmässiga grunder. Rörande sin gödsvinsbesättning uppgav han i deklarationen för 1974 års taxering att han vid utgången av ettvart av de senaste fem åren i genomsnitt haft 90 avelssuggor och 23 betäckta gyltor. Han upptog ingångsvärdet för svin med (113 x 900 =) 101 700 kr. — TN medgav ingångsvärde för avelssuggorna med (90 x 800 =) 72 000 kr men vägrade ingångsvärde för de 23 betäckta gyltorna.

A yrkade hos LSR att i deklarationen upptaget ingångsvärde för svin skulle godtas. Beträffande yrkat ingångsvärde per djur åberopade han dels prissättning vid livdjursauktioner, dels den egna besättningens kvalitet.

LSR yttrade bl a: Vid beräkning av medeltalet djur har A medtagit både antalet avelssvin och antalet gyltor. TN däremot har endast beaktat antalet avelssvin. A har ansett att gyltorna utgör avelssvin då de varit betäckta. Gyltorna torde inte kunna inräknas bland avelsdjuren utan är närmast att betrakta som rekryteringsdjur till dessa. Enligt RSV:s anvisningar (Dt 1973:20) kan rekryteringsunerlag normalt inte anses föreligga ifråga om svinbesättningar. Ingångsvärde för rekryteringsdjur kan således inte medges i sådana besättningar. TN har således haft fog för sin åtgärd att medge ingångsvärde för endast 90 avelssvin. A har inte visat eller gjort sannolikt att värdet av hans suggor överstigit det av TN beräknade värdet. — KR i Gbg: ej ändring.

RR yttrade: A driver jordbruk med en omfattande produktion av gödsvin. För aveln av de för verksamheten behövliga smågrisarna har han ett nittiotal suggor. Under angivna förhållanden blir de 23 betäckta gyltor, som ingått i hans svinbesättning vid beskattningsårets början, att anse som stamdjur. A äger förty vid övergång till redovisning av jordbruket efter bokföringsmässiga grunder tillgodoräkna sig ingångsvärde för ifrågavarande 23 gyltor. — A har inte förebragt omständigheter till följd varav ingångsvärdet för ettvart av stamdjuren skall upptas till högre belopp än 800 kr. Det sammanlagda ingångsvärdet för stamdjuren uppgår därför till 90 400 kr (RR föredr. 7.9; dom 22.9 1977).

Anm: Se RRK R 76 1:110 (Skattenytt 1977 s 415).

Beräkning av för ägaren gällande ingående virkesförråd: fall A — efter tidigare avdrag för ståndskogslikvid, fall B och C — tillköp av fastighet

A. — Besvär av S. angående inkomsttaxering 1970.

RR yttrade: I målet är ostridigt att det markområde, som tillagts fastigheten Näsbyn 3:2 m fl vid ägoutbytet år 1964, redan från och med tidpunkten för förrättningen kommit att med fastigheten i övrigt bilda en enda förvärvskälla. Ingångsvärdet för fastighetens skog uppgår till 76 100 kr och ingående virkesförrådet till 38 843 kubikmeter skog. Vid 1965 års taxering har S jämlikt bestämmelsen i punkt 4 tredje stycket anv till 22 § KL om avdrag för värdeminskning av skog för utgivare av ståndskogslikvid erhållit avdrag för minskning av skogens ingångsvärde med 26 400 kr. Vid förevarande års taxering har fastighetens återstående virkesförråd ostridigt beräknats till 32 745 kubikmeter skog — Enligt fjärde stycket av angivna anvisningspunkt gäller bl a att, om avdrag tidigare skett för minskning i skogs ingångsvärde, ingående virkesförrådet skall därigenom anses ha medgått i samma proportion som ingångsvärdet. Denna bestämmelse skall tillämpas också för det fall avdrag för minskning i skogs ingångsvärde tidigare skett enligt ovan berörda särregel om avdrag för utgivare av ståndskogslikvid och kan därvid inte ges annan innebörd än att det virkesförråd, som på angivet sätt skall anses ha nedgått, är det för förvärvskäl-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:04

lan i dess helhet ingående virkesförrådet. Till följd härav skall, såsom KR funnit, genom avdraget vid 1965 års taxering ingående virkesförrådet anses ha nedgått med 13 475 kubikmeter skog. — På grund av det anförda och då ej heller på annat sätt visats att S är berättigad till avdrag för minskning i skogens för honom gällande ingångsvärde lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 6.9; dom 27.9.1977).

Anm: Om från det ingående virkesförrådet 38 843 kubikmeter avräknas de 13 475 kubikmeter för vilka avdrag erhölls vid 1965 års taxering, återstod såsom ingående virkesförråd endast 25 368 kubikmeter, alltså mindre än det till 32 745 kubikmter beräknade utgående virkesförrådet, varför avdraginte kunde medges vid 1970 års taxering.

B. — Besvär av S angående inkomsttaxering 1970.

RR yttrade: Av handlingarna i målet framgår att S förvärvat ifrågavarande fastigheter genom två skilda fång dels år 1947 dels år 1967. Det är i målet ostridigt att ingångsvärdet på den skog, som förvärvats år 1943, kan beräknas till 10 000 kr och ingående virkesförrådet till 25 232 kubikmeter skog. Likaledes ostridigt är att förvärvet år 1967 omfattat ett virkesförråd av 28 240 kubikmeter skog till ett värde av 265 500 kr. Det framgår vidare att S åtnjutit avdrag för värdeminskning av skog vid 1945 års taxering med 1 690 kr, vid 1948 års taxering med 970 kr och vid 1969 års taxering med 29 057 kr. — Såsom KR funnit skall — vid beräkning av det för ägaren gällande ingående virkesförrådet vid nu ifrågavarande taxering — de vid taxeringarna 1945 och 1948 åtnjutna värdeminskningsavdragen sättas i proportion till i dåvarande förvärvskälla ingående förråd och värden. Till följd därav skall det för ägaren gällande ingående virkesförrådet för förvärvskällan i dess dåvarande omfattning beräknas till 26 232 — (2 660 x 26 232: 10 000) = 19 254 kubikmeter skog och det för ägaren gällande ingångsvärdet till 7 430 kr. Tillköpet år 1967 innebar att ingångsvärdet steg till 275 500 kr och ingående virkesförrådet till 54 472 kubikmeter skog medan motsvarande för ägaren gällande värde och förråd skall upptagas till 272 840 kr resp 47 494 kubikmeter skog. Vad härefter angår det vid 1969 års taxering åtnjutna värdeminskningsavdraget på 29 057 kr får detta anses ha medfört en förrådsminskning av (29 057 x 54 472:275 500 =) 5 745 kubikmeter skog. På grund av det anförda skall det för ägaren gällande ingående virkesförrådet vid nu ifrågavarande taxering upptagas till (47 494 — 5 745 =) 41 749 kubikmeter skog. Enär vid sådant förhållande det för ägaren gällande ingående virkesförrådet understiger återstående virkesförråd, som ostridigt uppgår till 46 630 kubikmeter skog, är S inte berättigad till avdrag för minskning av skogens för honom gällande ingående virkesförråd. Ej heller har visats att han är berättigad till avdrag för minskning i skogens för honom gällande ingångsvärde. — RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 6.9; dom 27.9.1977).

C. — Besvär av TI angående Ö:s inkomsttaxering 1970.

RR yttrade: Av handlingarna i målet framgår att Ö förvärvat ifrågavarande fastigheter genom två skilda fång dels år 1963 och dels år 1964. Det är i målet ostridigt att ingångsvärdet på den skog, som förvärvats år 1963, kan beräknas till 18 800 kr och ingående virkesförrådet till 3 430 kubikmeter skog. Likaledes ostridigt är att förvärvet år 1964 omfattat ett virkesförråd av 2 120 kubikmeter skog till ett värde av 19 000 kr. Det får vidare anses framgå att Ö åtnjutit avdrag för värdeminskning av skog vid 1964 års taxering med 838 kr, vid 1965 års taxering med 1 876 kr och vid 1966 års taxering med 744 kr. — Såsom PN funnit skall — vid beräkning av det för ägaren gällande ingående virkesförrådet vid nu ifrågavarande taxering — det vid taxeringen 1964 åtnjutna värdeminskningsavdraget sättas i proportion till i dåvarande förvärvskälla ingående förråd och värde. Till följd därav skall det för ägaren gällande ingående virkesförrådet för förvärvskällan i dess dåvarande omfattning beräknas till 3 430— (838 x 3 430: 18 800) 3 277 kubikmeter skog och det för ägaren gällande ingångsvärdet till 17 962 kr. Tillköpet år 1964 innebar, att ingående virkesförrådet steg till 5 550 kubikmeter skog och ingångsvärdet till 37 800 kr, eller 6,81 kr per kubikmeter skog, medan motsvarande för ägaren gällande förråd och värde skall upptagas till 5 397 kubikmeter skog resp 36 962 kr. Vad härefter angår de vid taxeringarna 1965 och 1966 åt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:04

njuta värdeminskningsavdragen på sammanlagt 2 620 kr får dessa anses ha medfört en förrådsminskning av (2 620x5 550: 37 800) 385 kubikmeter skog. På grund härav skall det för ägaren gällande ingående virkesförrådet vid nu ifrågavarande taxering upptagas till 5 397—385 =) 5 012 kubikmeter skog. Vid sådant förhållande och då det återstående virkesförrådet ostridigt utgör 4 900 kubikmeter skog är Ö berättigad till avdrag för minskning i skogens för honom gällande ingående virkesförråd med (5 012—4 900 x 6,81 =) 763. (RR föredr 6/9; dom 27.9.1977).

Anm: Se Rå 1966 not 105, 1967 ref 11, 1967 not 481, 1967 not 726, 1972 not 1372. Se vidare skattelagssakkunnigas promemoria den 4 dec 1957 angående beskattning för inkomst av jordbruksfastighet och för realisationsvinst i samband med ågärder för jordbrukets yttre rationalisering m m s 95—97, prop 1959:44 s 93, 94, prop 1965:129 s 21, SOU 1969:30 s 61, 180—193. H Björne, Beskattning av inkomst av skogsbruk m m 3:e upplagan s 46—48, 93, Jansson, Skogsbrukets beskattning tredje upplagan s 90, 91, 104, 182, 183, samt Skattenytt 1978 s 153 (Rekke).

Angående förslag till nya regler för skogsbeskattningen, se Skattenytt 1978 s 207 (von Bahr).

Insättningar på skogskonto under olika kontonummer i samma bank

Besvär av TI angående G:s inkomsttaxering 1974. — G yrkade i sin deklaration avdrag för insättning å skogskonto med 9 200 kr. — TN medgav avdraget. TI anförde hos LSR följande: Den skattskyldige hade medgetts avdrag med 9 200 kr för insättning på skogskonto hos Piteå sparbank, varav 4 000 kr insatts den 22 januari 1973 på konto nr 905406 och 5 200 kr den 9 november 1973 på konto nr 624387. Enligt skogskontoförordningen får skattskyldig för ett och samma beskattningsår och för en och samma förvärvskälla endast göra insättning på ett skogskonto. Då G allenast är berättigad till avdrag för insättningen på det först öppnade kontot yrkade TI att avdraget skulle nedsättas till 4 000 kr.

LSR yttrade: G uppger att han av okunnighet öppnat två skogskonton. Att två konton öppnats måste även anses som ett förbiseende från bankens sida. G hade dessutom bort beredas tillfälle att rätta till detta förhållande. Skatterätten finner att G ej skall lastas för bankens förbiseende och passivitet. Besvären lämnas utan bifall. (LSR:s ordförande var skiljaktig och fann att jämlikt 1 § skogskontoförordningen lagligen ej kunde medges avdrag för G:s andra insättning.)

KR i Sundsvall, där TI överklagade yttrade: G har i målet upplyst att han under beskattningsåret av misstag öppnat och insatt medel på två skogskonton i samma bank. — Enligt 1§ sista stycket skogskontolagen må skattskyldig för ett och samma beskattningsår och för en och samma förvärvskälla endast göra insättning på ett skogskonto. Vidare stadgas att om skattskyldig i strid mot denna bestämmelse upplagt skogskonto i mer än en bank må uppskov med taxering erhållas allenast för insättning på det först öppnade kontot. — Av sagda bestämmelse kan inte anses klart framgå att hinder föreligger för G att få uppskov med taxeringarna för båda insättningarna i Piteå sparbank. Avdrag bör därför såsom skett medges med 9 200 kr. — KR lämnar besvären utan bifall.

TI fullföljde sin talan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:04

RR yttrade:

Av förarbetena (prop 1954:14 s 21) till gällande skogskontolag (1954:142) framgår, att denna lag i viss mån anknyter till förut gällande lagstiftning, enligt vilken idkare av skogsbruk hade att för beskattningsåren 1952 och 1953 insätta viss del av sina skogsintäkter på spärrat konto i riksbanken. Då den nya lagstiftningen angående skogskonto infördes, övervägdes till en början att binda avdragsrätten vid insättningar i riksbanken för att garantera att vederbörliga uppgifter om uttag lämnades till taxeringsmyndigheterna och att anmälan gjordes efter det att ett belopp som stått inne på skogskonto i tio år. Från privatbankernas sida förelåg emellertid ett starkt intresse av att få förvalta de betydande medel som innestod på skogskonton, och lagstiftningen kom att utformas så, att detta blev möjligt. I anslutning härtill reglerades de förvaltande bankernas bokförings- och uppgiftsskyldighet m m genom en särskild tillämpningskungörelse (1954:144), vari bl a föreskrives att bank, som mottagit medel å skogskonto, skall bokföra medel på sådant sätt, att av bokföringen framgår hur stort belopp skattskyldig har innestående för varje beskattningsår och varje förvärvskälla.

Den i målet åberopade bestämmelsen i 1§ tredje stycket skogskontolagen är att tolka mot bakgrund av vad som sålunda förekommit. Då genom tillämpningskungörelsen den penningförvaltande banken fått sig ålagt att bokföra medlen för varje skattskyldig på sådant sätt, att bokföringen visar hans totala tillgodohavande fördelat på beskattningsår och förvärvskällor, kan det antagas ha för lagstiftaren framstått som överflödigt att stadga inskränkning i rätten till anstånd med beskattning för annat fall, än om den skattskyldige insatt skogskontomedel i mer än en bank och därigenom omöjliggjort den erforderliga redovisningen. Denna tolkning stämmer också bäst med bestämmelsens avfattning. Med den angivna lagtolkningen blir det för rätten att åtnjuta anstånd likgiltigt, om banken bokför de insatta medlen under flera kontonummer, blott den skattskyldige riktigt uppgivit namn, beskattningsår och förvärvskälla. — RR fastställer det slut KR:s dom innehåller. (RR föredr. 19.10; dom 8.11.1977).

Två ledamöter av RR var av skiljaktig mening och anförde: Enligt 1§ första stycket skogskontolagen medges, under de förutsättningar och i den utsträckning som stadgas i lagen, uppskov med taxering för sådan del av intäkt av skogsbruk som insatts på skogskonto. Paragrafens tredje stycke anger att för ett och samma beskattningsår får för en och samma förvärvskälla endast göras insättning på ett skogskonto. Slutligen stadgas att, om skattskyldig i strid mot denna bestämmelse upplagt skogskonto i mer än en bank, uppskov med taxering medges endast för insättning på det först öppnade kontot. — Dessa bestämmelser måste tolkas så att uppskov med taxering kan för varje förvärvskälla medges endast för medel insatta på ett av kontona, om flera skogskonton öppnats. Beträffande frågan om vilket av kontona som kan åberopas för uppskov med taxeringen finns, för det fall att kontona öppnats hos olika banker, en regel om att endast insättningen på det först öppnade kontot får föranleda uppskov. I förevarande fall då kontona öppnats vid samma bankkontor bör valet mellan de båda kontona utfalla på det för den skattskyldige förmånligaste sättet, i följd varav Granbergs avdrag bör bestämmas till 5 200 kr. På grund härav bestämmer vi taxeringarna i enlighet med det anförda.

Anm: Jämför RÅ 1970 ref 35 och 1972 ref 58 (Skattenytt 1971 s 104 (se även s 535) och 1973 s 510). Se vidare prop 1954:14 s 23, 25 samt Skattenytt 1974 s 639 (Malmgård) och 1977 s 156 (Rekke).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:04

Arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt

A. Besvär av H V Aktiebolag.

Bolaget utförde på entreprenad fartygsbyggnation och fartygsreparationer, dels på egen arbetsplats i Halmstad, dels på olika varv, företrädesvis i Göteborg. Bolaget använde sig därvid såväl av egen personal som av personer, vilka formellt inte var anställda av bolaget utan av andra enskilda personer eller företag. Dessa andra enskilda personer och företag fungerade således som ett slags mellanmän eller fakturerare. På de belopp som av bolaget utbetalades till mellanmännen, och som av dessa med avdrag för viss provision vidarebetalades till de enskilda arbetstagarna, verkställdes inga avdrag för preliminär skatt enligt 39§ 1 mom första stycket uppbördslagen, UL. En av dessa mellanmän var en person vid namn S.

RR yttrade: I målet är ostridigt att S av de belopp, som han under ifrågavarande tid uppburit från bolaget, tillhopa 1 108 794 kr, betalat större delen vidare till andra arbetstagare hos bolaget. Hur många dessa andra arbetstagare varit har icke kunnat klarläggas. Ej heller är någon annan arbetstagare än S känd till namnet. Tvisten i RR gäller — såsom talan slutligen bestämts — huruvida bolaget kan åläggas arbetsgivaransvarighet enligt 75§ UL för arbetstagares preliminära skatt beräknad på hela det till S utbetalade beloppet, oaktat uppgift saknas om hur beloppet fördelats på olika arbetstagare.

Varken ordalagen i 75 § UL eller utformningen av övriga regler om arbetsgivaransvaret ger utrymme för annan tolkning än att sådan ansvarighet skall fastställas för varje arbetstagare för sig. I förevarande mål kan sålunda ansvarighet icke fastställas till högre belopp än som motsvarar skatten på det belopp som S uppburit för egen del. I avsaknad av närmare utredning härom får sistnämnda belopp uppskattas till med hänsyn till i målet föreliggande omständigheter skäliga 120 000 kr. Bolagets betalningsansvar skall alltså bestämmas i förhållande till detta belopp. (RR föredr. 14.9; dom 19.10 1977).

B. Besvär av VP Aktiebolag.

RR yttrade: Bolaget har till K utbetalat under juni—dec 1973, såvitt framgår av utredningen, tillhopa 173 650 kronor avseende lön och 10 711 kronor avseende reseersättning och traktamente. Beloppen har fakturerats bolaget av K genom 48 räkningar utställda på bolaget av ett finskt bolag. Räkningarna har i allmänhet upptagit visst antal arbetstimmar à 28 kronor med angivande av den arbetsplats där arbetet utförts samt i vissa fall reseersättning och traktamentsbelopp. De fakturerade beloppen har i samtliga fall kvitterats av K. — Då företag på angivet sätt direkt köper arbetstid, föreligger ett starkt indicium för att köparen av arbetstiden är arbetsgivare med dem som utfört arbetet som arbetstagare. I förevarande fall tyder även övriga omständigheter på att det obestämbara antal personer, som fullgjort de med den fakturerade arbetstiden avsedda arbetena, varit att skatterättsligt anse som arbetstagare hos bolaget. Bolaget är därför i uppbördslagens mening arbetsgivare i förhållande till dem som i ersättning för sitt arbete mottagit de nyssnämnda beloppen. — Bolaget har ostridigt underlåtit att verkställa skatteavdrag å de ifrågavarande lönebeloppen. Ej heller har bolaget haft skälig anledning till denna sin underlåtenhet. — Enligt 75 § UL åvilar det arbetsgivare, som underlåtit att göra skatteavdrag i vederbörlig ordning, medansvar för sådan arbetstagares skatt som skatteavdraget avser. Av utformningen av reglerna om arbetsgivaransvaret följer att detta blott kan avse bestämd arbetstagares skatt. Av de slutliga mottagarna av lönebeloppen har i målet endast K kunnat identifieras. I förevarande mål kan därför arbetsgivaransvar för bolaget jämlikt 75 § UL fastställas endast såvitt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:04

rör skatt, vilken det åvilar K att betala. Bolaget har beräknat det belopp vilket bolaget bort avdraga å de lönebelopp som utgått till K för av honom utfört arbete till 10 000 kronor. Riktigheten av bolagets beräkning har ej ifrågasatts. — Med ändring av KR:s dom, nedsätter RR det skattebelopp, för vilket bolaget är jämte K ansvarigt till 10 000 kronor jämte därpå belöpande restavgift. (RR föredr. 14.9; dom 19.10.1977.)

Anm: Se RÅ 1964 not 2160, 1965 not 117 samt Centrala uppbördsnämndens meddelande 1956:7 och Centrala folkbokförings- och uppbördsnämndens meddelande 1967:10.

ÖNSKAS KÖPA

Regeringsrättens Årsbok

Svar till telefon 08 - 24 69 70

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:04