

Kammarrätterna

Rättsfall

Fråga om dödsbos förmögenhet minskat genom att till delägarna lämnats reverser intecknade i boets fastighet

Besvär av dödsboet efter L. angående inkomst- och förmögenhetstaxering 1970. – TN vägrade vid förmögenhetstaxeringen dödsboet avdrag för ett skuldbelopp om 100 000 kr utgörande till dödsbodelägarna utgivna inteckningar. Någon förmögenhetsöverföring ansågs nämligen ej ha förelegat. Då den skattepliktiga förmögenheten herefter översteg 100 000 kr tillämpade TN vid taxering av dödsboet reglerna om handelsbolag. Till följd härav beskattades envar delägare för sin andel av dödsboets inkomst och förmögenhet.

Hos PN yrkade dödsboet att medges avdrag för skuldbeloppet och icke beskattas enligt reglerna för handelsbolag. Som stöd för besvären anfördes bl a:

Enär någon av delägarna i dödsboet behövde likvida medel uppkom fråga om försäljning av fastigheten. Dock beslöts (enligt delskifte i dec. 1967) att dödsboet skulle till envar av delägarna lämna en inteckning i fastigheten å 25 000 kr. Härigenom fick delägarna en fordran på dödsboet om tillsammans 100 000 kr. Man kan också säga att delägarna fått en utdelning ur dödsboet på vardera 25 000 kr. Det blir samma sak. Pengarna skall en gång ut från dödsboet till dem som då innehar inteckningarna. För att erhålla likvida medel belånade envar av dödsbodelägarna sin inteckning i DBV:s sparbank i Visby. Saken hade givetvis också kunnat ordnas på så sätt att dödsboet självt belånade inteckningarna och betalat ut till envar delägare kontant 25 000 kr. Att så ej skedde berodde på att delägarna ville ha valfrihet att belåna eller låta bli att belåna inteckningarna. Resultatet blir dock i båda fallen detsamma, nämligen att dödsboet fått en skuld till delägarna. Något borgensåtagande har ej uppstått eller varit avsett. Enligt dödsboets mening har förmögenhetsförhållandena ändrats genom utfärdandet av inteckningarna. Delägare kan överlåta sin inteckning till tredje man, som då får en fordran direkt på dödsboet. Denne tredje man kan också på grund av inteckningen lagsöka dödsboet och få dess egendom exekutivt såld. Banken där inteckningarna är belånade kan göra sammanledes.

TI avstyrkte bifall till besvären och anförde: Dödsboet har icke belånat inteckningarna. De enskilda dödsbodelägarna har var och en för sig beretts tillfälle att upptaga lån för vilka de är ansvariga. Att dödsboets tillgångar lämnats som säkerhet för ifrågavarande lån innebär icke någon förmögenhetsförändring för dödsboet innan det visat sig att respektive låntagare icke kunnat fullgöra sina förpliktelser och säkerheten i anledning härav helt eller delvis tages i anspråk.

LSR yttrade: Enligt gällande civilrättsliga regler skall över arvskifte upprättas handling, som underskrives av delägarna med vittnen. Att någon sådan handling upprättats har inte gjorts gällande i målet. Någon överföring av dödsboets förmögenhetsmassa kan därför inte anses ha skett vare sig helt

eller delvis genom skifte. Dödsbodelägarna äger var och en viss andel i dödsboets tillgångar. Det förhållandet att dödsbodelägare ställer viss del av sin lott i boet som säkerhet för eget lån innebär enligt länsskatterättens mening inte att dödsboet som juridisk person skuldsätter sig vare sig mot dödsbodelägaren eller mot dennes långivare. Detta helt oberoende av i vilken form låntagaren lämnar sin säkerhet. På grund härav finner LSR TN:s beslut riktigt och lämnar besvären utan bifall.

Hos KR vidhöll dödsboet sitt yrkande att reglerna om handelsbolag ej skulle tillämpas på dödsboet. – KR fann ej att den företagna åtgärden att till varje delägare lämna en i dödsboets fasta egendom in-tecknad revers inneburit att dödsboets förmögenhet därigenom minskat med reversernas kapitalbelopp. KR lämnade därför besvären utan bifall. (KR i Sthlm 6.5.1975.)

Anm.: Se Svensk Skattetidning 1971 s 167 (Åke Hellner).

Kraftaktiebolags aktier i börsnoterat bolag – kapitalplaceringsaktier?

Besvär av AG Hälsingekraft angående inkomsttaxering 1971. – Bolaget ägde 48 000 aktier i börsnoterade Kopparfors Aktiebolag, motsvarande ca 6 procent av totala antalet aktier. Under beskattningsåret uppbar bolaget 480 000 kr i utdelning på aktierna. Beloppet redovisades i deklarationen såsom inkomst av rörelse. – TN upptog beloppet till beskattning under inkomst av kapital.

Hos MKSR yrkade bolaget att utdelningen skulle förklaras utgöra för bolaget icke skattepliktig inkomst. Bolaget anförde därvid i huvudsak följande.

En betydande utbyggnad av bolagets krafttillgångar har skett. Då bolagets distributionsområde är svagt industrialiserat och till stor del av glesbygdskaraktär med relativt stor utflyttning, var det nödvändigt att redan från början söka trygga avsättningen av den energi, som kunde utvinnas genom utbyggnaden. Det bedömdes som angeläget att bolaget på sikt lyckades uppnå intimt och långsiktigt samarbete med industri, vars tillverkningsprocess var förbunden med stor kraftförbrukning och som saknade egna kraftresurser. Genom ett betydande och mångårigt innehav av aktier i Kopparfors AB räknar bolaget med att kunna träffa kraftleveransavtal med detta bolag, om det på sikt skulle uppstå svårigheter att finna avsättning för industikraften inom bolagets nuvarande distributionsområde. Innehavet av aktierna utgör därför ett väsentligt led i den av bolaget bedrivna rörelsen. Av värde för bolagens samverkan är också att det föreligger viss personalunion mellan bolagen. Det har hittills inte varit möjligt att träffa kraftleveransavtal mellan de båda bolagen, men förhandlingar om samgående i vissa linjenät pågår. Bolaget har aldrig förfogat över något överskott på likvida medel.

MKSR fann utdelningen på aktierna utgöra för bolaget skattepliktig inkomst av kapital.

Hos KR yrkade bolaget i första hand att bli befriat från skattskyldighet för utdelningen och i andra hand att utdelningen skulle anses som inkomst av rörelse.

KR yttrade: Enligt 54 § första stycket a) KL frikallas svenska aktiebolag

från skattskyldighet för utdelning på sådan aktie som icke innehaves i kapitalplaceringssyfte. – Av handlingarna framgår att det sammanlagda röstetalet för bolagets aktier i Kopparfors AB väsentligt understiger en fjärdedel av det sammanlagda röstetalet för samtliga aktier i sistnämnda bolag. – Vad bolaget anfört om syftet med innehavet av aktierna ger inte tillräckligt stöd för antagande att innehavet under beskattningsåret betingats av den av bolaget bedrivna rörelsen. – Enär aktierna således får anses ha innehafts i kapitalplaceringssyfte är bolaget skattskyldigt för utdelningen på aktierna. Utdelningen skall beskattas som inkomst av kapital. – KR lämnar besvären utan bifall. (KR i Sundsvall 20.3.1975.)

Anm.: Se Geijer m fl, Skattehandbok, Del 1 7:e uppl s 633–636, prop 1960: 162 s 30–32.

Ej restavgift för för sent erlagd artistskatt

Besvär av N. angående restavgift. – Ett hotellaktiebolag utbetalade den 29 dec 1973 och den 1 jan 1974 sammanlagt 250 kr till N. som gage för ett engagemang som avsåg två uppträdanden.

Sedan lokala skattemyndigheten konstaterat att bolaget inte erlagt skatt artistskatt å 100 kr anmodades N. att inbetala beloppet jämte restavgift å 10 kr. N. inbetalade den 13 febr 1974 skatten men inte restavgiften. N., som den 14 febr 1974 förelades att inbetala restavgiften, bestred betalningsskyldighet.

LS fann sådana omständigheter icke föreligga, som motiverade befrielse från restavgift enligt 58 § uppbördsförordningen.

Hos KR yrkade N. befrielse från skyldighet att erlagga restavgiften.

KR biföll besvären och yttrade: Kungörelsen om skatteavdrag i vissa fall från artistersättning har utfärdats med stöd av 3 § 3 mom andra stycket uppbördslagen. Enligt tredje stycket i nyssnämnda lagrum skall beträffande sådan inkomst gälla vad regeringen föreskriver i fråga om beräkning av preliminär skatt, avdrag för preliminär och kvarstående skatt samt ansvarighet för sådan skatt m m. Enligt 7 § kungörelsen skall vid tillämpning av bestämmelserna i 58 § uppbördslagen beräknas restavgift i fall som avses i 5 och 6 §§ kungörelsen efter vissa grunder. I 8 § stadgas att för den som är skyldig att göra skatteavdrag i tillämpliga delar skall gälla vad som föreskrives om arbetsgivare i uppbördslagen. Däremot finns i kungörelsen icke någon bestämmelse som jämställer dem som mottager artistersättning med arbetstagare i uppbördslagen i fråga om ansvarighet för skatt. Vid nu angivna förhållanden kan N. ej anses skyldig erlagga restavgift. (KR i Sthlm 27.6.1975.)

Anm.: Se Stencil Fi 1968: 4, Promemoria med förslag till särbestämmelser om skatteavdrag från vissa arvoden som utbetalas till artister, RSV Du 1972: 7 Anvisningar rörande skatteavdrag i vissa fall från artistersättning.

Intrångsersättning vid försäljning av gatumark

Besvär av O. angående inkomsttaxering 1971. – O. ägde en villafastighet i Hallsbergs köping. 1970 sålde han till köpingen ett i fastigheten ingående markområde om 30 kvm, som enligt ändrad stadsplan skulle utgöra gatumark. I samband med försäljningen uppbar han bla ”allmän intrångsersättning jämväl innefattande ersättning för den nybyggnad av garage i markplan som beräknas bli erforderlig med anledning av stadsplaneändringen” med 24 250 kr. – I deklARATIONEN upptog O. icke någon del av beloppet som skattepliktig intäkt.

TN, som beräknade kostnaden för nytt garage till 10 000 kr, ansåg 14 250 kr utgöra skattepliktig intäkt och beskattade O. för en skattepliktig realisationsvinst av 2 985 kr.

Hos LSR yrkade O. att bli taxerad enligt deklARATIONEN. – TI avstyrkte bifall till besvären.

Han anförde att O. i kontraktet med köpingen förbundit sig att återkalla av honom hos civildepartementet anförda besvär över länsstyrelsens beslut att fastställa den ändrade stadsplanen och att detta torde haft ett så intimt samband med den utbetalade ersättningen att viss del därav borde upptagas som inkomst av annan tillfällig förvärvsverksamhet än realisationsvinst.

LSR lämnade taxeringarna utan ändring och yttrade :

Den från kommunen uppburna ersättningen har inte utgått på grund av intrång i föfoganderätten enligt andra författningar varför den inte skall beskattas enligt reglerna för realisationsvinst. Av upprättat köpekontrakt framgår att fråga är om ersättning för inte enbart nybyggnad av garage utan även annan ersättning till ospecificerat belopp. Då av köpekontraktet vidare inte framgår att sistnämnda ersättning skall avse ersättning för värdeminskning på fastigheten får ersättningen till den del den överstiger beräknad ersättning för kostnad för garage anses utgöra för Olofsson skattepliktig intäkt i förvärvskällan inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet till minst det belopp som av taxeringsnämnden tidigare upptagits till beskattning i samma förvärvskälla.

KR biföll O.:s besvär och yttrade: I målet är upplyst att O.:s fastighet tidigare låg vid en återvändsgata intill ett fri-område. Framdragande av trafikled utmed tomtgränsen måste anses ha medfört en sämre boendemiljö och därmed en minskning av fastighetens värde. O. har av kommunen, utöver ersättning för buskar och träd samt ersättning för erforderligt nytt garage, vilka ersättningar inte blivit beskattade, uppburit sk allmän intrångsersättning. Denna ersättning får med hänsyn till i målet upplysta omständigheter anses avsedd att utgöra gottgörelse för den bestående skada på fastigheten trafikledens framdragande orsakat. Även till sådan del får ersättningen anses undantagen från skatteplikt. (KR i Sthlm 17.11.1975.)

Anm.: Se RRK K 75 1: 11, Skattenytt 1975 s 417 samt Geijer Rosenqvist Sterner, Skattehandbok sjunde upplagan s 70.

Periodiskt understöd till postkassörselev

Besvär av TI angående Å.:s inkomsttaxering 1972. – Å. yrkade i sin deklARATION avdrag för periodiskt understöd till E., född 1952 med 5 000 kr, avseende tiden mars–sept 1971. – TN medgav avdraget.

Hos LSR yrkade TI att avdraget skulle vägras. Han anförde bl a följande. E. hade under våren 1971 varit studerande och under sommaren haft feriearbete hos Skogaholms Bröd AB. Under hösten 1971 började hon en postelevkurs i Gävle och erhöll elevarvode med sammanlagt 2 448 kr. Storleken av det uppburna elevarvodet tydde på att mottagaren var att betrakta som studerande. E. kunde ej anses ha förvärvsarbetat i egentlig mening. Då understödet utgått till hennes undervisning var det ej avdragsgillt. – LSR ogillade yrkandet.

Detsamma gjorde KR som yttrade: Enligt vad Å. uppgivit avbröt E. sin skolgång i mars 1971. Hon var då 19 år. I sept samma år började hon tjänstgöring som postkassörselev. Under tiden mars–sept var hon någon tid utan arbete och någon tid anställd hos Skogaholms Bröd AB med en lön av sammanlagt 2 908 kr. – Tjänstgöring som postkassörselev innefattar praktisk och teoretisk yrkesutbildning men eleven har en avlönad anställning och inkomsten därav beskattas såsom inkomst av tjänst. – Med hänsyn till de anställningar E. haft efter mars 1971 får det understöd, som Å. lämnat henne under tiden mars–sept, anses icke ha utgjort bidrag till E.:s undervisning eller uppfostran. (KR i Sthlm 26.9.1975.)

Anm.: Se RRK R 72 1: 4, RRK R 74 1: 29 samt Hellner, Periodiskt understöd och underskott s 82.

Förmån av fri bostad som ej kunnat utnyttjas

Besvär av dödsboet efter E. angående inkomsttaxering 1973. – E. avled 1971. Bland tillgångarna i boet fanns en jordbruksfastighet med taxeringsvärde av 49 000 kr. I dödsboets deklARATION 1973 uppgavs intet värde av bostadsförmånen då inga förmåner utnyttjats under året. – TN upptog som inkomst värde av bostadsförmån till 800 kr.

Dödsboet klagade hos LSR och anförde: Några förmåner från förvärvskällan har under beskattningsåret icke utnyttjats eller kunnat utnyttjas av någon av dödsbodelägarna. Detta avser även bostadsförmån. Var och en av dödsbodelägarna disponerar och utnyttjar annan bostad. Fastighetens jordbruk är numera utarrenderat och disponerar arrendatorn fastighetens byggnader delvis.

TI svarade: Värdet av bostadsförmån skall upptas till beskattning, så snart bostaden stått till ägarens disposition. Den omständigheten att ägaren inte använt bostaden under året är därför inte skäl för att avstå från att redovisa

förmånen. – Enligt uppgift hämtad ur tidigare års deklARATION består bostaden av tre rum och kök. Bostaden är utrustad med elektrisk belysning, kylskåp, vatten och avlopp, frysbox samt elspis. Enligt RSV:s anvisningar till ledning vid 1973 års taxering i Örebro län bör en sådan bostad värderas till 1 350 kr. – LSR ogillade besvären.

Hos KR fullföljde dödsboet sin talan och framhöll bl a att möbler eller annan utrustning ej funnits förvarade i bostaden, enär befintligt lösöre tillskiftats efterlevande maken och av henne överflyttats till den av henne hyrda bostadslägenheten. Uthyrningsmöjligheterna var synnerligen begränsade, då bostadens standard var av sådan klass att den icke kunde uthyras till året-runtbostad och fastigheten genom sitt läge icke var efterfrågad som fritids-objekt.

TI förklarade att han med hänsyn till vad som numera upplysts inte ville motsätta sig bifall till besvären.

KR: ej ändring. (KR i Sthlm 14.11.1975.) En ledamot var skiljaktig och anförde:

Dödsboet har i målet numera upplyst att möbler och annan utrustning icke fanns förvarade i bostaden i fråga, enär befintligt lösöre tillskiftats efterlevande maken och av henne flyttats till den lägenhet hon själv hyrde. Vidare har dödsboet anført att bostadens standard var av sådan klass att densamma icke kunde uthyras till året-runtbostad. Vidare var fastighetens läge sådant att den icke var efterfrågad som fritids-objekt. Uthyrningsmöjligheterna var därför enligt dödsboet synnerligen begränsade.

Vederbörande TI har med hänsyn till vad sålunda upplysts förklarat att han icke ville motsätta sig bifall till besvären. – Med hänsyn till vad som numera framkommit angående de begränsade möjligheterna för dödsboet att under rådande förhållanden utnyttja bostaden – vilket icke bestridits av motsidan – saknas enligt min mening anledning att inkomstbeskatta dödsboet för förmånsvärde av bostaden.

Anm.: Se RA 1950 not 576, 1952 not 1536, 1953 not 2056, 1955 not 622, 1957 not 214, 1959 not 55, 1961 not 43-45. Se vidare KGA Sandström, Beskattning av inkomst av hyresfastighet s 77, Svensk Skattetidning 1946 s 309 (Ljungberg), Geijer Rosenqvist Sterner, Skattehandbok Del 1 sjunde upplagan s 522, Hellner, Perdioidiskt understöd och underskott s 269-275.

Fråga om sådana särskilda omständigheter förelegat att dödsbo ej bort beskattas enligt schablon för villafastighet

Besvär av dödsboet efter H. angående inkomsttaxering 1972. – I sin deklARATION 1972 redovisade dödsboet ingen intäkt av villafastighet med taxeringsvärde av 120 000 kr, vilken försåls med tillträde den 1 augusti 1971. – TN beräknade intäkten av fastigheten till 7/12 av schablonbeloppet för år räknat.

Hos LSR yrkade dödsboet att bli taxerat enligt deklARATIONEN och anförde bl a.:

H. avled i nov 1970. I hans fastighet hade några rum varit uthyrda vid

den tiden. Uthyrningen hade medfört sanitära olägenheter varför hyresgästerna uppsades till avflyttning omkring den 1 maj 1971. Efter sanering och reparation under jan och febr skulle fastigheten försäljas men denna var belagd med byggnadsförbud, vilket hindrade försäljning. Först sedan byggnadsnämnd i juni 1971 meddelat förhandsbesked angående byggnadslov kunde fastigheten försäljas. Dödsbodelägarna hade själva ej bebott fastigheten. Ej heller hade denna uthyrts under 1971.

LSR meddelade följande beslut:

Det förhållandet att byggnadsförbud för fastigheten – taxeringsvärde 120 000 kr varav byggnadsvärde 80 000 kr – upphävdes först den 11 juni 1971 utgör enligt rättens mening inte något förhållande, vilket jämlikt 24 § KL medfört att fastigheten ”icke kunnat utnyttjas under viss tid” eller ”icke kunnat uthyras”, då dödsboet helt frivilligt velat försälja fastigheten. Att ingen av dödsbodelägarna var mantalsskriven på fastigheten spelar härvidlag ingen som helst roll. – Ej heller har det någon betydelse, att villafastigheten under jan månad och halva febr 1971 genomgick ”en grundlig rengöring av hela huset till en kostnad av 538 kr samt nödvändiga reparationer å vatten- och avloppsledningar samt värmeledningssystemet till en kostnad av 522 kr”. – I enlighet härmed och då huset på nämnda stadsäga är inrättad till bostad åt en eller två familjer och i anledning härav schablontaxeras vid inkomsttaxeringen, varvid avdrag inte kan medges för underhålls- och reparationskostnader, lämnas besvären utan bifall.

KR yttrade: Av handlingarna framgår att fastighetens förra ägare H. avlidit i nov 1970 att dödsboet i skrivelse, som inkommit till byggnadsnämnden den 17 dec samma år hemställt om förhandsbesked för erhållande av byggnadslov, samt att sådant meddelats i beslut, som justerats den 9 juni 1971. Det är vidare upplyst att tidigare hyresgäster blivit uppsagda och flyttat vid årsskiftet 1970/1971, att reparationer och rengöring företagits under januari och februari, att fastigheten från sistnämnda månad utbjudits till försäljning genom mäklare och slutligen sålts i juli med tillträde den 1 aug samt att fastigheten under beskattningsårets sju första månader icke utnyttjats för uthyrning eller som bostad för dödsbodelägare. – Fastighetens ianspråktagande som bostad under den begränsade tiden före den planerade försäljningen har icke varit påkallad. Med hänsyn härtill och till vad i övrigt förekommit finner KR sådana särskilda omständigheter föreligga som enligt 24 § 2 mom tredje stycket KL skall medföra att intäkt icke skall upptagas av fastigheten. (KR i Sthlm 15.12.1975.)

Anm.: Se Granlund Hedborg, Beskattning av egna hem, villor och andra fastigheter s 24, K G A Sandström, Inkomstbeskattningen av villaägare (Skattenyttts skriftserie nr 6) s 54–57.

Ökade levnadskostnader när mannen fått anställning på annan ort men hustrun kvarbott

Besvär av TI angående fru E.:s inkomsttaxering 1974. – Två makar E. har under flera år bott och arbetat på en och samma ort. Sedan mannen fått ny anställning på annan ort har familjebostaden flyttats dit. Hustrun har kvarbott på den gamla orten och bibehållit sin anställning där, eftersom hon icke kunnat få en likvärdig anställning på den nya orten. Hon har ej ansetts berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader.

Sedan LSR medgett hustrun sådant avdrag och TI klagat häröver biföll KR besvären och yttrade: Enligt punkt 3 fjärde stycket av anv till 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 fru E. är bosatt och har sitt arbete. Vid detta förhållande föreligger icke förutsättning för henne att få avdrag för ökade levnadskostnader enligt angivna stadgande. (KR i Sthlm 20.11.1975.)

Anm.: Se RÅ 1971 not 357 och RRK R74 1: 5.

Hemresor i samband med att familjebostad erhållits på annan ort än tidigare

A. Besvär av direktören P. angående inkomsttaxering 1972.

P. uppgav i 1969 och 1970 års deklARATIONER Göteborg som hemortskommun. I 1971 och 1972 års deklARATIONER uppgav han Turinge respektive Södertälje som hemortskommun. Som postadress uppgavs i 1969, 1970 och 1972 års deklARATIONER en och samma bostadsadress i Göteborg. I 1971 års deklARATIONER angavs som postadress den jordbruksfastighet som han under alla dessa år haft i Turinge respektive Södertälje kommun. I samtliga deklARATIONER uppgav P. inkomst av tjänst från företag i Göteborg samt resultatet av jordbruksfastigheten.

I 1972 års deklARATIONER yrkade P. avdrag från tjänsteinkomsten för bla resor tur och retur från Göteborg till familjen på gården i Södertälje med (43 gånger 175 kr) 7 525 kr såsom fördyrade levnadskostnader. – TN medgav avdrag med 2 100 kr, motsvarande en hemresa per månad under året.

Hos LSR anförde P. att hans och familjens fasta bostad var i Nykvarn (gården). Från bolaget i Göteborg utgick ingen ersättning för resorna till och från Nykvarn och ej heller någon form av traktamente. Han hade ej möjlighet att bosätta sig tillsammans med familjen i Göteborg, då hustrun på grund av astma var avrådd från att vistas på västkusten. P. vidhöll avdragsyrkandet – LSR fann det av TN medgivna avdraget skäligt och vägrade ytterligare avdrag.

Hos KR fullföljde P. sin talan och hävdade att resorna varit nödvändiga med hänsyn till hustruns dåliga hälsotillstånd. Hon hade under långa perioder varit intagen på sjukhus och konvalescenthem. – KR fann P. icke kunna

medges yrkat avdrag för kostnader för hemresor och lämnade besvären utan bifall. (KR i Sthlm 27.11.1975.)

B. Besvär av majoren P. angående inkomsttaxering 1972. -

P. som fullgjort tjänstgöring som elev vid Militärhögskolan i Stockholm, omplacerades från och med den 16 okt 1971 till A 3, Kristianstad. Sedan P. sökt anstånd med omstationeringen (s k omvänt anstånd), varvid han upplysts att han fått familjebostad i Kristianstad från och med den 1 juni 1971, medgav civilförvaltningen att P. fick räkna den nya tjänstgöringsorten som stationeringsort från och med dagen för familjens flyttning till Kristianstad, dock tidigast från och med den 1 juni 1971. Traktamente skulle beräknas för P. som om han för samma tid fått anstånd med omstationeringen, varvid skulle avräknas ersättning för särskild hyreskostnad.

I sin 1972 avgivna deklaration yrkade P. avdrag från uppgiven inkomst av tjänst för bl a merkostnader i Stockholm den 1 juni-den 31 juli 1971 med 2 660 kr. Om avdrag medgavs avstod P. från att yrka avdrag för kostnader för hemresor Stockholm-Kristianstad under samma tid.

TN vägrade avdrag för beloppet 2 660 kr.

Hos LSR vidhöll P. avdragsyrkandet under framhållande bl a att bostaden i Stockholm på grund av olyckliga omständigheter ej kunnat uthyras förrän den 1 aug 1971.

LSR yttrade. Den skattskyldige har under hela beskattningsåret uppburit lön från Försvarets Civilförvaltning fram till den 16 oktober som elev vid militärhögskolan i Stockholm och därefter för fortsatt tjänstgöring såsom kapten med stationeringsort i Kristianstad. - Den statliga arbetsgivaren har - utöver kontant lön - utbetalt traktamentsersättningar m m för av tjänstgöringen föranledd fördyring, vilka ersättningar - då annat inte utsagts - avsett att täcka den skattskyldiges faktiska merkostnader för mat, hyra och resor. - Under sådana omständigheter lämnas besvären utan bifall.

KR yttrade: Av handlingarna framgår bl a att P., som tjänstgjort och med sin familj varit bosatt i Stockholm, den 1 juni 1971 omstationerats till Kristianstad och att familjen flyttat dit samma dag. Därefter har P. erhållit "omvänt" anstånd med omstationering från Stockholm, där P. under hela den ifrågavarande tiden tjänstgjort. Anståndet med omstationeringen får anses innebära att Kristianstad är P.:s hemort från och med den 1 juni 1971. P. har beviljats rätt till traktamente från sistnämnda tidpunkt dock att avräkning skulle ske för erhållen ersättning för särskild hyreskostnad. På grund av sådan avräkning erhöll P. enligt egen uppgift endast dylik hyresersättning för tiden den 1 juni-den 31 juli 1971. - I målet har icke visats annat än att den erhållna ersättningen varit avsedd att täcka P.:s ökade kostnader på grund av den dubbla bosättningen. Vid sådant förhållande är P. jämlikt 32 § 3 mom KL icke berättigad till avdrag för sådana merkostnader som icke täckts av erhållen ersättning. - Då P. förklarats i princip berättigad till traktamentsersättning för bestridande av ökade levnadskostnader för sistnämnda tidsperiod, måste P., som haft semester den 5-25 juli 1971, anses berättigad till

avdrag för kostnader för två hemresor i juni månad med ett såsom skäligt ansett belopp av 300 kr. (KR i Sthlm 1.12.1975.)

Anm.: Obs att i fall B ansågs myndighetens (dvs civilförvaltningens) beslut innebära att Kristianstad, dit familjen men inte ännu P. flyttat, skulle vara P.:s hemort. I enlighet därmed medgavs också avdrag för hemresor. Se vidare RÅ 1953 not 1115, RÅ 1954 not 72, RÅ 1957 ref 24, RÅ 1968 344, RÅ 1969 not 34, RÅ 1969 not 1828, RÅ 1971 not 357, KR:s i Sthlm dom 1973-08-27 i mål 2846-1972 (pt vägrat 1974-0613), RKK R74 1: 5, RRK K75 1: 21 samt Skattenytt 1961 s 166-170 (L Lindquist).