



# RR Regeringsrätten

## RÄTTSFALL

### Bankdirektörers representation

A. Bankdirektören L., som av sin arbetsgivare erhållit, förutom lön å nära 50.000 kr, ersättning för resekostnader och för representation med 1.789 kr, erhöll vid sin inkomsttaxering år 1945 — därvid beloppet 1.789 kr icke beskattats — icke ett med 1.500 kr yrkat avdrag för representation till stor del avseende utländska affärsmän, bankirer m. fl., med vilka han redan före kriget genomfört större och mindre affärstransaktioner. RR: ej ändring. (RR:s utslag den 26/9 1951.)

B. Bankdirektören O., chef för en landsortsbanks stockholmsrörelse med en lön av 40.000 kr och representationsbidrag å 2.000 kr, vägrades vid inkomsttaxeringen år 1946 av underinstanserna ett med 2.000 kr yrkat avdrag för representationskostnader. O. hade åberopat intyg av bankens styrelseordförande, däri denne upplyst, att vid O:s anställande som verkställande direktör för stockholmskontoren krävts att O. i denna sin egenskap skulle gentemot bankens kunder och eventuella kunder utöva viss representation. Styrelseordföranden intygade även att det varit honom bekant att O:s representation varit av stor omfattning. — O. själv framhöll bland annat, att bankens utlåning mer än fördubblats under den sexårsperiod han uppehållit chefskapet för stockholmsrö-

relsen. Denna utveckling hade icke kunnat äga rum utan en mycket aktiv ackvisionsverksamhet, däri representationen ingått såsom en väsentlig del. O. hade även den direkta ledningen av bankens utlandsverksamhet, som fordrade krävande och dyrbar representation. O. framhöll att det av praktiska skäl varit omöjligt att frambringa någon detaljutredning. — RR fann, att med hänsyn till omständigheterna i målet anledning saknats att i förevarande avseende frångå O:s deklARATION. Det yrkade avdraget medgavs följaktligen. (RR:s utslag den 26/9 1951.)

### Regementschefs representation

Översten S. hade vid sin inkomsttaxering yrkat avdrag för representationskostnader med 1.200 kr med motivering, att han i egenskap av regementschef under år 1948 på midtag i sitt hem haft 58 personer, vilka icke tillhörde hans ordinarie umgängeskrets. Det gällde högre chefer med adjutanter, personal, kommissioner och andra besökande, vilka av olika anledningar inspekterat eller i tjänsteuppdrag besökt regementet. TN vägrade avdraget. Hos PN åberopade S. bland annat, att biskop fått avdrag för representation i RÅ 1946 not. 455. Enligt S. utvisade detta att även för ämbetsmän i chefsställning principiellt föreläge avdragsrätt. S. framhöll, att en regementschef i

landsorten traditionellt hade en långt gående skyldighet att i sällskapliga former samla regementets officersfamiljer hos sig. Vidare förväntades det nästan alltid av honom såsom platsbefälhavare att han visade gästfrihet mot besökande militärpersoner i framskjuten ställning. Det vore alltså här fråga, icke om kostnader för sådant utövande av privat gästfrihet eller deltagande i sällskapslivet som normalt följde med en viss social position, utan om utgifter vilka S. i sin egenskap av regementschef måst ikläda sig för representation av speciell, mera officiell natur. Någon motsvarande representationskyldighet föreläge icke alls eller endast i ringa omfattning för militära befattningshavare i Stockholm i liknande ställning. — TI ansåg, att de kostnader, varom här vore fråga, i allmänhet icke kunde anses såsom ofrånkomliga för S. i hans egenskap av regementschef och platsbefälhavare utan snarare torde böra betraktas såsom sådana av sedvanlig gästfrihet betingade kostnader, för vilka avdrag vid taxering ej kunde medgivas. Varken tjänstgöringsortens läge eller där rådande förhållanden kunde motivera ett annat betraktelsesätt. — PN medgav avdrag med 1.000 kr, enär det vore utrett att S. särskilt i sin egenskap av platsbefälhavare ofrånkomligen måste ikläda sig icke obetydliga utgifter för representation, bland annat gentemot personer som i olika ärenden besökte orten. Dessa utgifter finge därför anses utgivna i och för tjänsten. — TI klagade hos KR och anförde bland annat, att om PN:s beslut skulle stå fast, måste man fråga sig, huruvida icke avdrag borde tillgodonjutas av åtskilliga andra personer i allmän tjänst, som nu vägrades avdrag. Även för dem vore utövandet av värdskap i olika sammanhang praktiskt taget lika "påtvingat" som i S:s fall. KR biföll TI:s talan och fastställde således TN:s åtgärd att vägra avdraget. S. besvarade sig hos RR, som emel-

lertid lämnade besvären utan bifall, enär vad S. anført till stöd för sin talan i målet icke föranledde till att ifrågakomna utgifter för representation kunde anses som kostnader för fullgörande av hans tjänst. (RR:s utslag den 26/9 1951.)

#### **Inbesparande levnadskostnader**

Besvär av direktören S. angående inkomsttaxering år 1949. — S., som uppburit bland annat traktamentsersättning för 73,5 dagar och 17 nätter med 1886 kr ävensom ytterligare traktamentsersättning med 105 kr samt tillgodofört sig avdrag för sålunda erhållna belopp, beskattades av TN för ett belopp av 365 kr, motsvarande inbesparade levnadskostnader under 73 resdagar. — Hos PN bestred S. åtgärden av principiella skäl och anförde, att det för ett hushåll av normal typ såsom hans — han hade hustru och två minderåriga barn —, där hushållspengar utginge med lika belopp månad efter månad, saknade betydelse om en eller annan medlem var borta en eller annan dag. S. trodde icke att någon familjefader med 4—5 personers hushåll kunnat konstatera någon minskning av levnadskostnaderna i hemmet av sådant skäl. S:s resor voro spridda över sommarhalvåret men kunde också förekomma under vinterhalvåret. De omfattade i regel en eller två dagar. S. påpekade att statstjänstemäns traktamentsersättningar voro skattefria samt att levnadskostnaderna kunde minskas på många sätt utan att en sådan minskning beskattades i vidare mån än det därigenom uppkomme en sparad förmögenhet. En annan fråga som man kunde ställa vore om TN räknade med den ökning av levnadskostnaderna i hemmet som uppkomme till följd av resor: ökat slitage av kläder, ökat behov av tvättning och pressning av kläder, ökat slitage av reseffekter etc. S. ville icke göra gällande, att det hade någon förnuftig mening att ge sig in

på dylika beräkningar, men just därför hade det anförda en viss betydelse vid bedömningen av värdet av teorien om inbesparade levnadskostnader. PN: avslag. I anledning av besvär hos KR anförde TI, att S. icke bestritt, att det erhållna dagtraktamentet skolat täcka samtliga utgifter under resorna. Under sådana omständigheter stode beskattningsnämndernas beslut att tillägga visst belopp för normala levnadskostnader i överensstämmelse med praxis. Med hänsyn till S:s inkomstförhållanden kunde det av nämnderna beräknade beloppet, 5 kr för dag, icke antagas vara för högt tilltaget. KR och RR: ej ändring. (RR:s utslag den 26/9 1951.)

*Anm.: Anledningen till beskattningen torde såsom TI antytt — vara den, att traktamentsersättningarna ansetts beräknade så, att de skulle täcka alla kostnader under resorna, medan av staten anvisad traktamentsersättning, vilken är undantagen från beskattning, i regel avvägs så att endast merkostnaden täckts.*

#### **Avdrag för kostnader för hörapparat**

Besvär av folkskollärarinnan A. angående inkomsttaxering år 1947. — PN förvägrade A. ett från lärarinneinkomsten med 199 kr yrkat avdrag, därav 45 kr avsåg 10 % värde-minskningsavdrag och 154 kr batterier m. m. Hos KR yrkade A. avdrag med åtminstone halva beloppet såsom varande utgift för tjänsteinkomstens förvärvande. KR medgav avdrag med 100 kr. TI klagade. Han ville jämställa hörapparaten med glasögon. I praxis hade avdrag vägrats för kostnader för benprotes och för insulinbehandling. Om avdrag för dylika kostnader godkändes, skulle man lämna fältet fritt för den omfattande grupp av fall, där invalidiserande skador och sjukdomar föranlett kostnader för upprätthållande av full arbetsförmåga. Sådana kostnader kunde icke beaktas annat än

genom avdrag för nedsatt skatteförmåga. RR ansåg ifrågavarande kostnader för hörapparat m. m. icke kunna anses såsom utgifter för fullgörande av A:s tjänst och vägrade därför avdraget. (RR:s utslag den 21/6 1951.)

#### **Avdrag för premier för ledareförsäkringar, för annonser, för traktor och för kostnader för licensrätt till visst patent**

Besvär av Aktiebolaget Norrköpings Tricotfabrik, Alb. Westerholm, angående inkomsttaxering år 1948. — PN förvägrade bolaget avdrag för premier å 12.642 kr för ledareförsäkringar, tagna å två direktörers liv, med hänsyn till att 2.021 aktier av bolagets 2.600 aktier ägdes av de två direktörerna eller deras barn (jämför RÅ 1945 ref. 45, där RR vägrade ett s. k. enmansbolag avdrag för premie för ledareförsäkring). Vidare medgav PN icke ett med 1.500 kr yrkat avdrag för annonser i Norrköpings Segelsällskaps jubileumstidskrift och i Nationell Tidning. Kostnaden ansågs huvudsakligen avse understöd till resp. organisationers verksamhet. Ej heller medgavs avdrag för traktor, som inköpts för 8.900 kr för att användas för planeringen av ett för bolagets personal inköpt fritidsområde men som på grund av mellankommande hinder icke kommit till användning för ändamålet utan under tiden utlånats till en av cheferna mot hyra. Slutligen medgavs icke ett med 29.700 kr yrkat avdrag, avseende kostnaden för förvärv av licensrätten till visst patent (moment i strumptillverkning), vartill äganderätten samtidigt inköpts av den ene av cheferna och överlåtits å två hans barn vilka uppburit avkastning på grund av licensrättsupplåtelse. Barnen ägde 651 aktier vardera. PN ansåg beloppet 29.700 kr utgöra förtäckt utdelning. — RR ansåg bolaget berättigat till avdrag för ifrågavarande försäkringspremier samt kostnader för an-

nonser och inköp av traktor. Beträffande licenskostnaden förklarade RR, att utredningen icke gäve vid handen, att bolaget genom att för egen räkning erlägga omförmälda licensavgifter så förfogat över bolagets medel, att åtgärden vore att bedöma såsom disposition av bolagets vinstmedel. (RR:s utslag den 3/10 1951.)

*Anm.: Beträffande ledareförsäkringarna må påpekas, att enligt författningsändringar den 26 maj 1950 (S.F.S. nr 308—315) medgives icke avdrag för kapitalförsäkring, som rörelseidkare tagit på en anställds liv för att skydda sig mot inkomstminskning, som dennes fränfalle förväntas medföra för företaget. Å andra sidan beskattas icke utfallande belopp. Premierna anses nämligen icke utgöra avdragsgill omkostnad i rörelsen utan en utgift för att anskaffa kapital åt företaget under en övergångstid efter den anställdes död. (se Svensk Skattetidning årg. 1950 sid. 168).*

#### **Värdeminskning å goodwill**

Aktiebolaget Eskilstuna Omnibus- trafik har vid inkomsttaxering år 1948 icke erhållit ett med 16.243 kr yrkat avdrag för värdeminskning å rättigheter av goodwills natur (inköpta trafikrättigheter). Till stöd för yrkandet åberopade bolaget bestämmelsen i 100 § 7 mom. 1944 års aktiebolagslag, vilken trädde i kraft den 1 jan. 1948. Enligt denna bestämmelse må, därest aktiebolag övertagit rörelse mot vederlag som överstiger värdet av de med rörelsen övertagna tillgångarna, skillnaden (affärsvärde, goodwill) kunna upptagas såsom anläggningstillgång i särskild post. Å denna tillgång skall årligen avskrivas skäligt belopp, dock minst en tiondel, där ej på grund av särskilda omständigheter avskrivning med en mindre andel må anses tillätlig enligt allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased. (RR:s utslag den 5/10 1951.)

*Anm.: Enligt gällande lydelse av anv. punkt 5 sista st. till 29 § KL medgives avdrag för värdeminskning å varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur blott i den mån deras värde kan anses i verkligheten begränsat till viss tid. Emellertid har 1944 års allmänna skattekommitté i S. O. U. 1949:9 föreslagit ändrade bestämmelser rörande goodwill. Sålunda skall enligt förslaget ersättning för goodwill beskattas såsom inkomst. Å andra sidan skall avdrag medgivas för avskrivning å goodwill. Jämför även k. prop. 1951 nr 170.*

#### **Deklaration i rätt tid?**

Besvär av köpmannen F. angående inkomsttaxering år 1948. F., som bedrivit bageri och konditori i staden E., sålde rörelsen enligt köpekontrakt den 16 jan. 1947 med tillträde för nye ägaren den 3 febr. 1947. I sin till ledning vid 1948 års taxering avgivna självdeklaration angav F., att rörelsen bedrivits endast under januari 1947. Rörelsens nettointäkt uppgavs till 4.486 kr. Deklarationen inkom till TO den 10 mars 1948. TN höjde den uppgivna nettointäkten med visst belopp, avseende återvunna värdeminskningssavdrag. Hos PN bestred F. den gjorda höjningen. PN höjde emellertid taxeringarna ytterligare. Hos KR yrkade F. att deklARATIONEN måtte följas. TI invände, att F. måste anses ha förlorat sin rätt att hos KR överklaga inkomsttaxeringen. TI framhöll, att F:s räkenskaper för rörelsen för den tid för vilken deklARATIONEN avlämnats omfattat endast januari månad 1947. Då F:s räkenskapsår således gått till ända före utgången av oktober månad året näst före taxeringsåret, d. v. s. år 1948, hade det ålegat F. att avlämna självdeklaration för sista räkenskapsåret senast den 15 februari 1948, därest han icke erhållit särskilt anstånd med deklARATIONENS avlämnande. Sådant anstånd hade icke lämnats. Deklara-

tionen hade icke inkommit till behörig myndighet förrän den 10 mars 1948. KR fann besvären icke mot stadgandet i 39 § 1 mom. taxeringsförordningen kunna komma under prövning, enär F. icke inom föreskriven tid fullgjort sin deklarationskyldighet. (En ledamot ansåg dock, att besvären bort upptagas till saklig prövning, enär F., vilken, såvitt handlingarna utvisade, varit bokföringsskyldig för den av honom bedrivna rörelsen och som låtit sin år 1948 avgivna självdeklaration omfatta hela kalenderåret 1947 som beskattningsår, icke kunde av den omständigheten, att han överlätit rörelsen i början av beskattningsåret, betagas rätten till anstånd med deklARATIONENS avlämnande till den 31 mars 1948.) RR utlät sig sålunda: Enligt vad handlingarna i målet utvisa har den rörelse, av vilken F. redovisat inkomst i sin ifrågavarande självdeklaration, genom köpekontrakt den 16 jan. 1947 försålts av F. med tillträde för köparna den 3 febr. samma år. Vid sådant förhållande och då F., enligt vad i deklARATIONEN angivits, år 1947 själv drivit rörelsen under längre tid än till och med utgången av januari månad, måste räkenskapsåret anses hava gått till ända senast berörda den 3 februari. F. har förty icke varit berättigad att jämlikt 36 § 1 mom. tredje stycket taxeringsförordningen tillgodonjuta anstånd med avlämnande av deklARATIONEN. Enär F. ej heller erhållit uppskov jämlikt 36 § 1 mom. fjärde stycket samma förordning eller visat skäl原因 anledning för sin underlåtenhet att i behörig tid avlämna deklARATIONEN samt någon omständighet icke förebragts, som kan medföra rätt för F. att i den uti 124 § taxeringsförordningen angivna ordningen föra talan mot PN:s beslut, finner Kungl. Maj:t ej skäl att göra ändring i det slut, KR:s utslag innehåller. (RR:s utslag den 10/10 1951.)

### **Beskattning av återbetalning av del av engångsavgift för frivillig pensionsförsäkring**

Besvär av Ida F:s dödsbo angående inkomsttaxering år 1945 — TN och PN hade avvikit från dödsboets deklARATION därutinnan, att till beskattning upptagits ett från pensionsstyrelsen uppburet belopp, utgörande återbetalning på grund av Ida F:s död av del av engångsavgift för frivillig pensionsförsäkring, som hon erlagt. Ida F., som var född den 6/5 1876, hade i januari 1935 till pensionsstyrelsens frivilliga försäkring inbetalat ett belopp av 12.500 kr, utgörande försäkring med villkor om återbetalning av erlagda avgifter vid dödsfall. Sådan återbetalning grundade sig på att försäkringen tagits enligt tariff, som innebar skyldighet för pensionsstyrelsen att i händelse av dödsfall inträffade inom första till femte året efter det pension börjat utgå återbetala visst bestämt belopp efter en sjunkande skala. År 1936, vid nyss fyllda 60 år, begärde Ida F. att utbetalning av pension skulle börja. På grund härav utbetalades under åren 1936—1939 vissa pensionsbelopp. Under år 1939 avled Ida F. Vid denna tid tillämpade pensionsstyrelsen den praxis att dödsboet måste göra gällande krav om återbekommande av avgifter för det fall att återbetalningsskyldighet föreläge. Sedermera har dock en omläggning av denna praxis ägt rum, i det att vederbörlig rättsinnehavare underrättades om, att vissa avgifter kunde restitueras. Då i detta fall Ida F:s dödsbo vid hennes dödsfall icke synes ha känt till att särskild framställning om återbetalning av erlagda avgifter måste göras, kom återbetalningen ifråga icke att äga rum förrän under år 1944. Dödsboet bestred att det återbetalade beloppet skulle beskattas och hävdade att Ida F. icke gjort avdrag för premieinbetalningen i 1936 års deklARATION (någon kopia av deklARATIONEN fanns dock icke i behåll). Hos KR framhöll

TI, att ifrågavarande avgift till pensionsstyrelsen varit i sin helhet avdragsgill vid taxeringen året efter det, under vilket den erlagts, och utfallande försäkringsbelopp på grund därav skolat upptagas till beskattning till hela sitt belopp. Taxeringen vore därför rätteligen grundad. KR och RR: ej ändring. (RR:s utslag den 11/10 1951.)

#### **Skattepliktig inkomst?**

Besvär av TI angående eftertaxering för år 1948 av L. Hos PN yrkade TI, med förmålan att L. under år 1947 erhållit 11.050 kr i ersättning för åt änkefru P. lämnad vård och gjorda tjänster men icke uppgivit detta belopp i sin år 1948 avlämnade självdeklaration och ej heller blivit beskattad för detsamma, att L. måtte eftertaxeras för år 1948 för den inkomst han sålunda åtnjutit, varvid dock avdrag borde medgivas med 700 kr (100 kr per år under 7 år) för utgifter för inkomstens förvärvande. PN yttrade: Som de av L. mottagna beloppen i beaktansvärd grad få anses överskrida, vad som efter omständigheterna må anses utgöra skälig ersättning för lämnad vård och utförda tjänster och som vid sådana förhållanden den uppburna ersättningen jämlikt 19 § KL icke kan anses utgöra skattepliktig inkomst, lämnas TI:s yrkande utan bifall. KR och RR: ej ändring (RR:s utslag den 12/10 1951.)

#### **Lön eller gåva?**

Besvär av bageriarbetaren B. angående inkomsttaxering år 1948. — B. hade under tiden den 1/1—den 7/9 1947 varit anställd i ett bageri. Enligt sin deklaration hade B. för

denna tid uppburit såsom kontant lön 700 kr. Vidare hade B. åtnjutit fritt vivre, vars värde upptagits till 494 kr. Dessutom hade emellertid B. såsom gåva av innehavarinnan av bageriet erhållit ett belopp av 2950 kr. B. hade arbetat i bageriet en följd av år. Sedan bageriet efter sistnämnda dag övertagits av annan ägare, hade B. fortsatt anställningen i rörelsen fram till den 5/10 1947. Av den nya innehavaren hade han uppburit en kontant lön av 393 kr men icke några naturaförmåner. TN beskattade beloppet 2.950 kr såsom inkomst av tjänst. Hos PN yrkade B. att beloppet icke måtte tagas till beskattning. B. åberopade ett av bageriinnehavarinnan, A.S., utfärdat intyg av innehåll att den gåva å 2.950 kr som hon givit B. icke varit avsedd som gratifikation och överhuvud taget icke utgjorde ersättning för utfört arbete utan vore ren vänskapsgåva. TO genmälde, att man avlönade icke bageriarbetare på sätt i deklarationen uppgivits. Gåvotransaktionen syntes fördenskull vara fiktiv och borde beskattas som inkomst av tjänst. PN fastsällde TN:s beslut. Hos KR anförde B., att då han och gåvogivaren sammanbott flera år och närmast kunnat betraktas såsom trolovade, gåvan haft karaktär av "trolovningsgåva". Att gåvan utgjorde ett benefikt fång och icke hade remuneratorisk karaktär utvisade det förhållandet, att den använts till A.S:s och B:s gemensamma uppehälle. KR: ej ändring. RR fann emellertid skäligt nedsätta taxeringarna med 2.950 kr, "enär ifrågavarande belopp på grund av i målet upplysta omständigheter måste anses huvudsakligen hava utgjort gåva". (RR:s utslag den 12/10 1951.)