

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Skattskyldighet för tjänsteinkomst under konkurs

Besvär av G. angående inkomsttaxering år 1964. — G. försattes den 4/4 1963 i konkurs som avslutades den 18/1 1964. G., som beskattats för i deklarationen uppgiven lön från arbetsgivaren, yrkade hos PN avdrag för ett belopp av 2 688 kr. Beloppet hade på grund av konkursen av arbetsgivaren inlevererats till konkursförvaltaren och därefter fördelats mellan konkursborgenärerna. — PN avslog yrkandet, enär av G. under beskattningsåret erhållen inkomst genom arbetsanställning i sin helhet utgjorde för honom skattepliktig inkomst av tjänst och beloppet 2 688 kr icke heller utgjorde vid taxering avdragsgill kostnad för intäkternas förvärvande. — KR och RR: ej ändring. (RR:s utslag den 3/2 1970.)

*Anm.: Jämför RÅ 1955 ref. 21, konkursbo ansågs ej skattskyldigt för inkomster som boet haft. Se även uppbördsutredningens betänkande III (Stencil Fi 1969:13), där skattskyldighet och ansvarighet för skatt föreslås i princip åvila konkursgäldenär även för konkursboets inkomst.*

### Advokats konkursarvode — ackumulerad inkomst?

Besvär av TI angående advokaten S:s inkomsttaxering år 1963. — S. och en kompanjon med vilken S. bedrev advokatrörelse tillerkändes år 1962 arvoden i fyra konkurser. Arbetet med dessa hade fortlöpande utförts från mars 1958 till juli 1962. Av arvodessumman belöpte 34 800 kr på S., som begärde särskild skatteberäkning för beloppet.

RR yttrade: Inom en advokatrörelse är det normalt, att flera uppdrag, som var för sig sträcker sig över mer än ett beskattningsår, handlägges samtidigt. Den omständigheten att arvode uppbäres på en gång för uppdrag av detta slag kan inte annat än under särskilda förhållanden medföra, att arvodet utgör sådan till minst två år hänförlig inkomst som kan föranleda särskild skatteberäkning. Förhållanden av angivet slag kan inte anses föreligga beträffande ifrågavarande förvaltararvode. (RR:s utslag den 28/1 1970.)

### Värdet av kreatur vid övergång till bokföringsmässig inkomstredovisning

Besvär av lantbrukaren T. angående inkomsttaxering år 1964. — T., som fr. o. m. den 1/1 1963 övergått att beräkna sin inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, uppgav i sin deklaration värdet vid övergången av sina kor och kvigor till summa 23 440 kr. — TN följde deklarationen. — Hos PN yrkade TI att värdet skulle beräknas till 18 904 kr i enlighet med RN:s normer. — PN biföll yrkandet. — KR: ej ändring.

Hos RR uppgav T. och styrkte med intyg att hans besättning under de senaste åren avkastat mellan 207 och 214 kg smörfett per ko och år, medan RN:s anvisningar avsåg kor med en högsta årlig avkastning av endast 200 kg smörfett. T. åberopade intyg av hushållningssällskapet, utvisande att efter de värderingsgrunder som anges i Veterinärstyrelsens meddelanden nr 5/962 värdet av T:s besättning uppgick till det i deklARATIONEN angivna beloppet. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 3/2 1970.)

### Byte av bil i jordbruk

Besvär av lantbrukaren R. angående inkomsttaxering år 1963. — R., som arrenderade ett jordbruk om 72 hektar och hade en häst, 11 nötkreatur och några svin m. m., bytte en Ford Prefekt, modell 1953, mot en PV 544. Han yrkade avdrag för halva mellangiften, 4 850 kr, och för hälften av övriga bilkostnader med 561 kr. PN medgav avdrag med 1 940 kr för bytet och med 561 kr för övriga kostnader. — KR: ej ändring. — RR ansåg med hänsyn till vad som i målet blivit upplyst om användningen av bilen i jordbruket samt om fordonens beskaffenhet att avdraget för bilbyteskostnad borde skäligen bestämmas till 3 000 kr. (RR:s utslag den 15/1 1970.)

### Byggnadsrörelse?

Besvär av muraren F. angående inkomsttaxering år 1961. — F. hade dels varit anställd hos olika byggmästare och dels under senare år varit egen företagare varvid verksamheten avsett reparationer i relativt ringa omfattning åt försäkringsbolag. F. hade år 1939 köpt en fastighet om nästan 2 500 kvm med en mindre byggnad i vilken F. efter ombyggnad bott till år 1958. År 1953 hade F. köpt en angränsande fastighet om 2 200 kvm. Även på denna fanns en bostadsbyggnad till vilken F. efter ombyggnad flyttade år 1958. Från den förra fastigheten avstyckade F. år 1959 ett område om drygt 1 000 kvm och byggde där under 1959 och 1960 en villa om ca 100 kvm. Meningen var att en son skulle överta denna fastighet. Detta blev dock inte av, varför F. i stället sålde densamma 1960 för 140 000 kr. — I sin deklARATIONEN år 1961 uppgav F. inkomst av byggnadsverksamhet (reparationer) till 2 910 kr. — TN uppskattade F:s rörelseinkomst, inklusive vinsten på villabygget, till 20 000 kr. — Hos PN uppgav F. att han inte bedrivit verksamhet som byggmästare, varken före eller efter uppförandet av egnahemsvillan på egen tomt. — PN upptog rörelseinkomsten till 32 910 kr., därav 30 000 kr belöpte på villabygget. — KR: ej ändring.

RR yttrade: Av handlingarna framgår, att F. under beskattningsåret såsom egen företagare bedrivit byggnadsverksamhet. Försäljningen av stadsägan 2659 A (villabygget) är vid sådant förhållande och med hänsyn till övriga omständigheter att anse såsom ett led i byggnadsrörelse. Inkomsten vid försäljningen är därför på sätt KR funnit att anse såsom inkomst av rörelse. Vad i målet förekommit ger emeller-

tid icke tillräckligt stöd för antagande att vinsten vid fastighetsförsäljningen överstigit 20 000 kr. Nettointäkten av rörelsen skall därför upptagas till 22 910 kr. (RR:s utslag den 28/1 1970.)

*Anm.: RR:s utslag torde innebära bl. a. att ingångsvärdet på tomten upptagits väsentligt högre än taxeringsvärdet, med vilket TI räknat i yrkandet hos PN.*

#### **Ingångsvärde för goodwill i såld, genom arv förvärvat rörelse**

Besvär av f. bryggaren A. angående inkomsttaxering år 1964. — A., som genom arvskifte år 1949 efter sin fader förvärvat en bryggerirörelse för ett skiftesvärde av 58 000 kr (exklusive fastigheter), sålde rörelsen år 1963 och fick 49 500 kr för rörelsens goodwill. — TN beskattade ersättningen såsom inkomst av rörelse. — PN konstaterade i sitt beslut bl. a. att ”har rättighet av goodwills natur såsom i detta fall förvärvats genom arv, skall såsom anskaffningsvärde för rättigheten anses det belopp, som kvarstår i beskattningshänseende oavskrivet för överlåtaren”. Enär A. icke visat att något i beskattningshänseende oavskrivet goodwillvärde för vilket han ägt njuta avdrag förelegat, fann PN icke skäl att göra ändring i TN:s beslut. — KR: ej ändring. — Hos RR bestred A. att någon avskrivning på goodwillvärdet skett. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 28/1 1970.)

*Anm.: Se t. ex. RA 1960 ref. 30 (Skattenytt 1961 sid. 46).*

#### **Ökade levnadskostnader för skattskyldig bosatt i Norge men verksam i Sverige**

Besvär av TI angående rörmontören K:s inkomsttaxering år 1967. — K., som var gift och hade familjebostad i Norge, där hustrun kvarbodde och var anställd som sjuksköterska, hade under tiden den 21/6—den 31/12 1966 varit anställd i Göteborg och av arbetsgivaren fått traktamenten med 4 765 kr. K. yrkade avdrag för ökade levnadskostnader vid arbete utom hemorten med samma belopp. TN vägrade avdrag men PN medgav avdrag med 10 kr. för dag under 165 dagar. Hos KR yrkade TI att avdrag skulle vägras. KR ansåg att K:s arbete inte såsom K. hävdade kunde jämföras med tjänsteresor. Däremot ansåg KR att det inte skäligen kunnat ifrågasättas att K. skulle ha avflyttat till Göteborg. KR förklarade K. berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader med 4 765 kr. minskat med 700 kr avseende inbesparade utgifter de dagar K. vistats i sitt hem i Norge. — RR lämnade TI:s besvär utan bifall. (RR:s utslag den 22/1 1970.)

#### **Ökade levnadskostnader under kurser utan traktamente; fråga om skattefritt stipendium skall avräknas**

A. Besvär av TI angående yrkesläraren G:s inkomsttaxering år 1965. — G., som var gift och bosatt i Borås, deltog under 1964 i pedagogiska kurser för utbildning av lärare under olika perioder, sammanlagt 227 dygn i Göteborg och Tranemo. G. hade från överstyrelsen för yrkesutbildning fått ersättning med 10 528 kr under

tiden för kurserna. Han yrkade avdrag för ökade levnadskostnader med 9 025 kr. PN medgav avdrag med 3 520 kr och KR med 7 000 kr.

RR yttrade: G. har icke uppburit traktamente. Vid sådant förhållande får avdraget bestämmas med hänsyn till den ökning av levnadskostnaderna som gjorts sannolik eller eljest framstår såsom skälig. Ehuru G. icke förebragt närmare utredning härutinnan kan, på grund av vad han uppgivit, avdraget skäligen beräknas till 6 000 kr, varvid hänsyn tagits även till kostnader för resor till och från arbetsplatsen under vistelsen i Göteborg. (RR:s utslag den 10/2 1970.)

B. Besvär av TI angående yrkesläraren R:s inkomsttaxering år 1967. — R., som var gift och bosatt i Kiruna, gick 1966 igenom en pedagogisk kurs för utbildning av yrkeslärare vid yrkespedagogiska institutet i Linköping den 10/2 — den 28/4 och den 28/11 — den 17/12 samt vid Nederluleå yrkesskola den 18/8 — den 26/11. Under kurstiden fick R. ersättning från institutet med 8 864 kr och från skolöverstyrelsen med 7 480 kr. Han fick även ett stipendium på 3 000 kr från byggnadsindustrins yrkesnämnd. — I deklARATIONEN uppgav R. som inkomst ersättningarna samt yrkade avdrag för ökade levnadskostnader, exklusive hemresor, med 9 350 kr. Beloppet motsvarade 66 kr för dygn under 15 dagar och 40 kr för dygn under 209 dagar. — PN beräknade de ökade levnadskostnaderna efter 15 kr för dag till 3 300 kr, varav efter avräkning för stipendiet avdrag medgavs med 300 kr. — KR ansåg att avdraget skulle beräknas till 8 585 kr, motsvarande vad R. skulle ha fått såsom traktamente om han som statstjänsteman företagit förrättningar utom hemorten under jämförliga förhållanden. Enligt KR fanns icke skäl att avräkna stipendiet.

Hos RR yrkade TI att de ökade levnadskostnaderna skulle beräknas till 3 808 kr och att därifrån skulle avräknas stipendiet.

RR förklarade med i huvudsak samma motivering som i föregående fall R. berättigad till avdrag med 6 000 kr och att skäl inte förelåg att härifrån avräkna stipendiet. (RR:s utslag den 10/2 1970.)

*Anm.: Beträffande stipendiet, se RN 1967 nr 1: 8 b.*

C. Besvär av Ingrid E. angående inkomsttaxering år 1966. — Ingrid E., som var ogift och bosatt i Höganäs, genomgick en av televerket anordnad administrativ kurs i Stockholm den 30/8 — den 29/10 1965. Under kurstiden utgick kursarvode med 40 kr/dag men inget traktamente. — I deklARATIONEN yrkade hon avdrag för ökade levnadskostnader med (63 dagar x 25 kr =) 1 575 kr. — PN vägrade avdrag: Ingrid E., som var ogift, hade icke visat att några avdragsgilla merkostnader åsamkats henne i samband med utbildningen vid teleskolan i Stockholm. — KR: Ingrid E. får med hänsyn till vad i målet förekommit anses berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader med ett såsom skäligt ansett belopp av 500 kr.

RR yttrade: Ingrid E. har icke uppburit traktamente. Vid sådant förhållande får avdraget bestämmas med hänsyn till den ökning av levnadskostnaderna som gjorts sannolik eller eljest framstår såsom skälig. Ehuru Ingrid E. icke förebragt närmare

utredning härutinnan kan, på grund av vad hon uppgivit, avdraget skäligen beräknas till 1 300 kr. (RR:s utslag den 10/2 1970.)

*Anm.: Jämför föregående mål samt de statliga traktamentena, som fr. o. m. 16:e dygnet i trakt. klass C för förrättningsman utan eget hushåll uppgick till 21 kr/dygn (63 dygn x 21 kr = 1 323 kr).*

#### **In- och utgående varulager och -fordringar**

Besvär av TI angående eftertaxering för år 1961 av pälsdjursuppfödaren L. — L. bedrev tillsammans med annan person pälsdjursuppfödning. Verksamheten redovisades på enkel rörelsebilaga utan avslutning av räkenskaperna med vinst- och förlustkonto. Efter taxeringsrevision yrkade TI hos PN att L. skulle eftertaxeras för 81 000 kr inkomst av rörelse. Därvid hade till deklarerad nettointäkt lagts bl. a. värden av utgående varulager och varufordringar. Däremot beräknades intet avdrag för ingående lager och fordringar. — PN biföll yrkandet.

Hos KR yrkade L. att hänsyn skulle tas även till ingående lager och fordringar. KR biföll L:s yrkande och yttrade: PN har vid beräkning av nettointäkten av rörelsen till beskattning upptagit värde å utgående varulager och varufordringar. L. får emellertid anses berättigad att i avräkning härå njuta avdrag för värde å ingående varulager och ingående varufordringar med av honom angivna belopp, 92 000 kr respektive 11 290 kr.

Hos RR yrkade TI att PN:s beslut måtte fastställas och anförde bl. a.: L. har i avgivna deklARATIONER vid redovisningen för pälsdjursfarmen upptagit varuskulder i rörelsen. Detta måste enligt min mening uppfattas så, att L. redan för tiden före år 1960 varit medveten om principerna för bokföringsmässig redovisning och att bokföringsmässiga grunder tillämpas vid beräkning av rörelseinkomsten. Att L. icke upptagit värdet av varulager och utestående fordringar i rörelsen kan icke ges annan innebörd än att dessa skattemässigt helt avskrivits. KR:s åtgärd att vid 1961 års taxering medge avdrag för ingående fordringar och ingående lager synes mig strida mot en av de grundläggande principerna för bokföringsmässig resultatberäkning, nämligen kontinuitetsprincipen, som förutsätter att ingående värden å tillgångar och skulder skall upptagas till samma belopp, som motsvarande utgående värden för närmast föregående räkenskapsår. KR:s utslag har till sin effekt samma innebörd som en uppskrivning av värdet å omsättningstillgångar i rörelse, något som enligt gällande praxis icke kan ske utan motsvarande beskattning. Det förhållandet att den skattskyldige saknat fullständig bokföring bör rimligen icke få föranleda en skattemässig förmån, som icke tillkommer rörelseidkare med sådan bokföring. — L. bestred TI:s talan och genmälde att han redovisat rörelsen enligt kontantprincipen, ehuru resultatet mer eller mindre slumpartat påverkats av varuskulder. Han hade konsekvent icke redovisat lager eller varufordringar på rörelsebilagan. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 10/2 1970.)

*Anm.: Frågan har många gånger tidigare varit uppe för bedömande. Exempel på utslag i samma riktning, se RÅ 1949 ref. 42 (tandläkare), RÅ 1964 not. 212*

och RÅ 1965 not. 808 (i båda fallen gällde det pälsdjursuppfödning. — Skattenytt 1964 sid. 371 och 1965 sid. 357). Motsatt utgång blev det i RÅ 1953 ref. 4 (Skattenytt 1953 sid. 115), där fråga var om en större pälsvarurörelse. Den skattskyldige ansågs böra ta konsekvenserna i skattehänseende av att utestående fordringar inte redovisats för nästföregående års utgång, d. v. s. kontinuitetsprincipen följdes.

#### **Avsättning till lagerregleringskonto i avyttrad rörelse**

Besvär av Bilaktiebolaget E. angående inkomsttaxering år 1961. — TN vägrade men PN medgav vid beräkning av bolagets nettointäkt av bil- och verkstadsrörelse avdrag för avsättning till lagerregleringskonto, 93 474 kr. — KR ansåg avdragsrätt icke föreligga: Av utredningen framgår att bolaget under beskattningsåret avyttrat sin bil- och verkstadsrörelse, därvid det till rörelsen hörande varulager överlätits å köparen, samt att bolaget vid beskattningsårets utgång ej innehaft något varulager. Såvitt framgår av utredningen har bolaget vid beskattningsårets utgång icke bedrivit någon verksamhet av beskaffenhet att medföra behov av lagerhållning och bolaget har icke ens påstått, att det avsett att ånyo upptaga sådan verksamhet. Vid angivna förhållanden finner KR de i p. 1 sjätte stycket av anv. till 41 § KL meddelade bestämmelserna om rätt till avdrag för avsättning till lagerregleringskonto icke vara tillämpliga vid beräkning av bolagets nettointäkt av rörelse. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 10/2 1970.)

#### **Gift kvinnas förvärvsavdrag**

Besvär av fru H. angående inkomsttaxering år 1962. — Fru H., som haft intäkt av tjänst dels med 75 kr av eget arbete och dels med 1 200 kr av pension, yrkade s. k. förvärvsavdrag med 75 kr. — PN vägrade avdraget med följande motivering: Fru H. har erhållit avdrag för kostnader för tjänsteintäkternas förvärvande med schablonavdraget 100 kr. Då omkostnadsavdraget i första hand får anses avse intäkten av eget arbete, återstår efter schablonavdraget icke någon inkomst, som berättigar henne till förvärvsavdrag. — KR: Som handlingarna i målet icke föranleder antagande att fru H. haft behållen inkomst av eget arbete, kan hon icke erhålla förvärvsavdrag. — RR ansåg fru H. jämlikt 46 § 3 mom. KL och 4 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt berättigad till avdrag för gift kvinna tillkommande förvärvsavdrag med yrkat belopp, 75 kr. (RR:s utslag den 5/2 1970.)

#### **Behörig ansökan om frivillig särbeskattning?**

A. Besvär av TI angående särbeskattning av fru L. RR yttrade: Fru L. har i vart fall i sin självdeklaration framställt yrkande om särskild skatteberäkning. Behörig ansökan får därigenom anses vara gjord. Lokala skattemyndigheten borde därför ha berett henne tillfälle att fullständiga ansökningen genom att tillställa henne föreskriven blankett och anmoda henne att återställa den i ifyllt skick inom viss tid. (RR:s utslag den 22/1 1970.)

**B.** Besvär av TI angående särbeskattning av fru N. — RR yttrade: Makarna N. har på sina år 1967 avlämnade allmänna självdeklarationer under rubriken ”Särskilda upplysningar och yrkanden” antecknat, att de önskade särbeskattning om detta visade sig vara fördelaktigast för dem. Deklarationerna har enligt stämpel ankommit till länsstyrelsens taxeringssektion den 21/2 1967. Den omständigheten att en ansökan om särbeskattning icke avfattats på sådan blankett, som avses i 8 § första stycket förordningen om särskild skatteberäkning för äkta makar, kan icke anses vara av beskaffenhet att medföra, att ansökningen icke kan anses behörigen gjord. (RR:s utslag den 22/1 1970.)

*Anm.: Se JO:s ämbetsberättelse 1970 sid. 351—354 och Skattenytt 1965 sid. 219 f. Bestämmelserna om frivillig särbeskattning ersätts fr. o. m. 1972 års taxering av de nya reglerna om individuell beskattning av arbetsinkomster enligt 1970 års skattereform, se Skattenytt 1970 sid. 195.*

#### **Nedsatt skatteförmåga**

**A.** Besvär av makarna W. angående inkomsttaxering år 1967. — Hos PN yrkade makarna lindring i beskattningen under återopande bl. a. att en icke hemmavarande arbetsoförmögen son erhöll regelbundet understöd, som år 1966 uppgått till 3 600 kr. — PN avtog yrkandet då med hänsyn till makarnas gemensamma inkomstförhållanden och övriga i målet föreliggande omständigheter skatteförmågan under beskattningsåret icke var så väsentligen nedsatt att skäl förelåg att medge extra avdrag. — KR: ej ändring. — RR medgav med hänsyn till omständigheterna i målet mannen avdrag med 3 600 kr motsvarande vad han utgivit i understöd till sonen. (RR:s utslag den 22/1 1970.)

**B.** Besvär av trädgårdsarbetaren E. angående inkomsttaxering åren 1966 och 1967. — E:s inkomst av tjänst under resp. beskattningsår uppgick till 8 075 kr resp. 7 693 kr. Lokala skattemyndigheten hade vid 1967 års taxering meddelat jämkning i skatten med 300 kr/månad. — PN och KR vägrade E. extra avdrag. — RR medgav extra avdrag med 2 000 kr vid vardera årets taxering med motivering: Av utredningen i målet framgår att E:s arbetsförmåga är nedsatt på grund av sjukdom, att han är bosatt hos sina föräldrar samt att han är beroende av deras hjälp och tillsyn. Det har upplysts att föräldrarna, vilkas inkomst ugöres av folkpension, försakats kostnader för sonens vård i hemmet. Med hänsyn till sålunda föreliggande särskilda omständigheter får E. anses berättigad till avdrag för väsentligt nedsatt skatteförmåga med 2 000 kr. (RR:s utslag den 22/1 1970.)