

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Näringshjälp för inköp av inventarier — skattepliktig?

Besvär av J. angående eftertaxering för år 1964. — J., som drev en verkstadsrörelse, fick 1963 av länsarbetsnämnden näringshjälp med 5.000 kr för inköp av maskiner och verktyg. För bidraget köpte J. en invalidbil. I 1964 års deklaration tog J. inte upp bidraget som intäkt och gjorde inte avdrag för värdeminskning av bilen. Där emot gjorde han sådant avdrag i 1965, 1966, 1968 och 1969 års deklarationer. — PN lämnade TI:s framställning om eftertaxering utan bifall, enär näringshjälpen använts för inköp av invalidbil och bort avräknas från bilens anskaffningsvärde och därigenom minska de årliga värdeminskningsskatten samt J. vid 1964 års taxering inte tillgodofört sig något sådant avdrag.

KR biföll TI:s talan: Den uppburna näringshjälpen har ostridigt lämnats till bestridande av kostnader (inköp av maskiner och verktyg), för vilka rätt till avdrag vid taxering föreligger och är därför enligt 5 st av anv. till 19 § KL i sin helhet att hänföra till skattepliktig inkomst. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 10/1 1972.)

*Anm.: Se uttalande av bevillningsutskottet vid 1963 års riksdag i betänkande 1963: 43 sid. 20. Den av PN tillämpade "nettometoden" torde åtminstone tidigare ha varit allmänt praktiserad.*

### Avyttring av rörelsetillgångar som bekommit genom arvskifte

A. Besvär av fru H. angående inkomsttaxering år 1968. — Fru H:s man hade drivit åkerirörelse. Sedan han dött i mars 1967 fortsatte dödsboet rörelsen till den 30/6 1967. Det taxeringsmässiga restvärdet av rörelsens inventarier, lastbilar m. m., utgjorde då 81.002 kr. Bouppteckningsvärdet av samma tillgångar utgjorde 145.000 kr men vid bodelning och arvskifte den 30/6 1967 togs de upp till 175.000 kr. Fru H. sålde inventarierna den 1/7 1967 för 176.000 kr. Trafikrättigheterna för bilarna överfördes på köparna den 26/9 resp. den 15/10 1967. Fru H. beskattades för inkomst av rörelse för ett belopp av 93.998 kr (175.000—81.002).

KR yttrade: Försäljningen den 1/7 1967 av ifrågavarande inventarier utgör ett led i avvecklingen av den av H:s make bedrivna och av dödsboet fortsatta rörelsen, vari de ingick. Genom bodelningen och arvskiftet, varigenom inventarierna tillskiftades fru H., får rörelsen anses ha övergått på henne. Den vid försäljningen uppkomna vinsten utgör därför för fru H. skattepliktig intäkt av rörelse. Vad i målet förekommit föranleder inte till antagande att vinsten blivit av PN för högt beräknad. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 15/12 1971.)

B. besvär av kontoristen Inga G. angående inkomsttaxering år 1964. — Inga G:s far hade drivit rörelse i form av bilverkstad. Sedan han dött den 7/11 1962 skedde bokslut den 15/11 1962. Dödsboet drev därefter rörelsen fram till och med den 30/9

1963. I bokslutet sistnämnda dag togs inventarier och varulager upp till ett sammanlagt värde av 22.133 kr. Vid arvskifte den 20/11 1963 erhöll Inga G. nämnda tillgångar samt hälften av den fastighet i vilken rörelsen bedrivits. Sedan hon förvärvat den andra hälften av fastigheten av sin mor den 26/11 1963, sålde hon den 30/11 samma år inventarierna och varulagret för 35.000 kr till innehavaren av en intilliggande bilverkstad. Denne fick också hyra verkstadslokalerna. — TN, PN och KR beskattade Inga G. för inkomst av rörelse på grund av försäljningen, 12.867 kr (35.000—22.133).

RR gjorde ej ändring samt yttrade: Av handlingarna framgår att varulagret och inventarierna i verkstadsrörelsen försåts i samband med upplåtelse av verkstadslokalerna till innehavaren av en intilliggande bilverkstad. Med hänsyn härtill får nämnda tillgångar — även om dödsboet såsom uppgivits icke drivit rörelsen i vidare mån än att boet fullföljt av den avlidna åtagna förpliktelser — anses vid försäljningen alltjämt ha ingått i rörelsen. Transaktionen utgör således ett led i avvecklingen av rörelsen och vinsten skall därför beskattas hos Inga G. såsom inkomst av rörelse. (RR:s utslag den 15/12 1971.)

*Anm: Se Skattenytt 1959 s. 165—167 (Bylin) och SOU 1963: 52 s. 132 samt RÅ 1968 not. 2106 (Skattenytt 1969 sid. 244).*

#### **Är borgensförlust hänförlig till rörelse eller ej?**

Besvär av S. angående inkomsttaxering år 1964. — S. köpte den 1/3 1960 en rörelse och erlade för inventarierna i rörelsen 20.000 kr, som S. lånade i bank. Den 19/4 1960 sålde S. rörelsen till en broder för 20.000 kr, vilken köpesumma brodern erlade genom att övertaga betalningsansvaret för lånet. Ett köpevillkor var dock att S. iklädde sig borgensansvar för lånet. Två andra personer hade därjämte gått i borgen för lånet. Sedan brodern den 7/10 1962 avlidit och bouppteckning utvisat brist i boet infriades under 1963 resterande del av lånet. — I sin självdeklaration 1964 tillgodoförde sig S, som även drivit annan rörelse, vid beräkning av nettointäkt av denna avdrag för borgensförlusten. — TN vägrade avdraget, enär borgensförlusten icke syntes ha sådant samband med S:s rörelse att avdragsrätt förelåg samt förlusten ansågs utgöra kapitalförlust. — Hos PN yrkade S. avdrag för förlusten med 15.500 kr.

PN yttrade: I målet var utrett att S. jämte två andra personer som ett led vid försäljning av rörelse iklätt sig borgensansvar för lån, vilket av S:s broder använts till betalning för rörelsen. Den förlust S. åsamkats genom borgensåtagandet fick anses vara av sådan beskaffenhet, att S. var berättigad till avdrag. Vid beräkning av den förlust, som kunde medges till avdrag, fick beaktas, att långgivaren visserligen kunnat kräva S. på hela det belopp som omfattats av en solidarisk borgensförbindelse, men att det oaktat med hänsyn till omständigheterna i övrigt ej större belopp än 5.167 kr eller en tredjedel av förlusten ägt sådant samband med rörelseinkomsten, att avdrag kunde ifrågakomma.

Hos KR yrkade S. att få avdrag för borgensförlust med ytterligare 10.335 kr. KR lämnade besvären utan bifall.

RR biföll däremot S:s talan och uttalade: Av handlingarna framgår, att borgensåtagandet utgjort villkor för försäljning av rörelsen samt att S. på grund av åtagandet erlagt 15.500 kr. Enär borgensåtagandet alltså skett som ett led i rörelsen, är förlusten hänförlig till avdragsgill driftförlust i denna. (RR:s utslag den 10/1 1972.)

*Anm.: Se RÅ 1966 not. 855 och 1969 not. 1720.*

#### **Kostnader "nedlagda" vid à conto-betalning**

Besvär av LKAB samt allmänna ombudet (AO) hos mellankommunala skatterätten angående förhandsbesked. — I ansökan om förhandsbesked anförde bolaget: För att möjliggöra export av malm från Luleå med större fartyg lät bolaget på allmänt vattenområde skapa en ny farled från den yttre inseglingsleden till en ny kajanläggning på Svartön. Av totalkostnaden, 43.185.053 kr, utbetalades före den 1/1 1965 till entreprenören à conto omkring 36.300.000 kr och efter nämnda tidpunkt 6.864.000 kr. Sluträkningen var daterad den 4/11 1965. I samband med att arbetena färdigställdes, vilket tog sin början under 1965, aktiverade bolaget kostnaderna enligt följande:

|                      |            |
|----------------------|------------|
| per 31/12 1965 ..... | 40.924.015 |
| 31/12 1966 .....     | 1.660.374  |
| 31/12 1967 .....     | 600.464    |
|                      | 43.185.053 |

Bolaget önskade förhandsbesked av innebörd, att 75 % av totalkostnaden enligt p. 16 av anv. till 29 § KL fick avskrivas under 20 år. — AO yttrade: Även till entreprenör utbetalade dellikvider eller förskott fick anses utgöra kostnader som nedlagts senast den dag beloppet utbetalades även om den definitiva bokföringen på anläggningskonto uppsköts. Efter 1964 nedlagda kostnader uppgick därför endast till 6.864.000 kr. Vidare framgick av dep.-ch:s uttalande i prop. 1969:100 s 125, att vm-avdrag inte fick förskjutas. Avdrag för de åren 1965—1967 nedlagda investeringarna borde därför endast medgivas under 15, 16 respektive 17 år fr. o. m. taxeringsåret 1971.

Riksskatteverket (RSV) fann, att det före den 1/1 1965 utbetalade beloppet om cirka 36.300.000 kr, såvitt visats, avsett arbeten som utförts före den 1/1 1965 och att beloppet därigenom inte kunde anses hänförligt till efter utgången av 1964 nedlagda kostnader. Nämnden förklarade därför bolaget berättigat att tillföra avskrivningsunderlag för markanläggningar ett belopp motsvarande 75 % av 6.864.000 kr samt att det sålunda framräknade beloppet fick avskrivas under 20 år. (2 ledamöter ville helt bifalla ansökningen).

Hos RR vidhöll parterna sina yrkanden.

RR yttrade: Vidkommande först AO:s besvär lämnar RR dem utan bifall. Vad därefter angår bolagets talan måste — i brist på närmare utredning därom — antagas, att de à-contoinbetalningar till entreprenörerna som gjorts före ingången av 1965 avsett att i huvudsak utgöra gottgörelse för dittills utförda arbeten och skett

på grundval av entreprenörernas delredovisningar av dessa arbeten. Beloppet 36.300.000 kr kan därför, såsom RSV funnit, inte anses hänförligt till efter utgången av år 1964 nedlagda kostnader för markanläggningar. På grund härav lämnar RR jämväl bolagets besvär utan bifall. (RR:s utslag den 10/1 1972.)

*Anm: Se SOU 1968: 26 s 63, prop 1969: 100 s 146 samt Helmers-Gustafson "Mark, Byggnad, Inventarier" s 80, Jämför Hedborg-Lundell "Den nya investeringsavgiften" s 39—41. Se vidare RN 1965 I nr 5: 2 och RÅ 1970 ref. 26.*

### **Ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning (Rättvik—Stockholm)**

A. Besvär av muraren S. angående inkomsttaxering år 1964 — S., som var född 1896 och gift, hade familjebostad på sin jordbruksfastighet i Rättvik men arbetade i Stockholm sedan 1960. — TN och PN medgav S. avdrag för ökade levnadskostnader i Stockholm med 3.480 kr, motsvarande 12 kr per dag.

KR vägrade avdraget på yrkande av TI och yttrade: Utredningen i målet visar att S. under beskattningsåret och dessförinnan under lång tid förlagt sin yrkesverksamhet till Stockholm och haft bostad där. Sådana omständigheter har inte visats föreligga att S. det oaktat kan anses berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader i anledning av hans och hans familjs skilda bosättning. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 7/1 1972; en ledamot av RR var skiljaktig:

S. får anses ha varit bosatt i Stockholm under beskattningsåret. Vad han anfört om svårigheter att anskaffa familjebostad i Stockholm kan visserligen med hänsyn till upplysta omständigheter icke anses utgöra tillräcklig grund för att medge honom avdrag för ökade levnadskostnader. Emellertid är i målet upplyst att S. i hemortskommunen Rättvik äger en fastighet, där hans familj är bosatt, samt att han under beskattningsåret fyllde 67 år. Med hänsyn till nyssnämnda omständigheter och med beaktande jämväl av arten av hans yrkesverksamhet finner jag att S. jämlikt punkten 3 fjärde stycket av anv. till 33 § KL skäligen bör medges avdrag för ökade levnadskostnader med av TN beräknat och av PN godtaget belopp.)

B. Besvär av målaren B. angående inkomsttaxering år 1964. — B., som var född 1905 och gift, hade familjebostad i sin villafastighet i Rättvik. Han hade haft arbeten i Stockholm sedan 1959. — TN och PN medgav B. avdrag för ökade levnadskostnader i Stockholm med 2.970 kr, motsvarande 11 kr per dag.

KR vägrade avdraget och yttrade: Utredningen i målet visar att B. under beskattningsåret och dessförinnan under lång tid förlagt sin yrkesverksamhet till Stockholm och haft bostad där. Sådana omständigheter har inte visats föreligga att B. det oaktat kan anses berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader i anledning av hans och hans familjs skilda bosättning. — RR:s ej ändring. (RR:s utslag den 7/1 1972; en ledamot av RR var skiljaktig:

B. får anses ha varit bosatt i Stockholm under beskattningsåret. Vad han anfört om svårigheter att anskaffa familjebostad i Stockholm kan visserligen, med hänsyn till upplysta omständigheter, icke anses utgöra tillräcklig grund för att medge honom avdrag för ökade levnadskostnader. Emellertid är i målet upplyst att B. i sin hemortskommun Rättvik äger villa, där hans familj är bosatt, och att hans hustru under beskattningsåret hade arbetsanställning i hemorten med en lön

av 11.643 kr. Med hänsyn till nyssnämnda omständigheter och med beaktande jämväl av B:s ålder – han fyllde under beskattningsåret 58 år – samt arten av hans yrkesverksamhet finner jag att B. jämlikt punkten 3 fjärde stycket av anv. till 33 § KL skäligen bör medges avdrag för ökade levnadskostnader med av TN beräknat och av PN godtaget belopp.)

*Anm.: Se även RÅ 1968 not. 1979 och 1969 not 1078.*

#### **Utbetalning till hustru i kommanditbolag som bildats av makar — avdragsgill lön?**

Besvär av makarna C. angående inkomsttaxering år 1968. — Makarna C. hade muntligen överenskommit om att bilda ett kommanditbolag med ändamål att tillverka och sälja konsthantverk. Bolaget inregistrerades 1964 och verksamheten bedrevs i egen fastighet. Inköp, försäljning och daglig skötsel ombesörjdes av hustrun medan mannen svarade för bokföring, bokslut och deklaration. Beskattningsåret 1967 utgjorde omsättningen 7.461 kr och de kontanta intäkterna 5.746 kr. Vid beräkning av uppgivet underskott om 8.228 kr hade avdrag skett för diverse driftkostnader med 9.171 kr, varav lön till hustrun med 450 kr per månad = 5.400 kr för hela året. Även tidigare år hade underskott redovisats. I sin deklaration tog hustrun upp inkomst av rörelse med 5.400 kr och yrkade förvärvsavdrag med 1.717 kr. Mannen yrkade avdrag för underskott av rörelse med 8.228 kr.

TN vägrade avdrag för lön till hustrun och taxerade henne inte. Mannen fick avdrag för underskott av rörelse med  $(8.228 - 5.400 =) 2.828$  kr.

Hos PN yrkade makarna taxering enligt deklarationen. Mannen uppgav på fråga att 450 kr per månad utbetalats till hustrun från hans checkräkning och att han därigenom fått en fordran på bolaget men att detta icke framgick av bokföringen. PN ogillade makarnas talan.

Hos KR åberopade mannen en utgående balansräkning per 31/12 1967 och framhöll att utbetalningarna till hustrun kunde verifieras i bokföringen. — KR ej ändring.

RR lämnade makarnas besvär utan bifall och yttrade: Handlingarna visar icke, att mannen för att möjliggöra för bolaget att utbetala lön till hustrun med 5.400 kr lånat bolaget medel eller tillskjutit kapital. Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt får det antagas, att den som lön betecknade utbetalningen i verkligheten utgjort sådan överföring av medel från mannen till hustrun, för vilken mannen icke äger att vid taxering göra avdrag och som icke medför skattskyldighet för hustrun. (RR:s uslag den 30/11 1971.)

*Anm.: Den i KR åberopade balansräkningen upptog inga skulder och stämde ej med siffrorna i rörelsebilagan. I deklarationens kapitalbilagor hade ej redovisats några siffror för makarnas mellanhavanden med bolaget. Se även RÅ 1953 ref. 42 och ref. 53 (Skattenytt 1954 sid. 97 resp. sid. 96). I det förra fallet var mannen delägare i ett handelsbolag där hustrun arbetat mot lön; mannen beskattades för sin andel av handelsbolagets inkomst efter avdrag för lön till hustrun, som å sin sida beskattades för lönen och fick förvärvsavdrag. I det andra fallet medgavs hustru, som var delägare i ett rörelse drivande kommanditbolag men som själv ej arbetat i rörel-*

sen, ej förvärsavdrag. Se vidare RÅ 1968 not. 945 (Skattenytt 1968 sid 446; delägare i handelsbolag erhöll avdrag för sin andel i bolagets underskott vari medräknats lön till annan delägare).

#### Fråga om resning på ansökan av TI

Ansökan om resning av TI i mål angående K:s inkomsttaxering år 1960. — KR hade enligt utslag den 9/12 1963 medgivit K. avdrag för periodiskt understöd med 21.000 kr. — Hos RR yrkade TI att K. skulle få avdrag med endast 3.000 kr.

RR yttrade i utslag den 11/9 1968. Författningsenligt och jämlikt meddelad besvärshänvisning skulle besvärerna ha inkommit till finansdepartementet inom två månader efter det TI erhållit del av KR:s utslag. Enligt vad som upplysts erhöll TI del av utslagen den 4/2 1964 men TI:s besvär inkom till departementet först den 6/4 samma år och således efter besvärstidens utgång. Besvärerna upptages därför icke till prövning.

I ansökan anhöll TI att RR, eftersom besvärerna kommit in i rätt tid skulle bevilja resning och bestämma K:s taxeringar på sätt han tidigare yrkat. — RR yttrade: De av TI anförda besvärerna över KR:s utslag den 9/12 1963 har visserligen inkommit i rätt tid och borde därför ha upptagits till prövning. Emellertid har i målet inte förebragts sådana skäl i övrigt att resning bör beviljas till men för den skattskyldige. RR lämnar därför ansökning utan bifall. (RR:s utslag den 11/11 1971). En ledamot av RR anförde till utveckling av sin mening:

Det gäller här intendentbevärlar, i rätt tid anförda men på grund av förbiseende avvisade såsom för sent inkomna. Mot bakgrunden härav kan det tyckas rimligt, att resning beviljas i målet. Detta skulle innebära, att den en gång lagakraftvunna domen brötes upp och att, vid en sakprövning av målet, den skattskyldige kunde komma att förlora sin talan. En enskild skattskyldig bör emellertid äga utgå ifrån, att ett slutgiltigt avgörande står fast och inte annat än i t. ex. eklatanta fall av skattesvek röjes av den anledningen, att RR felaktigt underlåtit att pröva besvärerna. Den skada som till följd härav kan uppkomma bör i vart fall inte gottgöras av den skattskyldige. (Två ledamöter av RR ansåg med hänsyn till omständigheterna i målet att RR med beviljande av resning bort uppta besvärerna till prövning.)

*Anm: Jämför 2 § lag 30/5 1950 om beräkning av lagstadgad tid och 58 kap RB.*