

Regeringsrätten

Rättsfall

Periodiskt understöd till son under uppehåll i dennes studier

Besvär av L. angående inkomsttaxering år 1968. – Vid taxeringen yrkade L. avdrag med 7.377 kr för periodiskt understöd till en son, född 1944. Sonen hade inskrivits vid juridisk fakultet hösten 1965. Sonen hade tillfälliga anställningar hos posten och medicinalstyrelsen under 1967 och förtjänade 9.037 kr. Även under 1966 hade rätt likartade förhållanden. Först 1968 kom sonen igång med sina studier. – TN vägrade avdraget. – Hos PN yrkade L. att få avdraget, enär sonen icke bedrivit studier under 1966 och 1967.

PN yttrade: Av utredningen i målet framgår att L:s son påbörjat sina juridiska studier 1965 men ej bedrivit dessa under 1966 och 1967. Hösten 1968 har han dock återupptagit studierna. Under sådana förhållanden finner PN att sonens utbildning under det här aktuella beskattningsåret ej definitivt avslutats, varför det av L. utgivna understödet får anses ha utgått till annans utbildning. Då avdrag för dylikt understöd författningssenligt ej kan medgivas, beslutar PN lämna L:s yrkande utan bifall. – KR och RR: ej ändring. (RR 10.1.1972.)

Anm.: Se Hellner, Periodiskt understöd och underskott, s 82 samt RÅ 1966 not. 605–608, 1968 not. 769 och 1970 not. 1038.

Byte av skåpbil i jordbruk

Besvär av lantbrukaren L. angående inkomsttaxering. – L. brukade en jordbruksfastighet om 258 har med ett taxeringsvärde av 536.700 kr. Han hade en häst, 44 svin, 185 får och getter och 15 höns. Den deklarerade nettointäkten uppgick till 14.066 kr, därvid intäkter redovisades med 100.865 kr från växtodlingen och 58.199 kr från djuren. Den gamla bilen var av märket DKW, F 89 skåp, modell 1953, max.-last 700 kg och den nya av märket Renault, R 2132 skåp, modell 1965, max.-last 790 kg. L. yrkade avdrag för bytet med 12.210 kr, motsvarande hela anskaffningskostnaden för den nya bilen. Han uppgav, att värdet av privata transporter med skåpbil kunde uppskattas till 550 kr, vilket belopp upptogs såsom intäkt i deklarationen. – TN medgav avdrag med 9.157 kr, motsvarande 75 % av 12.210 kr. – PN och KR medgav avdrag med 10.379 kr (dvs 85 %).

Hos RR uppgav L. att skåpbilen i jordbruket användes som lastbil och att den oftast var smutsig och olämplig för privata resor. Förutom denna bil fanns på gården tillgång till personbil. Dessutom anlätades taxi för privata resor.

RR yttrade: Av vad som i målet blivit upplyst om jordbruksfastighetens storlek och bilens beskaffenhet jämte övrigt i målet förebragt utredning får anses framgå, att bilen användes för driften av jordbruket i sådan omfattning, att den i sin helhet är att anse

som ett jordbruksinventarium. L. är således berättigad till avdrag vid taxeringarna med yrkade beloppet, 12.210 kr. (RR 19.1.1972.)

Anm.: Se även RÅ 1966 not. 1131.

Byte av kylskåp i jordbruk

Besvär av lantbrukaren C. angående inkomsttaxering år 1966. – C. yrkade avdrag för kostnad för byte av kylskåp med erlagd mellangift, 600 kr. Det gamla kylskåpet, inköpt 1946 uppgavs vara utslitet. Det hade sedan flera år varit inmonterat i köket. – TN, PN och KR vägrade avdrag.

RR yttrade: Då kylskåp får anses utgöra tillbehör till bostadsbyggnad är C. därför berättigad till avdrag för utbyteskostnaden såsom underhåll av byggnad med yrkade 600 kr. (RR 19.1.1972.)

Anm.: Se även RR:s utslag 23.11.1972 (Skattenytt 1971 s 427).

Sjösänkingsföretag – rörelse eller ej?

Besvär av Hjälmarens och Kvismarens sjösänkingsbolag angående inkomsttaxering år 1966. – Enligt bolagsordning från 1895 (bolaget konstituerat 1864) hade bolaget till ändamål att genom sänkning och reglering av vattenhöjden i Kvismaren i överensstämmelse med fastställd plan tillgodogöra den jord, som av samma sjöar översvämmats eller skadats, ävensom att efter sjösänkningens fullbordan vidmakthålla de utförda arbetena, såvitt sådant underhåll ålåg bolaget. Delägare i sjösänkingsbolaget var envar, som vunnit jordförbättring och på den grund var skyldig att delta i kostnaderna för utförande och underhåll. Bolagets tillgångar utgjordes i huvudsak av kanalområden med ett taxeringsvärde av sammanlagt ca 85.000 kr och aktier i tre börsnoterade företag till ett värde av ca 350.000 kr. – I deklarationen redovisade bolaget – förutom underskott på utarrenderade kanalfastigheter – nettointäkt av rörelse till 5.491 kr. Därvid hade bolaget gottskrivit rörelsen för räntor och aktieutdelningar med 8 504 kr och belastat den för bl a administrationskostnader – avseende i huvudsak deltidsanställd ombudsman och styrelse – med 3 787 kr.

TN, som ansåg att bolaget inte drev rörelse, hänförde inkomsten av räntor och utdelningar till inkomstslaget kapital och medgav avdrag för förvaltningskostnader med allenast 500 kr. – PN lämnade bolagets talan utan bifall, enär bolagets verksamhet i förevarande fall inte kunde anses ha bedrivits i förvärvssyfte och därför inte utgjorde rörelse i KL:s mening. – KR: ej ändring. – RR: utan bifall, enär bolaget även om det hade till uppgift att tillgodose delägarnas ekonomiska intressen, icke kunde anses driva rörelse i KL:s mening. (RR 10.1.1972.)

Anm.: Jämför RÅ 1960 not. 156 angående samma bolag men där var frågan om rörelse ej ställd på sin spets, dock om samma slags kostnader. Se vidare RÅ 1961 ref. 43, 1962 not. 117, 1962 not. 123, 1962 not. 647 (1940 not. 482), 1966 not. 665, 666 och 669 samt 1967 not. 677.

Fråga om värdet av byggnadsentreprenadarbeten som pågick ännu vid årsskiftet bort inkomstredovisas

Besvär av byggmästaren L. angående inkomsttaxering år 1966. – L., som i mindre omfattning drev byggnadsrörelse i Stockholms skärgård, uppgav nettointäkten härav till 6 422 kr. – TN uppskattade intäkten efter skön till 20 000 kr. – Vid taxeringsrevision i anledning av L:s besvär konstaterades bl a, att L. med hänsyn till det genomsnittliga antalet anställda under året inte syntes vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen. Vidare framkom att av hans byggnadsuppdrag av entreprenadkaraktär två inte varit avslutade vid årsskiftet 1965/66. Nedlagda direkta kostnader på dessa pågående arbeten borde således ha upptagits som utgående värde av pågående arbeten. (RN 1966 nr 1:2 p B.) Då något underlag i form av arbetskort eller materialrekvisitioner inte fanns, syntes det nödvändigt med en skönsmässig uppskattning av dessa kostnader, skäligen till ett värde av 6 000 kr. – PN fann därför nettointäkten inte ha understigit 13 000 kr.

KR lämnade L:s besvär häröver utan bifall, enär de kostnader L. nedlagt under beskattningsåret som entreprenör för arbeten på annans fastighet i princip borde upptagas till fulla värdet och reservering bort göras med hänsyn till föreliggande risker för förlust på fordringar på grund av arbetena. Värdet av pågående arbeten hade i brist på närmare utredning uppskattats till 6 000 kr, vilket L. ej visat vara för högt.

RR nedsatte taxeringarna med 6 000 kr, enär tillräckliga skäl ej kunde anses föreligga för höjningen med nämnda belopp. (RR 10.1.1972.)

Anm.: Avgörandet torde böra ses mot bakgrund av att L. angivits inte vara bokföringsskyldig. Vidare hade inhämtats att L. vid efterföljande års taxering inte erhållit avdrag för nämnda värde som ingående justeringspost. – Jämför RÅ 1959 ref. 32 (1964 not. 945), 1961 not. 1423, 1963 not. 1423, 1964 ref. 15, 1968 not. 984 och 1201 samt 1968 not. 130 och 1320.

Överlåtelse efter fem år av patenträtt till eget bolag – inkomst av rörelse eller skattefri realisationsvinst?

Besvär av X. angående förhandsbesked. – X. var dominerande aktieägare och direktör i bolaget Z. Han hade köpt ett patent på en uppfinning som hade direkt samband med Z:s rörelse. Det uppgavs att X. inte ägde några andra patent av värde.

RSV fann att, såvitt visats, patenträtten inte utgjorde tillgång i någon av X. bedrivna rörelse och att han haft den mer än fem år. På grund därav förklarade RSV att, om X sålde patenträtten till Z. för ett pris som ej översteg dess allmänna saluvärde vid tiden för överlåtelsen, vinst på grund av försäljningen inte utgjorde för X. skattepliktig inkomst. – (Två ledamöter hade motsatt uppfattning. De ansåg att omständigheterna tydde på att X:s enda syfte med sitt förvärv av patenträtten varit att främja bolagets verksamhet.) – RR: ej ändring. (RR 13.1.1972.)

Anm.: Jämför RÅ 1964 ref. 16 och 1971 not. 734.

Avdrag för i bokslut avsatt lön till huvudaktieägare

Besvär av A. D. Aktiebolag angående inkomsttaxering år 1967. – Samtliga aktier i bolaget ägdes av R. I bolagets bokslut den 31.12.1966 avsattes på ett interimskonto bl a 22 700 kr såsom obetald lön till R. – TN medgav avdrag för avsättningen.

TI yrkade att beloppet skulle återföras till beskattning och anförde. Från och med år 1961, bolagets andra verksamhetsår, hade lönekontot varje år belastats med ett visst belopp med interimskontot som motkonto. Avsättningen för ett visst år återfördes nästföljande år över lönekontot. Denna lönereserv hade med undantag av räkenskapsåret 1963 successivt ökat. Enligt TI innebar det en otillåten resultatreglering om ett bolag utan några skattekonsekvenser för aktieägaren kunde med obeskattade medel uppbygga en successivt stegrad reserv, som icke motsvarades av någon verklig skuldförpliktelse och vilken teoretiskt ej skulle behöva framtagas till beskattning förrän vid avvecklingen av företaget. – PN biföll TI:s talan, enär avsättningen för obetald lön till R. utgjorde en vid taxering icke tillåten resultatreglering, som borde återföras till beskattning. – KR: ej ändring.

RR biföll bolagets talan och yttrade: Av utredningen i målet framgår, att bolaget i sitt bokslut per den 31.12.1966 påfört rörelsen kostnader för lön åt R. med 22 700 kr, som avsatts i utgående balansräkningen och sedermera utbetalts till R. Det framgår av taxeringsrevision att bolaget regelbundet förfarit på angivna sätt alltsedan räkenskapsåret 1961. Vid angivna förhållanden får bolaget i förevarande fall – oaktat det avsatta beloppet inte i bokföringen formellt betecknats som en bolagets skuld till R. – anses berättigat till avdrag för samma belopp. (RR 20.1.1972.)

Anm.: Se även RÅ 1971 ref. 20 I-IV (Skattenytt 1971 s 529-531) och not. 1067 samt RR:s utslag den 16.8.1971 (Skattenytt 1972 s 114).

Fråga om ökade levnadskostnader i form av matsäckskostnader vid endagsförrättningar

Besvär av truckföraren L. angående inkomsttaxering år 1968. – L., som var född 1942 och ogift, reste i tjänsten på endagsförrättningar upp till 7 mil från stationeringsorten utan att uppbära traktamente. På resorna medförde han matsäck. L. yrkade avdrag för ökade levnadskostnader under 180 dagar à 15 kr med 2 700 kr. – TN och PN vägrade avdrag. PN:s motivering: Av handlingarna i målet framgår att L dagligen återvänt till hemmet och att han medfört matsäck till de olika arbetsplatserna. Traktamentsersättning har icke utgått. M h t föreliggande förhållanden kan L icke anses ha haft någon vid taxeringen avdragsgill fördyring av levnadskostnaderna.

KR gjorde ej ändring i PN:s beslut. En ledamot var skiljaktig och anförde: Upplands-Fagerviken får anses ha utgjort L:s vanliga verksamhetsort. Eftersom han utfört arbete utanför denna ort äger han enligt p 3 1 st anv till 33 § KL rätt till avdrag för den ökning av levnadskostnaderna, som sålunda kan ha uppkommit under resor och arbete. Han har emellertid inte haft traktamenten och kan därför inte få avdrag enligt den i 2 st nyssnämnda anv.punkt omnämnda schablonmetoden. Av-

draget måste därför bestämmas med utgångspunkt från den avdragsgilla ökning av levnadskostnaderna som gjorts sannolik eller eljest framstår som skälig. På grund av det anförda nedsätter jag taxeringarna med skäliga 500 kr.

RR yttrade: Enligt p 3 1 st av anv. till 33 § KL äger den som i sin tjänst verkställt resor utom den vanliga verksamhetsorten rätt till avdrag – förutom för kostnaden för själva resan – för den ökning i levnadskostnaden som han haft på den grund att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort. – L., som var bosatt i Grönö, Österlövsta kommun, har under beskattningsåret varit anställd vid ett åkeri i Upplands-Fagerviken. Denna ort utgör hans stationeringsort, och får därigenom anses som hans vanliga verksamhetsort. L. har beskattningsåret under 180 dagar arbetat 4–10 timmar eller mera om dagen på olika arbetsplatser utom den vanliga verksamhetsorten. Han har härunder icke uppburit traktamente av arbetsgivaren. Det yrkade avdraget för ökning i levnadskostnader avser kostnaden för medförande av matsäck till dessa arbetsplatser. – L. är i och för sig berättigad till avdrag för den ökning i levnadskostnaderna som kan ha uppkommit för honom och som kan hänföras till det förhållandet att han måst utföra sitt dagliga arbete utanför Upplands-Fagerviken. – L. har ej visat att hans kostnader för måltider under den dagliga bortovaron från hemmet blivit högre än om han hade vistats hela arbetstiden i Upplands-Fagerviken. Han har ej heller gjort sannolikt att annan fördyring av hans levnadskostnader uppkommit genom att han utfört sitt arbete på olika och avlägsna arbetsplatser i stället för i Upplands-Fagerviken. – L. kan därför icke anses ha haft någon vid taxeringen avdragsgill ökning av levnadskostnaderna. På grund härav lämnar RR besvären utan bifall. (RR 1.2.1972.)

Avkastningstagares likställighet med ägare. Familjestiftelse?

Besvär av TI angående Gunni H:s förmögenhetstaxering år 1965. – I ett av Otto Göran P. den 28.2.1883 upprättat testamente meddelades föreskrifter av bl a följande innehåll. Viss fast egendom skulle med full äganderätt tillfalla svenska riddarhuset. Av avkastningen skulle tre femtedelar tillfalla Carl Gustaf P., så länge han levde. Om Carl Gustaf P. avled utan att efterlämna manlig avkomling, skulle dessa tre femtedelar av avkastningen tillfalla huvudmannen för adliga ätten P. samt, om denna ätt utslocknade på svärdssidan, annan medlem av ätten P. eller ätten R. enligt vissa i testamentet meddelade föreskrifter, dock att om Carl Gustaf P. efterlämnade döttrar en femtedel av avkastningen skulle tillfalla Carl Gustaf P:s äldsta dotter under hennes livstid, därefter Carl Gustaf P:s näst äldsta dotter under hennes livstid och så vidare så länge någon dotter av honom fanns. – Testator Otto Göran P. avled år 1891. – Carl Gustaf P. avled år 1907 och efterlämnade tre döttrar, av vilka Gunni H. var den yngsta. De äldre döttrarna hade avlidit.

TN ansåg Gunni H. skattskyldig för en femtedel av den s. k. P:ska fastighetsfondens förmögenhet. Gunni H. yrkade hos PN att den rätt, som på grund av testamentet tillkom henne, måtte värderas i enlighet med bestämmelserna i 4 § nionde

stycket förordningen om statlig förmögenhetsskatt. PN biföll hennes yrkande. – TI yrkade taxering enligt TN.

KR: Ej ändring, enär omständigheterna icke kunde anses vara sådana, att Gunni H. enligt 7 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt borde likställas med ägare till en femtedel av egendomen.

RR fastställde TN:s beslut och yttrade: Enär i vart fall den del av den P:ska fastighetsfonden, av vilken Gunni H. äger uppbära avkastningen, med hänsyn till innehållet i de testamentariska bestämmelser, som gäller för fonden, är att anse som sådan familjestiftelse, vilken avses i 7 § första stycket e) förordningen om statlig förmögenhetsskatt, skall Gunni H. i fråga om skyldighet att erlagga förmögenhetsskatt jämlikt nämnda författningsrum vara likställd med ägare. (RR 18.1.1972.)

Dödsbodefrielse beträffande bl. a. arbetsgivaravgift?

Besvär av dödsboet efter C. angående befrielse från kvarstående skatt m m enligt 1965 års taxering. — Enligt denna taxering hade C. påförts statlig och kommunal inkomstskatt, folkpensionsavgift och sjukförsäkringsavgift med 1 189 kr, tilläggs-pensionsavgift med 98 kr och arbetsgivaravgift (enligt KF 18/12 1959 angående upp-börd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m m) med 320 kr eller således med tillhoppa 1 607 kr samt tillgodoräknats preliminärt erlagd B-skatt med 1 254 kr. Den kvarstående skatten utgjorde således 353 kr. TI tillstyrkte att dödsboet befriades från kvarstående skatt enligt 1965 års taxering dock med undantag för den debiterade tilläggs-pensionsavgiften 98 kr. — PN beslöt i enlighet med TI:s tillstyrkan. KR lämnade besvären häröver utan bifall, enär PN:s beslut var lagligen grundat.

RR gjorde ej ändring i KR:s slut och yttrade: Befrielse kan lagligen icke äga rum för annan av de ifrågakomna skatterna än kvarstående skatt enligt 1965 års taxering. C. har påförts slutlig skatt enligt nämnda taxering med 1 607 kr och tillgodoräknats preliminär skatt med 1 254 kr och har således debiterats kvarstående skatt med 353 kr. I den slutliga skatten ingår tilläggs-pensionsavgift med 98 kr och arbetsgivaravgift (enligt KF 18/12 1959) med 320 kr. Med hänsyn till bestämmelsen i 2 § 3 mom andra st. UF kan den ifrågavarande kvarstående skatten icke omfatta tilläggs-pensionsavgiften. Skäl föreligger därför icke att av hänsyn till denna avgift reducera det belopp, med vilket befrielse eljest må äga rum. Vad gäller den debiterade arbetsgivaravgiften kan den erlagda preliminärskatten med hänsyn till innehållet i 3 § 1 mom. UF icke anses ha avseende å denna avgift och denna ingår därför i sin helhet i den kvarstående skatten. Befrielse från sådan avgift kan lagligen icke ske. På grund härav hade dödsboet icke bort befrias från den del av den kvarstående skatten, som motsvarar arbetsgivaravgiften. (RR:s utslag den 12/10 1971.)

Anm.: Se även 13 § första st UF. Se vidare prop. 1953:100 s 121, 131 och 133, RÅ 1966 not 10 och 834.

Resning

Ansökan av direktören L. angående förmögenhetstaxeringar åren 1962—1964. — TN hade taxerat L. till förmögenhetsskatt för åren 1962—1964 för resp 638 912 kr, 722 306 kr, 810 368 kr. L. hemställde i ansökningen om resning och yrkade nedsättning av taxeringarna med 550 000 kr. Han uppgav att han i förmögenhets-sammanställningarna ifrågavarande år upptagit hela taxeringsvärdet, 6,2 milj. kr för en fastighet i Stockholm, trots att denna var upplåten med tomträtt. Han borde alltså inte ha taxerats för taxerat markvärde, 550 000 kr. — RR beviljade resning. (RR:s utslag den 26/10 1971; en ledamot av RR ville avslå ansökningen.)

Hemsjukvårdsbidrag som utbetalats till den sjukes maka i stället för till den sjuke har ansetts vara skattepliktigt

Besvär av fru B. angående inkomsttaxering år 1968. — Fru B. fick 3 597 kr av Kalmar läns södra landstings hemsjukvårdscentral i ersättning för vård av hennes man. Hon uppgav ersättningen som intäkt av tjänst. — TN följde deklarationen. — PN förklarade att det av fru B. uppburna hemsjukvårdsbidraget utgått under sådana förhållanden att detsamma icke kunde anses ha utgjort för henne skattepliktig intäkt.

KR yttrade: Enligt vad handlingarna utvisar har ifrågavarande hemsjukvårdsbidrag utbetalats till fru B. såsom ersättning för vård av mannen. Då bidraget således har karaktär av lön till fru B., är det skattepliktigt för henne. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 15.2.1972.)

Anm.: Enligt SOU 1963:47 s 200 utbetalas i allmänhet bidragen direkt till den sjuke av åtminstone 18 landsting. Hade hemsjukvårdsbidraget utgått till den vårdbehövande, torde bidraget enligt 19 § KL inte ha utgjort skattepliktig inkomst. Se även prop. 1964:33 s. 28.

Periodiskt understöd till make vid hemskillnad — fråga när den ekonomiska gemenskapen upphört.

Besvär av B. angående inkomsttaxering år 1967. — B. lämnade på grund av söndring mellan honom och hustrun makarnas hem i septemeber 1965. Den 4.11.1966 meddelades hemskillnadsdom. I sin självdeklaration år 1967 yrkade B. avdrag som för periodiskt understöd för utbetalningar till hustrun under 1966 med 143 358 kr, varav 118 358 kr avsåg tiden före hemskillnadsdomen. — TN vägrade avdrag för beloppet 118 358 kr. — PN medgav avdrag med 143 358 kr, då makarna separerat redan år 1965 och de för år 1966 (vid 1967 års tax.) skulle taxeras som av varandra oberoende skattskyldiga.

KR utlät sig: Av utredningen i målet framgår icke att vad B. före hemskillnadsdomen utbetalat till hustrun haft sin grund i någon klar uppgörelse mellan makarna om hans bidrag till hustruns underhåll eller eljest varit till omfattningen på förhand bestämt. Fastmera får handlingarna anses visa att den ekonomiska gemenskapen

mellan makarna under tiden före hemskillnadsdomen alltså varit sådan, att utbetalningarna till hustrun under denna tid icke haft karaktär av periodiskt understöd. B. kan därför icke anses berättigad till det med 118 358 kr yrkade avdraget. På grund härav fastställde KR TN:s beslut. RR: ej ändring. (RR:s utslag den 1.3.1972.)

En ledamot av RR (Reuterswärd) utvecklade sin mening och anförde: Handlingarna i målet visar att den ekonomiska gemenskapen mellan makarna hävts först genom den slutliga uppgörelsen om bodelning, fortsatt underhåll, vårdnaden om barnet m m som enligt B:s uppgift träffades ”en tid innan den gemensamma ansökan om hemskillnad ingavs till rätten”. Periodiskt understöd som B. efter denna överenskommelses ingående lämnat hustrun är avdragsgillt för honom. B. har i fråga om sin underhållsskyldighet enligt denna överenskommelse uppgivit endast årsbeloppet av vad som enligt densamma skall utgå till hustrun. Vad uppgörelsen i övrigt innehåller om B:s underhållsskyldighet gentemot henne och barnet har ej uppgivits. Därtill kommer att ej heller tidpunkten för uppgörelsens träffande angivits. Även om den slutliga uppgörelsens fördelning av underhållen mellan hustrun och barnet skulle finnas böra godtagas i beskattningshänseende, kan därför vad B. anført i målet icke föranleda nedsättning av taxeringarna.

Två regeringsråd var skiljaktiga: B. lämnade makarnas gemensamma hem i sept. 1965, medan hustrun tills vidare bodde kvar i hemmet. Med hänsyn till vad som upplysts i målet får hushållsgemenskapen mellan makarna anses hävd åtminstone från ingången av 1966. De bidrag, som hustrun uppburit av B. under år 1966 för tillgodoseende av sina personliga behov, har utbetalats periodiskt enligt överenskommelse mellan parternas ombud. De har för tiden den 1.1.—den 3.11.1966 ostridigt uppgått till sammanlagt 118 358 kr. B. är därför berättigad till avdrag för periodiskt understöd till hustrun med nämnda belopp. Vi fastställer således, med ändring av KR:s utslag, PN:s beskattningsåtgärder.

Anm.: Se Hellner, Periodiskt understöd och underskott s 65 f samt SOU 1959:13 s 137 och prop. 1960:76 s 68 f. Se vidare 1965 ref. 45 I och II (Skattenytt 1966 s 192–193), 1966 not. 533 och 534 samt 1970 ref. 27 (Skattenytt 1971 s. 44).

Inträdesavgift utöver insats i ekonomisk förening skattepliktig inkomst för föreningen

Besvär av TI angående Huddinge Lastbilscentrals, ekonomisk förening, inkomsttaxering år 1965. — Föreningens ändamål var att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att förmedla transport- och därmed sammanhängande uppdrag. Till medlemmar kunde antagas personer, som regelbundet bedrev transportverksamhet med motorfordon inom föreningens verksamhetsområde. Medlemmarna skulle delta i föreningen med en insats av 7 000 kr för varje fordon som regelbundet användes i de enskilda medlemmarnas rörelse. Ny medlem skulle, så snart han beviljats inträde i förening, dessutom erlägga en inträdesavgift av 5 000 kr. För förmedling av transportuppdrag m m var medlem skyldig att utges k förvaltningsbidrag. — I deklaration till 1965 års taxering upplyste föreningen att till reservfonden lagts 12 749 kr utgörande inträdesavgifter från nytillkomna medlemmar. Beloppet uppgavs ej till beskattning. TN följde deklarationen. — Hos PN yrkade TI att beloppet skulle beskattas. — Föreningen bestred yrkandet och anförde bl a följande: Anledningen till att i stadgarna intagits bestämmelser

om inträdesavgift var att den nye medlemmen kom i åtnjutande av samma förmåner som de gamla medlemmarna, oaktat föreningens styrka var resultatet av det arbete som nedlagts av dessa. Ur rättvisesynpunkt var det därför motiverat att uttaga viss inträdesavgift. Avgiften betraktades av föreningen som kapitaltillskott. Medlemmarna hade av föreningen underrättats om att de inte ägde göra avdrag för avgiften. PN biföll TI:s yrkande, enär avgifterna utgjorde för föreningen skattepliktig inkomst av rörelse. — KR fastställde dock TN:s beslut, eftersom beloppet var att betrakta som kapitaltillskott.

Hos RR anförde TI att medlem inte ägde rätt att återfå inbetald inträdesavgift. Avgiften hade hos föreningen och medlemmen karaktär av intäkt resp. kostnad för av föreningen utförda prestationer åt medlemmen. — Föreningen genmälde att medlem ägde överlåta sin insats, därvid den nytillträdande medlemmen inte var skyldig att betala inträdesavgift. Den avgångne medlemmen kunde sålunda av köparen uttaga ett mervärde utöver insatsen. Detta mervärde beräknades f n till 5 000 kr.

RR fastställde PN:s beslut och yttrade: Föreningen har i målet anført, att de inträdesavgifter som nytillkomna medlemmar erlägger utöver insatsen är att betrakta som en kompensation för att nya medlemmar får åtnjuta samma förmåner som de gamla, oaktat föreningens styrka är resultatet av det arbete som nedlagts av dessa. Enär inträdesavgiften med hänsyn härtill och vad i övrigt förekommit får anses utgöra ersättning för utnyttjande av föreningens tjänster, är avgifterna att hänföra till skattepliktig intäkt för föreningen. (RR:s utslag den 29.2.1972.)

Anm.: Se SOU 1964:29 s 83—85 angående aktieägarettillskott. Se även RÅ 1964 ref. 13 (Skattenytt 1964 s 414) och betr. medlemsavgift till lastbilscentral RÅ 1954 not. 35.

Tidningsprenumeration i rörelse

Besvär av L. angående eftertaxering för år 1965. — L., som bedrev rörelse med tillverkning av cementrör, grusförsäljning och lastbilsåkeri, hade yrkat avdrag för prenumeration av Skaraborgs läns tidning och Skaraborgs läns Annonsblad. Avdrag vägrades i alla instanser. (RR:s utslag den 15.2.1972.)

Anm.: Se RÅ 1952 not. 398.

Fråga om beskattning av fosterlön och om avdragsgilla omkostnader för omhändertagandet

Besvär av J. angående inkomsttaxering år 1969. — J. uppbar under 1968 från Stockholms stads barnvårdsnämnd 16 860 kr utgörande ersättning för familjevård av två narkotikaskadade ungdomar. I sin deklaration upptog J. vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet värde av förmån av bostad om två rum, som ungdomarna disponerat. J. tillgodoförde sig icke något avdrag för arbetslöner eller för värde av kost till anställda. J. uppgav icke någon del av beloppet 16 860 kr

till beskattning. Vården hade enligt J. medfört stora kostnader bl a för inköp och förslitning av möbler och inventarier, för fickpengar, arbetspremier, presenter, resor, biobesök och klädinköp. — TN ansåg att 6 744 kr eller 40 % av den erhållna ersättningen utgjorde skattepliktig inkomst.

PN fann att ersättningen utgjorde för J. skattepliktig inkomst av tjänst. Med hänsyn till i målet föreliggande särskilda omständigheter fick det av TN beviljade avdraget för omkostnader för omhändertagandet av pojkar anses för lågt. Vid detta förhållande medgavs J. avdrag med skäligen ansedda 12 645 kr eller med 75 % av den uppburna ersättningen av 16 860 kr.

Hos KR yrkade TI att TN:s beslut skulle fastställas och J. att ersättningen icke skulle beskattas. — KR yttrade: Såsom PN funnit utgör ersättningen för J. skattepliktig inkomst. J:s omkostnader för pojkar kan icke anses ha understigit av PN medgivet avdrag, 12 645 kr. Handlingarna ger emellertid icke heller tillräckligt stöd för antagande, att J. äger åtnjuta avdrag med högre belopp. KR lämnar på grund härav båda parternas besvär utan bifall. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 12.4.1972.)

Två ledamöter av RR var skiljaktiga och ville bifalla J:s talan. Den ene anförde: S k fosterlega, som någon erhåller t ex till följd av att han enligt överenskommelse med barnavårdsnämnd i sitt hem omhändertagit missanpassade barn eller ungdomar i syfte att ge dem vård och fostran — en uppgift väl värd samhällets stöd — torde huvudsakligen avse ersättning för kostnader som uppstått på grund av omhändertagandet. Viss del av legan får emellertid i allmänhet anses utgöra arvode för uppdraget såsom sådant. Vad som utgör kostnadsersättning är ej att betrakta som intäkt av sådant slag att den skall underkastas beskattning, vilket däremot är fallet med den del som är arvode. Utredningen i målet — särskilt den omständigheten att det här gällt ett par narkotikaskadade ungdomar — får anses ge vid handen att vad J. uppburit såsom fosterlega — 16 860 kr — i sin helhet utgjort kostnadsersättning. J. är därför berättigad till avdrag med detta belopp. På grund härav prövar jag rättvist nedsätta taxeringarna i överensstämmelse med vad sålunda anförts.

Den andre skiljaktige ledamoten anförde: Uppdrag att omhänderha vård av narkotikaskadad ungdom får anses utgöra sådan tjänst som anges i 31 § KL. Den ersättning som av Stockholms stads barnavårdsnämnd utbetalats till J. för vården av de i målet berörda ungdomarna har enligt utlåtande av konsulenten vid nämnden Ragnar Götestam utgjort allenast kompensation för de kostnader som de båda ungdomarna förorsakat J. Ersättningen är förty att anse som sådan av kommun anvisad kostnadsersättning, vilken enligt 32 § 3 mom. KL icke skall upptagas såsom intäkt. Då sålunda det av J. från nämnden uppburna beloppet 16 860 kr icke utgjort skattepliktig inkomst, bestämmer jag med ändring av KR:s utslag J:s taxering i överensstämmelse härmed.

Anm.: Se RN 1963 4:3, RN 1966 5:2 samt RSV 1972 nr 4:2. Jämför vidare RÅ 1968 not. 837 och RR:s utslag den 15.2.1972 ang. B, se s 520 samt artikel s 537.

Ökade levnadskostnader för byggnadsarbetsledare som i stället för att övernatta på arbetsorten dagligen rest till och från arbetet i egen bil

Besvär av B. angående inkomsttaxering år 1965. — B. var gift och bosatt i Jämshög, 5 km söder om Olofström. Han var anställd hos ett större företag i byggnadsbranschen och var under 1964 arbetsledare vid ett bostadsbygge i Karlshamn.

Han reste varje arbetsdag med egen bil fram och åter Jämshög—Karlshamn, 3 mil enkel resa. Enligt arbetsgivarens kontrolluppgift uppbar B. traktamentsersättning med 11 712 kr för långtidsförrättning fr o m 16:e dygnet med 365 övernattningar, motsvarande ca 32 kr per dygn. — I deklARATIONEN upptog B. traktamentet som intäkt och yrkade avdrag för ökade levnadskostnader med 10 560 kr, motsvarande 32 kr för dygn under 330 dygn. — TN medgav avdrag för kostnader för bilresor mellan bostaden och arbetsplatsen med 2 240 kr och för fördyrat kosthåll med 500 kr. — PN och KR: ej ändring.

RR (i plenum) biföll B:s yrkande att erhålla avdrag enligt deklARATIONEN och anförde (12 ledamöter): Vid sitt arbete i Karlshamn får B. anses ha vistats utom sin vanliga verksamhetsort och vara berättigad till avdrag för ökning i levnadskostnad. Arbetet får med hänsyn till sin varaktighet och lokalisering till en och samma arbetsplats betraktas som långtidsförrättning. Det uppburna traktamentet, i den mån det inbegripes i B:s avdragsyrkande, överstiger icke av RN för sådan förrättning fastställt avdragsbelopp. Ökningen i levnadskostnad skall vid sådant förhållande anses ha uppgått till belopp motsvarande traktamentet. B. är därför berättigad till avdrag för fördyrade levnadskostnader med yrkat belopp 10 560 kr. (RR:s utslag den 21.2.1972.)

Tio ledamöter av RR var skiljaktiga, därav fem anförde följande: B. har under den tid, han arbetat i Karlshamn, varje arbetsdag rest med egen bil fram och åter mellan sin bostad i Jämshög och arbetsplatsen, sammanlagt omkring 6 mil. Bostadsorten får anses ha utgjort hans vanliga verksamhetsort, och han har därför rätt till avdrag för den ökning av levnadskostnad, som kan ha åsamkats honom. Då B. icke övernattat i Karlshamn är han icke berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader med högre belopp än som enligt 3 p andra st anv till 33 § KL kan tillkomma honom vid endagsförrättning. Med hänsyn till avståndet mellan bostadsort och arbetsplats samt övriga omständigheter får han anses dagligen ha varit borta från bostadsorten mer än 10 timmar i följd. Han äger då få avdrag för ökade levnadskostnader med 4/10 av det av RN fastställda normalbeloppet eller med 24 kr för dag. Då antalet arbetsdagar kan beräknas till 240, utgör avdraget 5 760 kr. B. är därjämte berättigad till avdrag för kostnad för resor mellan bostad och arbetsplats. Kostnaderna härför må beräknas till 3 500 kr. På grund härav prövar vi lagligt på det sätt ändra KR:s utslag, att taxeringen nedsättes i överensstämmelse med vad ovan anförts.

Övriga fem skiljaktiga ledamöter anförde: Handlingarna i målet utvisar, att B., född 1906 och gift, är bosatt i Jämshög i egen villafastighet och att han från sommaren 1962 till åtminstone september 1965, alltså under minst tre år, arbetat såsom arbetsledare (verkmästare) vid olika byggen i Karlshamn, beläget endast ca tre mil från Jämshög. Det är vidare i målet upplyst, att han varje arbetsdag färdats mellan Jämshög och Karlshamn i egen bil. Det är mot bakgrunden av vad i målet upplysts om B:s bostads- och arbetsförhållanden tydligt, att Karlshamn måste betraktas såsom B:s verksamhetsort. Resorna mellan Jämshög och Karlshamn är följaktligen att anse, inte som tjänsteresor varom sägs i 3 p av anv till 33 KL, utan som resor till och från arbetsplatsen. För dessa resor är B. — i enlighet med 4 p nämnda anv — berättigad till allenast avdrag för skäligen kostnad. Fog för medgivande av högre avdrag än vad B. erhållit har ej visats. Vi lämnar på grund därav besvären utan bifall.

Anm.: Se RÅ 1968 ref. 70 I—II (Skattenytt 1969 s 253—254), 1968 not. 2175, 2176, 2178 och 2179 samt RN 1964 nr 1:3 och 1967 nr 2:1, sistn. anv. tillämplig fr. o. m. 1967 års taxering.

Ortsavdrag och avdrag för ökade levnadskostnader för utlänning med arbete i Sverige och familj i hemlandet

Besvär av TI angående svetsaren J:s inkomsttaxering år 1965. — J., som var gift och norsk medborgare, hade arbete i och bostad i Göteborg. Han uppbar av arbetsgivaren lön samt dessutom traktamentsersättning för 180 dagar med 6 520 kr. — PN, som utgick från att J. var ogift och som ansåg att anställningen i Göteborg var stadigvarande, vägrade J. avdrag för ökade levnadskostnader. — KR medgav däremot avdrag för ökade levnadskostnader med belopp motsvarande traktamentsersättningen 6 520 kr, kostnaden för hemresor däri inräknade.

I anledning av TI:s besvär yttrade RR: Såvitt utredningen i målet ger vid handen omfattade J:s vistelse i Sverige tiden den 1.1—11.10.1964. J. vistades då i Göteborg och hade arbete där. Hans familj — hustru och två barn — var under samma tid bosatta i Sandefjord i Norge och J. har uppgivit att han under vistelsen i Sverige besökte familjen var fjortonde dag. På grund härav måste J. anses ha sammanlevt med sin hustru även under tiden för vistelsen i Sverige och han får anses haft sitt egentliga bo i och hemvist i Sandefjord. J. har — med hänsyn till innehållet i 68 § KL — trots sin bosättning i Norge med rätta erhållit Ortsavdrag såsom gift med make sammanlevande skattskyldig. Vad angår frågan om avdrag för ökade levnadskostnader skall denna bedömas med utgångspunkt från att J. är bosatt i Sandefjord. J. har visserligen i och med arbetet i Göteborg tagit anställning på annan ort än den där han var bosatt, men det har med hänsyn till omständigheterna icke skäligen kunnat ifrågasättas att han skolat avflytta till Göteborg. J. är alltså enligt punkt 3, tredje st av anv till 33 KL berättigad till avdrag för fördyrade levnadskostnader under vistelsen i Göteborg. Med hänsyn till vad som uppgivits i målet får dock antagas att fördyringen av levnadskostnaderna icke överstigit 5 400 kr. (RR:s utslag den 22.2.1972.)

Utlandsresor

A. Besvär av R. angående inkomsttaxering år 1967. — I sin deklaration uppgav R. som intäkt resekostnadsersättning om 20 903 kr från S. sparbank där han var styrelseordförande. Ersättningen avsåg en av R. tillsammans med hustrun på bankens uppdrag företagen resa under tiden 30/4—18/5 1966 för deltagande i en internationell sparbankskongress i New York och för att bedriva studier av sparbanksväsendet i USA bl a i Californien. R. yrkade avdrag härför med 20 563 kr. — R. anförde bl a att hustrun medföljt på resan på bankens uttryckliga önskemål och att enligt amerikanska sedvänjor hustruns deltagande var närmast nödvändigt för kontaktsamspelet. — TI invände bl a. Kongressen i New York hade haft tre ganska obetydliga förmiddagsprogram, åtföljda av nöjesinslag. Efter kongressen hade makarna deltagit i en för kongressdeltagare ordnad rundresa i USA med besök bl a i Californien.

PN ansåg de på hustrun belöpande kostnaderna av USA-resan utgöra privata,

icke avdragsgilla kostnader. Avdrag för på R. belöpande del av kostnaderna för resan medgavs med skäliga 6 000 kr, varvid jämväl Californienturen ansågs bära hänföras till icke avdragsgilla kostnader. — KR: ej ändring.

RR yttrade: Såsom beskattningsmyndigheterna funnit är R. icke berättigad till avdrag för kostnaderna för hustruns deltagande i resan. Däremot får, med hänsyn till de omständigheter under vilka resan företagits och det samband som den i sin helhet haft med R:s uppdrag i banken, anses att samtliga utgifter för resan som belöper på R. själv eller 11 021 kr utgör avdragsgilla kostnader. (RR:s utslag den 19.4.1972.)

Ett regeringsråd yttrade: Jag instämmer vad gäller avdraget för R:s egna kostnader. Vidkommande avdrag för kostnader som föranletts av att hustru medföljt sin man på landsresa är RR:s praxis visserligen mycket restriktiv. I ett fall som förevarande, där det från sparbankens sida varit ett bestämt önskemål att fru R. skulle delta i resan och det med hänsyn till omständigheterna får anses ha varit ur skilda synpunkter av stort värde att fru R. medföljt, anser jag R. berättigad till avdrag även för hustruns kostnader.

Två andra regeringsråd yttrade: R. är icke berättigad till avdrag för kostnaderna för hustruns deltagande i resan. Med hänsyn till omständigheterna i målet må han emellertid åtnjuta avdrag för kostnaderna för sin egen resa med ytterligare 2 500 kr.

Anm.: Betr. hustruns deltagande se RÅ not. 1967: 1571, 1967:1229, 1968:1577 och 1968:2199. Betr. resan i övrigt se RÅ not. 1964:505.

B. Besvär av körsnären N. angående inkomsttaxering år 1966. — N., som innehade en pälsvaruaffär, deltog 30.4—18.5 1965 tillsammans med sin hustru i en av Pälsbranschrådet arrangerad studieresa till bl a USA. Han yrkade avdrag med 8 618 kr för makarnas kostnader för resan.

PN medgav avdrag med 4 309 kr: Det är icke visat, att de av hustrun förorsakade kostnaderna i samband med ifrågavarande resor varit oundgängligen nödvändiga för intäkternas förvärvande.

KR yttrade: Av handlingarna i målet framgår att hustrun varit verksam i rörelsen. Hennes deltagande i resan får med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt anses ha varit av betydelse för den fortsatta verksamheten i rörelsen. Då emellertid de avdragsgilla kostnaderna skäligen bör uppskattas till det av PN bestämda beloppet lämnar KR besvären utan bifall. — RR: ej ändring. (RR:s utslag den 19.4.1972.)

C. Besvär av W. angående inkomsttaxering år 1966. — W. som var ogift och hade bostad i Stockholm, var anställd som forskarassistent och vistades under senare delen av beskattningsåret i USA. Under vistelsen där uppbar han lön men inte någon annan ersättning. Han yrkade avdrag med 10 055 kr för kostnader på resan.

PN och KR vägrade avdrag, varvid KR yttrade: Med hänsyn till vad som förekommit i målet kan den av W. företagna resan icke anses ha skett i och för hans tjänst som forskarassistent.

RR medgav avdrag och yttrade: Enligt vad W. i målet uppgivit var han under

tiden 1.7.1964—31.12.1966 anställd såsom forskarassistent åt professorn Heins-Otto Kreiss och biträdde Kreiss under denna tid i dennes forskning rörande numeriska metoder för partiella differentialekvationer. W. har vidare uppgivit, att arbetet var förlagt till Chalmers Tekniska Högskola t o m den 31.8.1965, till New York University t o m den 31.12.1965 och till Uppsala universitet under år 1966. — Det framgår av handlingarna, att W. avlönats av Kreiss av medel denne erhållit från Statens tekniska forskningsråd och att det varit på Kreiss begäran som W. förlagt sitt arbete till New York University hösten 1965, där också Kreiss då vistades. — Utredningen i målet får anses ge vid handen, att W. ej utan risk för att få lämna sin anställning hos Kreiss kunnat undandraga sig att förlägga sitt arbete hos Kreiss i New York under hösten 1965. Det kan ej med fog göras gällande att W:s vistelse i New York skett i huvudsakligen studie- eller meriteringssyfte. — Vid nu angivna förhållanden är W. berättigad till avdrag för kostnader, föranledda av vistelsen i New York. Det belopp W. i detta hänseende angivit — 10 055 kr — bör godtagas. (RR:s utslag den 19.4.1972.)

Ej skattepliktig realisationsvinst och tipsvinst har ej ansetts böra beaktas som sidoinkomst vid folkpensionärs avdrag för nedsatt skatteförmåga

Besvär av G. angående inkomsttaxering år 1968. — G. hade under 1967 haft en icke skattepliktig realisationsvinst genom fastighetsförsäljning om 17 000 kr minus vissa kostnader samt en tipsvinst på 20 000 kr. — PN fann dessa inkomster icke utgöra sidoinkomster i den mening som avsågs i RN:s anvisningar och att de endast kunde påverka bedömningen med avseende på förmögenheten och medgav extra avdrag med 500 resp. 2 000 kr. — TI yrkade att avdrag för nedsatt skatteförmåga skulle helt vägras med hänsyn till de icke skattepliktiga inkomsterna om tillhoppa 37 000 kr.

RR yttrade: Vid bedömning av storleken av inkomsterna vid sidan av folkpensionen under beskattningsåret bör hänsyn tagas till att G. åtnjutit icke skattepliktig realisationsvinst med omkring 17 000 kr. Vid sådant förhållande har inkomsterna av annat slag än folkpension avsevärt överstigit densamma. Med hänsyn härtill och då ej heller eljest förekommit omständigheter som föranleder till antagande, att G:s skatteförmåga under beskattningsåret varit väsentligen nedsatt, bör G. icke tillerkännas avdrag i sådant hänseende.

RR fastställde PN:s beskattningsåtgärder och yttrade: Den icke skattepliktiga realisationsvinst som må ha uppkommit för G. i samband med att han under beskattningsåret sålt sin bostadsfastighet är icke av beskaffenhet att böra beaktas såsom inkomst vid bedömningen av G:s rätt till extra avdrag för nedsatt skatteförmåga. På grund härav och då ej heller i övrigt sådana omständigheter visats föreligga, att G:s avdrag i nu nämnt hänseende bör reduceras till lägre belopp än PN tillgodoräknat honom, finner RR skäligt att — — — fastställa PN:s beskattningsåtgärder. (RR:s utslag den 23.2.1972.)

En ledamot av RR var skiljaktig och ville lämna G:s besvär utan bifall: Vid bedömande av frågan, huruvida skattskyldig, som uppbär folkpension, må åtnjuta avdrag för nedsatt skatteförmåga, bör såsom sidoinkomst räknas jämväl realisationsvinst, oavsett om den är skattepliktig eller ej, och tipsvinst. Även om realisationsvinsten — med beaktande av vad G. hos RR anfört om kostnader för arbeten, som han nedlagt å fastigheten — skulle avsevärt nedsättas, är därför sidoinkomsterna så stora att, då särskilda skäl att likväl medgiva avdrag för nedsatt skatteförmåga icke föreligger, sådant avdrag icke bör beviljas G.

Anm.: Se prop. 1948:224 jämförd med prop. 1970:70. Se även RÅ 1971 not. 37.

Makar som gemensamt äger jordbruksfastighet skattar var och en för sin andel av fastighetsinkomsten

Besvär av lantbrukaren X. och hans hustru angående förhandsbesked. — Makarna X., som ingått äktenskap 1947 och på vilka alltså nya GB var tillämplig, ägde hälften var av jordbruksfastigheten Y. om 20 har åker och 25 har skogsmark. Driften var huvudsakligen inriktad på mjölkproduktion och ombesörjdes av makarna gemensamt utan lejd arbetskraft. Mannen var helt sysselsatt i jordbruket och skogsbruket. Hustruns arbetsinsats i jordbruket översteg 1 200 timmar per år.

RSV fann att makarna gemensamt ägde och brukade fastigheten samt att de därför borde anses gemensamt förvärva inkomst av fastigheten. På grund därav förklarade RSV att — om makarna under beskattningsåret levt tillsammans — mannen enligt 52 § 1 mom. KL och 11 § 1 mom. KF om statlig inkomstskatt skulle taxeras för makarnas gemensamma inkomst av fastigheten. (Tre ledamöter ansåg att vardera maken skulle beskattas för sin inkomst av fastigheten.)

RR yttrade: Av utredningen framgår att vardera maken X. äger hälften av jordbruksfastigheten Y. Inkomsten av fastigheten är icke att anse som sådan boets gemensamma inkomst, för vilken enligt 52 § 1 mom. 1 st. KL och 11 § 1 mom. 1 st. KF om statlig inkomstskatt mannen skall taxeras, utan vardera maken skall beskattas för den del av nämnda inkomst, som tillkommer honom. (RR:s utslag den 29.2.1972.)

Anm.: Se RÅ 1971 ref. 46 (Skattenytt 1972 s. 429).