

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Ökade levnadskostnader vid endagsförrättningar med traktamentersättning

Besvär av N. angående inkomsttaxering 1969. – N. bodde i Sandviken. Han var anställd som grävmaskinist och arbetade i Vavd 10 mil från bostaden. Han fick traktamenten för 297 endagsförrättningar med 7 875 kr och reste dagligen med egen bil mellan Sandviken och Vavd. — I deklarationen yrkade N. avdrag för ökade levnadskostnader med  $(297 \times 30 =)$  8 910 kr och för resor mellan Sandviken och Vavd med 11 145 kr. — TN medgav avdrag för ökade levnadskostnader med  $(297 \times 15 =)$  4 455 kr och för resor med yrkade 11 145 kr.

Hos PN yrkade N. att få avdrag enligt deklarationen. – PN anförde: Då N. dagligen återvänt till bostaden i Sandviken och då han medgivits avdrag för hemresekostnader med yrkat belopp är N. icke berättigad till avdrag för traktamentskostnader med högre än av TN medgivet belopp.

Hos KR yrkade N. att få avdrag för ökade levnadskostnader med belopp motsvarande uppburet traktamente eller med 7 875 kr. – KR anförde: Av handlingarna framgår att N., som var bosatt i Sandviken, under längre tid, bl a hela 1968, haft sin arbetsplats förlagd till Vavd i Uppsala län. Vid sitt arbete i Vavd får Nordlöf 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 överstiger icke av riksskattenämnden för sådan förrättning fastställt avdragsbelopp. Ökningen i levnadskostnad skall vid sådant förhållande anses ha uppgått till belopp motsvarande traktamentet. – Vid angivna förhållanden är N. icke berättigad till avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats. – Då det avdrag för ökade levnadskostnader och kostnader för resor till och från Sandviken, som prövningsnämnden tillgodofört N., överstiger från arbetsgivaren uppburen ersättning, finner KR besvären icke föranleda ändring av de överklagade taxeringarna.

I besvär hos RR fullföljde N. sin talan. – RR yttrade: I målet är ostridigt att N. arbetat utanför sin vanliga verksamhetsort. N. är sålunda berättigad till avdrag för den ökning i levnadskostnaden som han av denna anledning fått vidkännas. – N. har av arbetsgivaren uppburit traktamente med 7 875 kr, som i kontrolluppgiften angivits avse 297 endagsförrättningar. Riktigheten av den lämnade uppgiften har icke ifrågasatts i målet. Då traktamentet icke överstigit av RN för sådan förrättning fastställt normalbelopp är N. således berättigad till avdrag med yrkat belopp, 7 875 kr. – Eftersom i målet är fråga om endagsförrättningar är N. jämväl berättigad till avdrag för sina kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats. — RR biföll på grund av det anförda N:s besvär. (RR fördr. 7.11; dom 30.11.1973.)

*Anm.: Se RÅ 1972 ref. 6 (SN 1972 s. 523).*

### **Musikers avdrag för gammal och dyrbar violin**

Besvär av D-H. angående inkomsttaxering 1967. D-H. var 1966 verksam som dirigent och violinist. Han förvärvade 1965 en violin för 27 000 kr. Violinen uppgavs vara tillverkad 1737 av en italiensk mästare. — I sin deklaration yrkade D-H. avdrag för avskrivning av violin. — TN medgav avdrag. — Hos PN yrkade TI att avdrag skulle vägras. — PN biföll TI:s talan.

Hos KR yrkade D-H. att få avdraget. — KR lämnade hans talan utan bifall med följande motivering: Vidkommande yrkat avdrag för värdeminskning å violin kan antagas att instrumentet är av sådan beskaffenhet att detsamma ej undergår värdeminskning.

D-H. fullföljde sin talan hos RR. Han anförde bl a att sannolikheten talade för att ljudkvaliteten och ljudets karaktär hos ett musikinstrument, som vid en ständig användning då och då måste genomgå reparation där olika delar av instrumentet byttes ut, inte kunde behållas oförändrad. Han åberopade ett intyg av en hovinstrumentmakare, som 1969 uppskattade violinens handelsvärde till 14 000 kr. — RR: ej ändring. (RR föredr. 30.10; dom 22.11.1973.)

(Ett regeringsråd - Petrén - var skiljaktig och anförde bl a: D-H har haft att i sitt arbete som violinist själva hålla sig med violin. Även om det instrument han för ändamålet anskaffat i huvudsak är att anse som en förmögenhetstillgång, är D-H. dock berättigad till avdrag för sina utlägg för det underhåll av violinen som föranletts av dennas begagnande vid inkomsternas förvärvande ävensom för den nedsättning av violinens användbarhet som det dagliga bruket för förvärvsändamål kan framkalla. Utredningen ger vid handen att ifrågavarande avdrag för beskattningsåret 1966 skäligen kan beräknas till 1 000 kr.)

### **Av kommun till folkparksförening upplåtet område ej allmän plats**

Besvär av Sunne köping angående fastighetstaxering 1968. — Den 12 jan. 1967 förvärvade Sunne köping (numera Sunne kommun) av Kolsnäsuddens Folkparksförening u p a vissa stadsägor. Enligt arrendeavtal mellan köpingen och föreningen, upprättat den 29 dec. 1967, skulle för upplåtelsen gälla bl a följande. Föreningen ägde förfoga över fastigheterna och utnyttja desamma på det för föreningens verksamhet mest lönande sättet. Badplatsen skulle gratis upplåtas åt allmänheten. Föreningen skulle förvalta Kolsnäsuddens som festplats och fritidsområde för Sunne med omnejd. Föreningen skulle skydda Kolsnäsuddens natur och minnesmärken, verka främjande för bad och simundervisning och arbeta för en kulturell höjning av det offentliga nöjeslivet. Föreningen skulle vidare främja sina medlemmars ekonomiska intressen genom att till dem upplåta Kolsnäsuddens för offentliga tillställningar. Kolsnäsuddens skulle för övrigt upplåtas åt var och en, som därav var beroende för främjande av idéella syften. Föreningen skulle vidareutveckla den campingplats som tidigare skapats för främjande av turismen i orten ävensom vidtaga turistfrämjande åtgärder i övrigt. Köpingen skulle svara för det normala underhållet av egendomen, samt stå för de nyinvesteringar, som genom förhandlingar mellan parterna kunde bli beslutade. Föreningen skulle svara för driften av anläggningen och de kostnader, som var

förenade med densamma – administration, städning, renhållning, reparation av skadegörelser som föreningens verksamhet eventuellt kunde föranleda. Föreningen skulle anskaffa och svara för nödiga inventarier till driftens upprätthållande.

TN åsatte stadsägorna vissa taxeringsvärden.

Hos PN yrkade köpingen att åtminstone en del av det åsatta taxeringsvärdet skulle överföras till den skattefria fastighetslängden och åberopade att en stor del av området utgjorde offentlig badplats samt park- och strövområde. – TI avstyrkte bifall till besvären och yttrade: Området hade i sin helhet uthyrts till Kolsnäsuddens Folkparksförening u p a. Även om föreningen förbundit sig att upplåta badplatsen gratis åt allmänheten, torde området icke därmed erhålla karaktär av allmän plats. Författningensligt kan för övrigt någon uppdelning av allmänna platser i skattepliktig och skattefri del icke företagas.

PN lämnade köpingens talan utan bifall och yttrade: PN finner, att fastigheten inte har karaktär av allmän plats, varför förutsättningar att undantaga denna från skatteplikt inte föreligger enligt 5 § 1 mom. KL. – KR och RR: ej ändring. (RR föredr. 22.11; dom 30.11.1973; en ledamot av RR ansåg det upplåtna området utgöra allmän plats och utvecklade sin mening i ett längre yttrande.)

#### Fråga om befrielse från kvarskatteränta

Besvär av AO i uppborärsärenden angående påförande av kvarskatteränta för L. – L. hade enligt köpekontrakt i april 1969 sålt ett markområde för 235 000 kr, varav 50 000 kr skulle erläggas vid kontraktets undertecknande. Återstoden betalades i april 1970. Förutsättning för köpet var att köparen, ett aktiebolag, erhöill förvärvstillstånd. – L., som inte uppgivit någon realisationsvinst på grund av försäljningen i 1970 års deklaration, taxerades nämnda år för realisationsvinst. L. påfördes vidare kvarskatteränta på grund av taxeringen med 10 944 kr.

Hos LS anhöll L. om befrielse från räntan. LS avslog ansökningen och yttrade: Jämlikt bestämmelserna i 85 § 2 mom uppborärsförordningen må befrielse från erläggande av ränta på kvarstående skatt medgivas då påföring av den kvarstående skatten beror på förhållanden varöver den skattskyldige ej skäligen kunnat råda. Då omständigheterna är sådana att L. före avlämnande av sin självdeklaration och i vart fall före utgången av april månad 1970 kunnat erhålla upplysning om gällande beskattningsregler lämnar LS framställningen utan bifall.

Hos KR fullföljde L. sin ansökan.

KR i Göteborg ansåg att det inte rimligen kunde krävas att L. bort förstå att TN skulle frångå hans deklaration och befriade honom från den påförda räntan (en ledamot av KR skiljaktig).

Hos RR yrkade AO att LS:s beslut skulle fastställas. — RR yttrade, sedan prövningstillstånd meddelats: Omständigheterna får anses ha varit sådana att L. bort förstå att vederbörande beskattningsnämnd skulle komma att frångå deklarationen. Vid sådant förhållande och då etc. = LS.

RR föredr. 24.10; dom 19.11.1973; ett regeringsråd ville liksom KR befria L. från räntan.)

### Rätt beskattningsår för realisationsvinst när hela köpeskillingen inte är från början känd till hela beloppet

Besvär av TI angående förhandsbesked betr. X. – X och två andra personer ägde samtliga aktier i bolaget Y. Genom avtal den 1 juli 1973 överlät X och hans meddelägare 297 av bolagets aktier till Z. Avtalet innehöll bl a följande bestämmelser: § 2: Säljarna överlåter härigenom till köparen 297 aktier i bolaget för en överenskommen köpeskillning som består av följande: A) Ett fast belopp om 300.000 kr. B) En rörlig del, som skall motsvara faktorn 1,5 x den genomsnittliga årsvinsten för tiden den 1 april 1973 – den 31 december 1975 (d v s den totala vinsten för ovanstående period delat med 2,75 = den genomsnittliga årsvinsten), beräknat efter avskrivningar men före skatt på sätt som närmare anges i § 10 nedan. – – – § 4. Köpeskillingen erlägges i följande ordning. A) Kontant på överlåtelsedagen 300.000 kr. B) Tillkommande likvid enligt § 2 ovan kontant den 1 juli 1976.

Försäljningsavtalet innebar alltså att köpeskillingen bestämts att utgå dels med ett fast belopp att erläggas kontant på överlåtelsedagen dels med en rörlig del beräknad på bolagets genomsnittliga årsvinst under viss kommande tid att erläggas kontant 3 år efter överlåtelsedagen.

Hos RSV:s nämnd för rättsärenden begärde X förhandsbesked i följande hänseenden: Som framgår av paragraf 2 i avtalet är köpeskillingen uppdelad i två delar varav den senare är rörlig i antal kronor men bunden i beräkningsformen. Frågor: 1) Kommer likviden för aktierna i sin helhet (paragraf 2 A och 2 B) att beskattas enligt reglerna för realisationsvinst? Om så ej är fallet, efter vilka regler sker beskattningen? 2) Under vilket/vilka taxeringsår skall beskattningen ske?

Nämnden meddelade följande förhandsbesked: Beträffande den under *punkt 1*, i ansökningen framställda frågan finner nämnden att sökandens aktier icke utgör omsättningstillgång i någon av sökanden bedrivna rörelse. Vid sådant förhållande skall sökandens försäljning av aktierna behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst. Nämnden finner vidare att summan av ifrågavarande belopp om 300.000 kr och det belopp vilket sökanden enligt § 2 B i avtalet den 1 juli 1973 kan komma att uppbära skall ligga till grund vid beräkning av realisationsvinsten.

På grund av det anförda förklarar nämnden beträffande ansökningen i denna del att uppkommande vinst vid sökandens försäljning av aktierna skall behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst samt att sökanden vid vinstberäkningen skall upptaga på de av honom avyttrade aktierna belöpande del av såväl beloppet om 300.000 kr som det belopp som kan komma att utgå enligt § 2 B i avtalet.

Beträffande härefter den under *punkt 2* framställda frågan finner nämnden väl att avyttringen av aktierna ägt rum under år 1973 men att likviden för aktierna icke kommer att fastställas till sitt totala belopp förrän i samband med att den tillkommande lividen enligt § 2 B i avtalet fastställdes år 1976. På grund härav förklarar nämnden att skattepliktig realisationsvinst, som må uppkomma för sökanden i anledning av aktieförsäljningen, skall uppges till beskattning vid sökandens taxering år 1977.

I besvär hos RR hemställde TI om ändring i förhandsbeskedet på så sätt, att skattepliktig realisationsvinst förklarades skola tagas till beskattning vid taxering år 1974, varvid en förhandsberäkning borde göras av det belopp som på grund av avtalet kunde komma att utgå utöver 300.000 kr.

RR yttrade: I målet är upplyst att köpeskillingen för aktierna skall utgå dels med ett fast belopp av 300.000 kr att erläggas kontant på överlåtelsedagen senast den 1 juli 1973 dels med en rörlig del beräknad på visst sätt på bolagets genomsnittliga årsvinst under tiden den 1 april 1973 – den 31 december 1975 att erläggas kontant den 1 juli 1976. – Den sistnämnda delen av köpeskillingen är sålunda för närvarande icke känd till sitt belopp och är såtillvida villkorlig att, om bolaget under den angivna tiden ej ger vinst, något belopp ej skall erläggas. – I anvisningspunkt 2 till 41 § KL stadgas såsom allmän regel i fråga om bl a beskattningen av realisationsvinst, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anses såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Enligt sista stycket av samma anvisningspunkt gäller dock beträffande realisationsvinst den särskilda bestämmelsen, att sådan vinst skall beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminvis. – I stadig rättstillämpning har detta stadgande tolkats sålunda, att realisationsvinst tagits till beskattning det beskattningsår, då någon del av avtalad köpeskillning hålles tillgänglig för lyftning. Fråga har därvid varit om betalningsterminer för en vid avtalet till beloppet känd köpeskillning. – Anv till 41 § KL lägger däremot ej hinder i vägen för en uppdelning av beskattningen av den förevarande realisationsvinsten på det sätt att den del av köpeskillingen, som är till beloppet bestämd och enligt avtalet utbetalas år 1973, tages till beskattning år 1974 och återstående köpeskillning tages till beskattning år 1977. – Till följd av vad sålunda anförts ändrar RR på det sätt överklagande förhandsbeskedet, att punkt 2 besvaras sålunda: Avyttringen av aktierna har ägt rum under år 1973. Den skattepliktiga realisationsvinst, som må uppkomma för sökanden, beräknad på grundval av det enligt § 2 A i avtalet den 1 juli 1973 bestämda beloppet av 300.000 kr, skall uppges till beskattning vid sökandens taxering år 1974. Därest med hänsyn till bestämmelserna i § 2 B i avtalet kommer att utgå ytterligare köpeskillning för aktierna, skall den återstående del av realisationsvinsten, som i enlighet därmed må uppkomma för sökanden, uppges till beskattning vid sökandens taxering år 1977. (RR föredr. 10.1; dom 1.2 1974.)

*Anm.: Se RÅ 1949 not 1417.*

#### **Ökade levnadskostnader under dag när traktamente utgått endast för natt**

Besvär av TI angående H:s inkomsttaxering 1968. – H, som var ogift och bosatt i Karlstad, genomgick år 1967, med tjänstledighet från sin tjänst vid länsstyrelsen i samma stad, en kurs för utbildning av landskanslistor förlagd under våren till Göteborg och under hösten till Stockholm. H uppbar under tjänstledigheten oreducerad lön, resekostnadsersättning och traktamente i samband med resor till och från kursorterna samt traktamente under tiden på kursorterna med 11 kr per natt.

– I sin deklARATION uppgav H icke traktamentet till beskattning och yrkade avdrag för ökade levnadskostnader, utöver hyra, i Göteborg och Stockholm med (200 dagar  $\times$  12 kr =) 2 400 kr. – TN medgav avdraget.

Hos PN yrkade TI, att avdraget icke skulle medges. Han anförde, att det erhållna traktamentsbeloppet motsvarade vad som enligt tilläggsbestämmelserna till allmänna resereglementet utgick för natt till statlig befattningshavare i traktamentsklass C utan eget hushåll för sextonde dygnet och att arbetsgivaren – staten uppenbarligen i detta fall ansett det utgivna traktamentet vara fullt tillräckligt för täckande av den fördyring, som vid kursgenomgången uppkommit för person utan eget hushåll. Han åberopade även till stöd för sin uppfattning att enligt 7 § 5 mom tilläggsbestämmelserna till allmänna resereglementet vederbörande myndighet gavs rätt att, när den fann särskilda skäl föreligga, besluta att den ersättning som eljest skulle ha utgått enligt reglementet eller dess tilläggsbestämmelser skulle nedsättas eller ej utgå.

PN lämnade TI:s yrkande utan bifall och yttrade: PN finner, att uppboeren ersättning i förevarande hänseende endast är avsedd att täcka kostnad för bostadshyra utom hemorten och icke övriga fördyrade levnadskostnader. PN finner vidare, att H gjort sannolikt, att fördyring uppkommit vid vistelsen utom hemorten och att denna kostnad, utöver dubbelhyran, kan beräknas till skäligt ansedda 12 kr per dag. – KR: ej ändring.

RR – där TI fullföljde – yttrade. Jämlikt Kungl brev den 3 juni 1960 har H under utbildningen utöver oavkortad lön uppburit traktamente motsvarande vad som vid förrättning utgick enligt 7 § 1 mom tilläggsbestämmelserna till allmänna resereglementet för natt till tjänsteman i lägsta traktamentsklassen utan eget hushåll. Däremot har han icke uppburit något traktamente för dag. H är därför berättigad till avdrag för den ökning i levnadskostnad, som han kan ha fått vidkännas under utbildningen utöver den levnadskostnadsökning som natttraktamentet varit avsett att täcka. Skäligheten i och för sig av det av KR i sådant hänseende medgivna avdraget har icke ifrågasatts. – På grund av vad sålunda anförts lämnar RR besvären utan bifall. (RR föred. 29.1; dom 25.2.1974.)

*Anm.: Se även RÅ 1971 ref 49 (fråga om storleken av avdrag för ökade levnadskostnader under kurs när traktamente ej utgått).*