

Regeringsrätten

Rättsfall

Fråga om avdrag för ökade levnadskostnader på annan ort än den där familjen är bosatt

Besvär av W. angående inkomsttaxering 1970. – W., som var gift och hade familjebostad i Helsingborg sedan 1960, hade från 1961 anställning som jurist hos Malmö stad. Han hyrde där en lägenhet om 16 kvadratmeter och uppgav sig regelmässigt övernatta i Malmö natten mellan tisdag och onsdag samt mellan torsdag och fredag och därutöver oregelbundet flera gånger i månaden. – I sin deklaration yrkade W. avdrag för ökade levnadskostnader i Malmö med sammanlagt 5 413 kr. Han åberopade att han alltsedan tiden före anställningen i Malmö sökt tjänster i Helsingborg, Ängelholm och Lund utan att erhålla någon, att hustrun hade tjänst som hushållslärare i Helsingborg sedan 1958 och att hushållslärartjänst i Malmö senast utannonserats år 1963, då hustrun sökt och placerats sist av kompetenta sökanden. Han uppgav vidare att hustru även övervägt att söka i förhållande till utbildning och erfarenhet annat lämpligt arbete men att dylika arbetstillfällen var synnerligen sparsamt förekommande. – TN medgav avdrag för ökade levnadskostnader med 2 596 kr.

Hos PN yrkade W. att avdrag för ökade levnadskostnader skulle medges enligt deklarationen och TI att sådant avdrag skulle helt vägras.

LSR lämnade såväl W:s som TI:s yrkande utan bifall. Som skäl yttrade skatterätten: På grund av vad som upplysts om hustruns arbetsanställning och svårigheterna för henne att erhålla ny anställning av samma slag i Malmö eller på närliggande ort kan det inte skäligen ifrågasättas att W. under 1969 skolat flytta till Malmö. På grund härav och då W:s tjänstgöring i Malmö medfört ökning av hans levnadskostnader, får han anses berättigad till avdrag härför.

Hos KR vidhöll båda parter sina yrkanden. KR i Gbg biföll TI:s besvär och yttrade:

Av utredningen framgår bl a följande: W. har anställning som jurist vid drättselkammaren, numera kommunstyrelsen, i Malmö sedan 1961. Han är jämte sin familj bosatt i Helsingborg, där hans hustru alltsedan äktenskapet ingicks 1960 är ordinarie hushållslärare. Makarna har uppgivit att de förgäves sökt erhålla likvärdiga anställningar på gemensam ort. W. reser dagligen mellan Helsingborg och Malmö, utom vid de tillfällen han övernattar i ett i Malmö förhyrt rum utan kokmöjligheter. Det genomsnittliga antalet övernattningar i Malmö har W. inte förmått ange. – W:s vistelse i Malmö kan därför inte anses bero på tjänsteresa utan på att Malmö är hans vanliga verksamhetsort. Han äger då inte rätt till avdrag för ökade levnadskostnader i Malmö med stöd av bestämmelserna i punkt 3 första och andra styckena anv. till 33 § KL. – W. är jämte sin familj bosatt och skriven i Helsingborg. Vad som upplysts i målet om rummet i Malmö

och dess utnyttjande kan enligt KR:s mening inte anses innebära att W. varit bosatt jämväl i Malmö under beskattningsåret. Bestämmelserna i punkt 3 fjärde stycket nämnda anvisningspunkt om avdrag för skattskyldig, som bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt, är därför inte tillämpliga i hans fall. – För bedömning av avdragsrätten återstår bestämmelserna i punkt 3 tredje stycket. Enligt dessa är avdrag inte medgivet enbart på den grund att skattskyldig har sitt arbete på annan ort än den där han har sin bostad. Dock medges avdrag om anställningen endast avser en kortare tid eller skall bedrivas på flera olika platser eller det av annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att han skall avflytta till arbetsorten. – Som skäl för att inte flytta till Malmö har W. åberopat att hans hustru inte kan få arbete där. Med ”annan anledning” torde emellertid främst åsyftas att den skattskyldiges egna förhållanden utgör hinder för honom att flytta till arbetsorten. Den omständigheten att andre makens förvärvsarbete kan ha påverkat bosättningen har beaktats i lagstifningen endast i det fall att makar bor på olika orter. Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt är W. inte heller med stöd av bestämmelserna i det nyssnämnda tredje stycket berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader. – De extrautgifter W. åsamkats genom bosättningen i Helsingborg – utöver resekostnader som medgivits till avdrag – utgör i stället sådana personliga levnadskostnader för vilka avdrag enligt 20 § andra stycket KL inte får ske.

Hos RR fullföljde W. sin talan om avdrag enligt deklARATIONEN.

RR yttrade: Med hänsyn till att W. har familjebostad i Helsingborg och under arbetsveckorna reser till denna bostad i stort sett varannan kväll för övernattningsfår W. anses vara bosatt i Helsingborg. Han har följaktligen genom sin anställning i Malmö antagit arbete som skall utföras på annan ort än bosättningsorten, och frågan om hans rätt till avdrag för ökade levnadskostnader skall såsom KR funnit bedömas med tillämpning av tredje stycket i punkt 3 av anv. till 33 § KL. – Enligt det angivna lagrummet är avdrag icke medgivet utom för de fall att anställningen avser blott en kortare tid eller att arbetet skall bedrivas på flera olika platser eller att det av annan anledning ”icke skäligen kan ifrågasättas” att den skattskyldige skall flytta till den ort, där arbetet skall utföras. – Såvitt utredningen ger vid handen föreligger icke sådant undantagsfall. – RR fastställer på grund därav det slut KR:s dom innehåller. (RR föredr. 23.4; dom 4.8.1975.)

En ledamot av RR (Hellner), med vilken en annan ledamot (Sjöberg) instämde, anförde till vidare utveckling av sin mening: Annat skäl för W.:s underlåtenhet att bosätta sig i Malmö är icke i fråga än hans hustrus förvärvsarbete som hushållslärare i Helsingborg. Makes förvärvsverksamhet nämns ej uttryckligen i tredje stycket i punkt 3 av anv. till 33 § KL som sådant skäl för den skattskyldiges underlåtenhet att flytta till arbetsorten som medför rätt till avdrag för hans ökade levnadskostnader. Fråga uppkommer då om makes bundenhet till förvärvsverksamhet på bosättningsorten är sådan annan anledning som skall jämföras med de särskilt nämnda skälen. – Vid bedömningen av denna fråga måste beaktas den avdragsrätt som föreligger enligt anvisningspunktens fjärde stycke. I detta godtages makes förvärvsverksamhet på en ort som skäl för maken att icke flytta till andra makens bosättningsort med den effekten i skattehänseende att avdrag medges för ökade levnadskostnader. Avdragsrätten i fjärde styckets situation vid splittrad bosättning inom familjen leder till att ej heller i tredje styckets fall avdrag för ökade levnadskostnader bör vägras, om make på grund av andra makens förvärvsverksamhet icke bosätter sig på sin arbetsort. Skulle han flytta skulle nämligen

likväl avdragsrätt kunna föreligga enligt fjärde stycket. – I fjärde styckets fall är någon tidsbegränsning för avdragsrätten icke föreskriven. Emellertid är det icke givet att de yttre omständigheternas oföränderlighet under alla förhållanden måste medföra bibehållen avdragsrätt. Denna rätt förutsätter nämligen att det icke skäligen kan ifrågasättas att maken skall flytta till den skattskyldiges nya bosättningsort. Flyttning kan naturligtvis icke krävas om exempelvis familjebostad ej kan uppbringas på den skattskyldiges bostadsort. När det gäller makes förvärvsverksamhet som hinder för gemensam bosättning finns däremot i allmänhet ett större utrymme för en skälighetsbedömning. Gränsen mellan objektiva hinder eller svårigheter att överflytta förvärvsverksamhet från en ort till en annan och ett på personliga skäl träffat val att bibehålla dittillsvarande verksamhet och bosättningsort är flytande, och en viss handlingsfrihet torde regelmässigt erbjuda sig efter någon tid. Om icke något klart hinder för makes flyttning kan påvisas av den skattskyldige ligger det därför i allmänhet närmast till hands att antaga att splittrad bosättning inom en familj efter ett övergångsskede – vars längd måste kunna variera efter förhållandena i det enskilda fallet – har sin grund i ett av makarna träffat val. När så är fallet kan det i skattehänseende skäligen krävas att den skilda bosättningen upphör, och de ökade levnadskostnader som bosättningsförhållanden har till följd måste hänföras till den skattskyldiges personliga levnadskostnader. För dessa gäller ingen avdragsrätt. – I förevarande fall har W:s egna förhållanden icke utgjort sådant skäl för honom att bo kvar i Helsingborg som berättigar honom till avdrag för ökade levnadskostnader. Ej heller har W. visat att efter en skälig övergångstid, som gått till ända i vart fall före det nu aktuella beskattningsåret, särskilda hinder eller svårigheter förelegat för hans hustru att flytta till Malmö och fortsätta förvärvsarbete. Hustruns förvärvsarbete har därför icke under beskattningsåret utgjort i nu förevarande sammanhang godtagbart skäl för henne att bo kvar i Helsingborg, om mannen varit bosatt i Malmö. W:s ökade levnadskostnader är följaktligen såsom KR funnit att anse som personliga levnadskostnader, vilka icke är avdragsgilla.

Anm.: Se RÅ 1944 not 196, 1948 not 682, 1957 not 2279, 1969 not 1078, 1972 not 1. Se även SOU 1962: 47 s. 76–78 och prop 1963: 120 s. 69.

Överlåtelse av rörelse – hänsyn tagen till att köpeskilling influerar till endast mindre del

Besvär av N-M angående inkomsttaxering 1970. – N-M sålde enligt köpekontrakt den 26 aug. 1969 sin bagerirörelse för 150 000 kr. Under beskattningsåret erlades av köpeskillingen 70 000 kr kontant. Återstoden, 80 000 kr, skulle enligt kontraktet amorteras på 10 år. I sin deklaration 1970 upptog N-M ej försäljningsintäkten till beskattning. TN upptog hela köpeskillingen 150 000 kr såsom intäkt i rörelsen.

Hos LSR yrkade N-M att hon endast skulle beskattas för de belopp som amorterats av köparen. Hon uppgav att hennes fordran var osäker och att amorteringsbeloppen skulle jämföras med pension. Hon åberopade ett den 6 sept. 1971 dagtecknat tilläggsavtal mellan henne och köparen, vari bl a den ändringen skett att amorteringstiden utsträckts till 15 år. – LSR biföll ej yrkandet.

KR i Gbg lämnade NM:s besvär häröver utan bifall och yttrade: Genom

köpekontraktet den 26 aug. 1969 avtalades bl a följande. För rörelsen och inventarier skulle erläggas en summa i ett för allt om 150 000 kr. Därav skulle 25 000 kr erläggas som handpenning nämnda dag och 45 000 kr kontant den 1 sept. 1969. Återstoden, 80 000 kr, skulle erläggas genom revers. Som säkerhet för lånet skulle lämnas företagsinteckning. Lånet skulle löpa på tio år och amorteras med 8 000 kr årligen, varav 2 000 kr varje kvartal med början den 1 dec. 1969. Räntan skulle vara sju procent. Lånet bands till såväl kapital som ränta. – På grund av vad sålunda överenskommit kan amorteringarna inte anses utgöra annat än del av köpeskillingen för rörelsen. Vad N-M anfört angående skälen för och omständigheterna i samband med överlåtelsen föranleder inte till annan bedömning. – Tilläggsavtalet den 6 sept. 1971 innehåller följande villkor: "Förutsättning för detta avtals giltighet är att taxeringsmyndigheten godkänner den överenskomna periodiseringen som grund för beskattning såsom för pension. Sker ej sådant godkännande förbinder sig parterna att förlänga avbetalningsperioden till högst 20 år." – Tilläggsavtalet har således gjorts beroende av taxeringsmyndighets godkännande och kan därför icke föranleda annan bedömning än att det ursprungliga avtalet fortfarande skall anses gällande i taxeringshänseende. Vid sådant förhållande kan avbetalningarna icke tagas till beskattning såsom intäkt av tjänst allteftersom de blir tillgängliga för lyftning utan måste den ursprungliga reversfordringen anses utgöra skattepliktig intäkt av rörelse vid förevarande taxering.

Hos RR yrkade N-M att taxeringarna skulle nedsättas med 72 000 kr, motsvarande den förlust som uppstått i samband med att köparen av hennes bagerirörelse under 1975 försatts i konkurs. Därest RR icke skulle bifalla detta yrkande hemställde hon att köpeskillingen 150 000 kr, skulle fördelas på tio år såsom ackumulerad inkomst.

RR, som meddelade prövningstillstånd, yttrade: N-M:s i målet lämnade uppgift, att hennes fordran hos köparen av hennes rörelse varit att betrakta som osäker, får numera anses bestyrkt genom vad som upplysts om att köparen och det bolag, som denne bildat för bedrivande av rörelsen, icke haft förmåga att avbetala annat än en jämförelsevis mindre del av fordringen. Med hänsyn till vad som i ett företett avtal den 6 september 1971 upplysts om att köparen vid nämnda tidpunkt av fordringens kapitalbelopp avbetalat tillhoppa 10 000 kr, kan fordringens värde vid beskattningsårets utgång skäligen uppskattas till detta belopp. (RR föredr. 20.5; dom 16.6.1975.)

En ledamot av RR (Petrén) var skiljaktig och anförde: Den mellan N-M. som säljare och E. som köpare avtalade köpeskillingen för bageriet om 150 000 kr har utgjort intäkt i den förras rörelse. Enligt 41 § första stycket KL jämte punkt 1 anv. till nämnda paragraf skall köpeskillingen anses ha åtnjutits under 1969, oaktat N-M. då uppburit allenast 70 000 kr i kontanta medel och återstoden i form av revers. – Under angivna omständigheter och då det, såvitt framgår av utredningen, icke vid utgången av 1969 funnits tillräcklig grund för att i rörelsen avdraga kommande förluster på grund av

reversen lämnar jag - under hänvisning jämväl till de av KR åberopade domskälen - besvären utan bifall. - Yrkandet om beräkning av skatt efter reglerna för ackumulerad inkomst kan såsom för sent inkommet ej prövas. Till utveckling av sin mening anförde Petrén ett längre yttrande, där han bl a hävdade att någon regel i KL som skulle tillåta avvikelse från bokföringsmässiga grunder beträffande beräkning av intäkt av försåld rörelse ej fanns. Enligt Petrén måste RR:s beslut i själva verket innebära ett "utövande av en art av dispensmakt".

Anm.: Se bl a RA 1968 not 698 och 1537, 1970 not 149 och 1972 not 1169.