

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Restavgift för underlåtet preliminärskatteavdrag för artistskatt

Besvär av allmänna ombudet angående restavgift. – Sedan ett hotellbolag betalat N. ett gage om 250 kr för två uppträdanden, fann lokala skattemyndigheten att bolaget underlåtit att göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i kungörelsen om skatteavdrag i vissa fall från artistersättning. Lokala skattemyndigheten förklarade bolaget ansvarigt jämte N. för ett skattebelopp av 100 kr samt restavgift 10 kr. – N., som inbetalade skatten men inte restavgiften, anhöll hos LS om befrielse från restavgiften.

LS avslög ansökan då sådana omständigheter inte ansågs föreligga som motiverade befrielse från restavgift enligt 58 § uppbördslagen. – KR i Sthlm befriade däremot N. från betalningsskyldighet då i kungörelsen icke finns någon bestämmelse som jämnställer den som mottager artistersättning med arbetstagare i uppbördslagen (UL) i fråga om ansvarighet för skatt. (Angående KR:s motivering se Skattenytt denna årgång s. 391.)

Allmänna ombudet överklagade och fick prövningstillstånd. – RR yttrade: Enligt 75 § UL är arbetsgivare eller arbetstagare, som har att erlægga mot underlåtet skatteavdrag svarande belopp, tillika skyldig att å beloppet erlægga restavgift. Kungörelsen (1969: 5) om skatteavdrag i vissa fall från artistersättning innebär icke ändring i eller upphävande av den sålunda föreskrivna skyldigheten för arbetstagaren att erlægga restavgift. Såvitt handlingarna utvisar är de i 75 § UL angivna förutsättningarna för påförande av restavgift i föreliggande fall för handen. – På grund av det anförda och då sådana omständigheter som kunnat föranleda befrielse från restavgiften ej föreligger fastställer RR med ändring av KR:s dom LS:s beslut. (RR föredr. 28.4; dom 11.5.1976.)

*Anm.:* Se Fi-stencil 1968: 5 och prop. 1968: 159 s. 14–20.

### Fråga om avdrag för reparationskostnader som bestritts genom förbättringslån till den skattskyldiges fader

Besvär av H. angående inkomsttaxering 1966. –

H. och hans två syskon köpte den 1 maj 1964 en jordbruksfastighet av sin fader, varvid överenskomms att föräldrarna skulle få bo kvar i ett hus på fastigheten. Efter försäljningen sökte fadern samma år ett räntefritt stående förbättringslån enligt kung. 1962: 538, vilket beviljades honom med 8 000 kr. Som säkerhet för lånet lämnade barnen inteckning i fastigheten. Förskott på lånet utbetalades i jan 1965. Fadern avled i mars samma år. Först den 2 mars 1967 meddelade länsbostadsnämnden att lånet skulle komma att utbetalas, varvid emellertid samtidigt angavs att intet återstod att utbetala,

enär utlämnat förskott överensstämde med det slutligt beviljade lånet. – Under 1965 lät H. och hans syskon till en kostnad av 26 115 kr utföra vissa reparations- och förbättringsarbeten på det av föräldrarna bebodda huset, varvid 70 procent av kostnaden hänförde sig till reparation och återstoden till ny-, till- eller ombyggnad. – I sin självdeklaration 1966 med redovisning enligt kontantprincipen tillgodoförde sig H. avdrag med en tredjedel av reparationskostnaden.

RR yttrade: Ansvar för förbättringslånet har ej åvilat H. i vidare mån än som följer av att som säkerhet för lånet lämnats inteckning i H. och hans två syskons fastighet och av att han vid faderns död den 18 mars 1965 blev delägare i faderns dödsbo. – H. har hos RR gjort gällande att han och hans två syskon av fadern lånat det belopp som förskottsvis utbetalats av förbättringslånet. Hans påstående är emellertid helt obestyrkt och kan icke godtagas. Det får fastmer hållas för visst att fadern formlöst och utan förbehåll om framtida återbetalning ställt det erhållna förskottsbeloppet till H.:s och hans syskons förfogande för det med förbättringslånet avsedda byggnadsföretaget. – På grund härav och på de skäl KR anført lämnar RR H:s talan utan bifall. (RR föredr. 21.1; dom 9.2.1976; två ledamöter av RR var skiljaktiga och ville medge avdrag.)

*Anm.: Se RÅ 1938 ref. 17 och prop. 1973: 190.*

#### **Konsumtionsförening har till reservfond överfört tillgodohavande för medlem som uteslutits – överföringen skattepliktig?**

Besvär av Konsumtionsföreningen Stockholm med omnejd, ekonomisk förening, angående inkomsttaxering 1965. RR yttrade: I den mån överföringen till reservfonden avsett skuldförda återbärningar på försålda varor till medlemmar som icke tillgodogjort sig återbärningarna, föreligger skatteplikt för föreningen på sätt kammarrätten angivit. Likaså föreligger skatteplikt till den del överföringen avsett medlems tillgodohavande för medlems- eller familjesparkonto hos föreningen. – De överförda medlen synes till stor del ha avsett medel som utgjort insatser, vilka betalats in kontant eller genom överföring av medlems andel i sk insatsräntor eller i återbärning för försålda varor. Anledning saknas att i förevarande hänseende skilja mellan kontant betalda insatser och sådana insatser som uppkommit genom överföring av ränta eller återbärning. Även insats av sistnämnda slag är att anse som inbetald. – I fråga om inbetald insats gäller i princip att medlem äger att av föreningen återfå insatsen senast i samband med sin avgång ur föreningen. Genom att utesluta medlem och överföra hans insatser till reservfonden har föreningen för egen räkning tillgodogjort sig insatserna och utan vederlag frigjort sig från den förpliktelse att återbetala insatsen som åvilat föreningen. Den förmån föreningen härigenom skaffat sig måste anses utgöra skattepliktig intäkt i föreningens rörese. (RR föredr. 2.12.1975; dom 12.1.1976.)

**Överlåtelse till hustru i samband med bodelning av rörelseinventarier utan överlåtelse av rörelsen – skattepliktig inkomst?**

Besvär av S. angående eftertaxering för 1965. – RR yttrade: S. har i samband med bodelning på sin hustru överlåtit inventarier, som han uttagit ur sin rörelse. Överlåtelsen kan inte anses omfatta själva rörelsen eller någon gren därav. Genom sitt förfarande har S. därför förfogat över rörelsens tillgångar på ett sådant sätt att såsom intäkt i rörelsen skall upptagas ett belopp som motsvarar inventariernas saluvärde vid tiden för överlåtelsen. Anledning saknas att beräkna detta värde lägre än till 360 000 kr. RR lämnar därför besvären utan bifall. (RR föredr. 22.1; dom 4.2.1976).

*Anm.: Englund, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv, s 64-69, 84-89, 129-133.*

**Aktiebolag, vid vars bildande såsom apportegendom tillskjutits rörelse som drivits under enskild firma, har inte ansetts skattskyldigt för rörelsen under beskattningsår, då bolaget väl bildats men ej registrerats.**

Besvär av makarna L. angående inkomsttaxering 1971. – RR yttrade:

Bolagets räkenskapsår omfattar enligt stiftelsehandlingarna tiden den 1 febr-den 31 jan. För den såsom enskild firma bedrivna och såsom apportegendom vid bolagsbildningen tillskjutna rörelsen överensstämde räkenskapsåret med kalenderåret. I målet aktuellt räkenskaps- och beskattningsår omfattar emellertid efter förlängning, som ostridigt ägt rum under löpande räkenskapsår, tiden den 1 jan 1970-den 31 jan 1971. – Konstituerande stämma med intressenterna i bolagsbildningen hölls den 26 jan 1971. Vid stämman bildades bolaget i enlighet med bestämmelserna i 23 § 1 mom aktiebolagslagen. Bolaget har därmed kunnat övertaga driften av rörelsen och avtal i denna har kunnat träffas på bolagets vägnar. Av sådana avtal härflytande rättigheter och skyldigheter har emellertid enligt 28 § aktiebolagslagen inte tillkommit respektive åvilat bolaget utan den eller dem personligen som handlat på bolagets vägnar på sätt närmare anges i lagrummet. Först när registreringen skedde den 13 april 1971 har bolaget enligt 29 § samma lag kunnat förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter.

RR fortsatte:

Fastän bildat under beskattningsåret har bolaget således under detta inte kunnat förvärva några tillgångar eller ikläda sig några förpliktelser. Något rörelseresultat för beskattningsåret kan följaktligen ej vid dettas utgång redovisas av bolaget. Intäkterna och kostnaderna i den av bolaget efter bildandet bedrivna rörelsen har i stället till räkenskapsårets slut tillkommit respektive belastat den eller dem som handlat på bolagets vägnar. – Utredningen i målet visar att rörelsen fram till bolagets bildande drivits av Frank L. Anledning förekommer ej att antaga att rörelseresultatet för tiden mellan bolagets bildande och beskattningsårets utgång i beskattningshänseende berör annan än honom. – På grund av det anförda och på de av KR i övrigt angivna skälen lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 3.2; dom 25.2.1976. En ledamot

av RR ansåg att anledning ej fanns att ej i taxeringshänseende godtaga att aktiebolaget drivit rörelsen under hela beskattningsåret.)

*Anm.: Se Ake Hellner, Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel s 81, Stenbeck m fl, Aktiebolagslagen sjätte upplagan s 71, 72, 75, 76 samt RA 1959 not. 485, 1963 not 285 och RRK R 74 1: 43.*

#### **Vinst vid försäkringsbolags försäljning av fastighet avsedd för bolagets huvudkontor – inkomst av rörelse?**

Besvär av Trygg ömsesidig livförsäkring angående inkomsttaxering 1971. – RR yttrade bl a: Den fastighet, varom i målet är fråga, har, enligt vad som upplysts, använts för att inrymma klagandebolagets huvudkontor och har således varit avsedd för stadigvarande bruk i rörelsen. Vinst, som uppkommit vid försäljning av fastigheten, utgör enligt de förut åberopade lagrummen inte intäkt av bolagets försäkringsrörelse. Vinsten skall således inte beskattas efter den i 10 § 2 mom c) lagen om statlig inkomstskatt angivna skattesatsen tio procent. Såsom KR angivit skall i stället vinsten anses såsom realisationsvinst och skatten skall följaktligen enligt 10 § 2 mom a) sistsagda lag, utgöra fyrtio procent av den beskattningsbara inkomsten. (RR föredr. 20.3; dom 22.4.1975.)

#### **Vanliga verksamhetsorten för anställda vid entreprenadföretag = orten för arbetsplatsen**

Orten för arbetsplatsen har ansetts utgöra den vanliga verksamhetsorten för anställda vid entreprenadföretag och med arbetsplats på annan ort än bostadsorten för

I ogift rörläggare med arbetsplatsen förlagd till samma ort hela beskattningsåret och de två närmast föregående åren med undantag för ca nio månader året före beskattningsåret, då arbetet utförts på två andra orter,

II gift svetsare med arbetsplatsen förlagd till samma ort hela beskattningsåret och omkring ett och ett halvt år dessförinnan.

III gift maskinreparatör med olika arbetsplatser inom en och samma ort hela beskattningsåret och 22 veckor av året närmast före beskattningsåret samt 48 veckor av året närmast dessförinnan.

I mål I yttrade RR:s majoritet (i plenum) bla: Var det bolag, hos vilket H. var anställd, hade sitt säte saknar i och för sig betydelse, när det gäller att bestämma hans vanliga verksamhetsort. En samlad bedömning av hans tjänstgöring hos bolaget ger icke vid handen, att tjänstgöringen i Göteborg under beskattningsåret varit en följd av att han från annat mera permanent tjänsteställe beordrats att tillfälligt tjänstgöra i Göteborg. Sådana särskilda förhållanden föreligger icke som beträffande byggnads- och anläggningsarbete motiverat att bostadsorten räknas som den vanliga verksamhetsorten. Anledning

saknas att frångå huvudregeln, nämligen att den ort, där H. haft sin arbetsplats, dvs Göteborg, skall anses som hans vanliga verksamhetsort. H. är därför icke berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader under sin vistelse i Göteborg enligt de regler som gäller för den som haft tjänsteförrättning utanför den vanliga verksamhetsorten. På grund härav och då sådana särskilda omständigheter icke föreligger som kan föranleda avdrag för ökade levnadskostnader för den som antagit arbete på annan ort än den där han är bosatt, lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 2.6; dom 22.9.1975; åtta ledamöter skiljaktiga.)

*Anm.: Se närmare redogörelse i Skattenytt 1976 s. 218 (Fellenius) samt RÅ 1973 not. 625-630 och 650.*

**Fråga om skälen mot makes flyttning kan påverkas av att tiden för pensioneringen ryckt närmare än tidigare, då sådana skäl ej ansetts föreligga.**

Besvär av TI angående H:s inkomsttaxering 1970. -

KR i Gbg yttrade såvitt nu är ifråga: H. flyttade år 1962 från Växjö till Lerum där han sedan dess innehaft anställning som stationsmästare. Hans hustru arbetade som mentalskötare i Växjö till den 15 dec 1971, då hon pensionerades. Med hänsyn till hustruns anställningsförhållanden med nära förestående pensionering kan det icke skäligen ifrågasättas att hustrun under beskattningsåret skolat avflytta till mannens bostadsort. H. är därför berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader. Avdrag härför medgives såvitt avser kostnader för dubbelhyra och ökade matkostnader med yrkade belopp.

RR yttrade: I målet är upplyst att H:s yrkanden om avdrag för ökade levnadskostnader till följd av makarnas skilda bosättning lämnats utan bifall åtminstone sedan 1967 års taxering på den grund att från beskattningssynpunkt godtagbart skäl för den skilda bosättningen inte ansetts föreligga. H. har i nu förevarande mål inte förebragt någon omständighet som visar att den skedda bedömningen varit oriktig. - Under beskattningsåret 1969 har visserligen tidpunkten för hustruns pensionering ryckt närmare. Därmed har hennes möjligheter att övergå till ny anställning på makens bostadsort minskat och hennes skäl att bo kvar i Växjö förstärkts, så att det inte skäligen kunnat fordras att hon under beskattningsåret skulle ha flyttat till Lerum. Denna omständighet medför emellertid inte att avdragsrätt för H:s ökade levnadskostnader till följd av den skilda bosättningen nu skulle uppkomma. På grund härav och då ej heller i övrigt någon omständighet föreligger som grundar rätt till sådant avdrag fastställer RR, med ändring av KR:s dom, de av LSR bestämda taxeringarna. (RR föredr. 14.1; dom 10.2.1976.)

*Anm.: Se RÅ 1971 not 219, 1973 not 1128, och 1973 ref 112.*

## Facklitteratur för språklärare och kulturskribent på musikområdet

Besvär av Å. angående inkomsttaxering 1969. – Å. yrkade i deklARATIONEN avdrag för kostnader för facklitteratur och diverse material med tillhoppa 5 729 kr. – TN medgav avdrag med 2 000 kr och PN med 4 000 kr. – KR i Gbg: ej ändring.

### RR yttrade:

Vad först beträffar den litteratur, för vars anskaffande Å. yrkat avdrag under åberopande av dess betydelse för hans tjänst som lärare i franska och spanska språken, är att märka att i rättspraxis avdragsrätt inte medgivits för sådana litteraturkostnader som betingats av lärarens intresse av att förkovra sig inom yrket. Även med avseende på avdragsrätten för litteraturkostnader som har föranletts av lärarens intresse av att förbättra undervisningens kvalitet kan rättspraxis anses vara restriktiv, i det avdragsrätten bedömts med utgångspunkt i utgiftens nödvändighet för tjänstens fullgörande. Vid en sådan bedömning torde mera sällan en utgift för anskaffning av skönlitteratur o d framstå som nödvändig. – I förevarande fall har Å. inte närmare belyst sambandet mellan språkundervisningens krav och den litteratur, för vars anskaffningskostnad han yrkat avdrag. I brist på närmare utredning härvidlag får Å. anses skäligen gottgjord med ett avdrag på 200 kr, vari ingår utgifterna för anskaffning av samlingar av tentamensstilar och tidskriften Moderna språk såsom klart avdragsgilla kostnader. –

När det härefter gäller Å.:s verksamhet som musikrecensent och artikelförfattare samt hans förvärvsverksamhet i övrigt vid sidan av språklärartjänsten är verksamheten, särskilt som skribent, av sådan beskaffenhet att den förutsätter en bred täckning av det berörda kulturområdet. Det är nämligen vid dylik verksamhet skribenten själv som skall sälla fram de händelser och företeelser som kan vara av så allmänt intresse att de förtjänar att uppmärksammas. Å.:s uppgift att han skaffat den musiklitteratur och de musiktidningar och inspelningar, för vilka han yrkat avdrag, för att möjliggöra inkomsterna måste därför tagas för god, även om flertalet verk och inspelningar samtidigt måste antagas ha ett värde för honom oavsett inkomstmöjligheterna. För utgifterna bör avdragsrätt tillerkännas Å. med endast den begränsningen, att inköpen av Röster i Radio, Musikgeschichte in Bildern och Encyclopédie de la Musique inte bör föranleda avdrag. Dessa verk kan nämligen antagas ha en så allmän karaktär att sambandet med de nu aktuella inkomsterna måste anses alltför svagt för att kunna grunda avdragsrätt. – Det belopp, med vilket avdrag i nu förevarande hänseende bör medges, uppgår till 3 431 kr.

– Vad angår yrkat avdrag för avskrivning av bandspelarapparat, skivanläggning och skrivmaskin saknas utredning om avskrivningsunderlag, tidigare avskrivningar m m. TI har emellertid tillstyrkt bifall till besvären i detta avseende. Å. bör med hänsyn härtill medges avdrag för avskrivning med yrkat belopp, 843 kr. – Å. har ej visat fog för sitt yrkande om avdrag med 75 kr för del av kostnad för telefonabonnemang. – Avdrag bör slutligen medges för kostnaderna för magnetofonband, reparation av apparatur och för porto med sammanlagt 238 kr. –

De avdragsgilla kostnaderna för facklitteratur m m uppgår därför till sammanlagt (200 + 3 431 + 843 + 238 =) 4 712 kr eller till ett 712 kr högre belopp än enligt PN:s beslut. (RR fördr. 14.1; dom 10.2.1976. En ledamot av RR ansåg att verken Musikgeschichte in Bildern och Encyclopédie de la Musique var att betrakta som facklitteratur för Å. inom hans specialområde och enligt hans mening inte kunde anses ha ett så allmänt intresse att utgifterna för dem borde behandlas annorlunda i avdragshän-

seende än kostnaden för övrig musiklitteratur. A. borde därför medges avdrag även för utgifterna för dessa verk, 383 kr.)

### **Organisationsaktier eller ej?**

Bilproducerande aktiebolag ägde 25 procent av aktierna i bolag, vars verksamhet var helt inriktad på återförsäljning av det förstnämnda bolagets produkter och service beträffande dem, medan återstoden av aktierna ägdes av ett investmentföretag. Fråga, vid tillämpning av 39 § 1 mom KL, huruvida de av produktionsbolaget ägda aktierna med hänsyn till omständigheterna, bland annat bolagets faktiska inflytande över det andra bolaget, kunde betraktas som organisationsaktier har besvarats nekande. Det förstnämnda bolaget vägrades avdrag vid 1966 års inkomsttaxering för ränta för gäld belöpande på aktieinnehavet i det andra bolaget. (RR föredr. 9.12; dom 19.12.1975.)

### **Avdrag för minskning av skogs ingångsvärde**

Besvär av A. angående inkomsttaxering 1967. – Vid A:s upplåtelse av avverkningsrätt överenskoms, att köpeskillingen skulle erläggas genom dellikvid under tre år. Vid den taxering då den tredje dellikviden togs till beskattning erhöll A. avdrag för minskning av skogens ingångsvärde med belopp som belöpte på denna likvid (punkten 2 tredje stycket anvisningarna till 41 § KL), oaktat avdrag tidigare medgivits med belopp motsvarande vad som kunde godkännas för hela minskningen av ingångsvärdet. (RR föredr. 3.12; dom 22.12.1975.)