

Regeringsrätten

Rättsfall

Skattskyldighet för konkursgäldenär

Besvär av L angående inkomsttaxering 1971. — RR yttrade: Av handlingarna i målet framgår följande. L var skorstensfejarmästare i Uppsala och drev rörelse där. Han tillämpade i rörelsen brutet räkenskapsår. Förevarande taxering avser räkenskapsåret 1 okt 1969 — 30 sept 1970. L försattes i konkurs den 11 juni 1970 på begäran av kronofogdemyndigheten i Uppsala. Under konkursen fakturerade och inkasserade konkursförvaltaren fordringar för arbeten som L utfört i sin rörelse före egendomsavträdet till ett belopp av sammanlagt 121 709 kr. Av detta belopp är på grund av LSR:s beslut, mot vilket TI ej fört talan, nu endast fråga om hälften eller 60 854 kr. Konkursen nedlades jämlikt 149 § konkurslagen den 28 aug 1970. I sin självdeklaration har L som nettointäkt av rörelsen under beskattningsåret, med undantag för tiden 11 juni — 28 aug, redovisat 107 607 kr, varvid han av de 121 709 kronorna icke redovisat 98 438 kr. — De fordringar varom nu är fråga och som fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren utgör icke skattepliktig intäkt för konkursboet. Såsom framgår av RR:s avgörande i plenum RÅ 1955 ref 21 åligger skattskyldighet för inkomst inte konkursbo. Härav kan inte dragas den slutsatsen att konkursgäldenär inte kan taxeras för inkomster som influtit till konkursboet på grund av konkursförvaltarens åtgärder. Nu behandlade fordringar har uppkommit på grund av arbete som utförts i L:s rörelse före egendomsavträdet och utgjorde alltså tillgångar i denna rörelse. Den omständigheten att fordringarna under beskattningsåret fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren och ingått i konkursboet medför inte att L inte skulle vara skattskyldig för vad som influtit på grund av dessa fordringar. (RR föredr. 24.11. dom 15.12. 1976.)

Anm.: Se Rå 1955 ref 21 (Skattenytt 1955 s. 247) samt Stencil Fi 1969:13 Uppbördsutredningens betänkande III Skattskyldighet under konkurs.

Ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning

Besvär av N angående inkomsttaxering 1971. — N upprätthöll ett vikariat som mentalskötare vid Gullberna sjukhus i Karlskrona. Under 1970 genomgick N kurs, ”grundutbildning för mentalskötare”, som under tiden den 4 maj — den 26 juni var förlagd till Helsingborg och den 29 juni — den

30 okt till Karlshamn. N uppbar under kurstiden full lön men ej traktamente. Efter kursens slut fortsatte N sitt arbete i Karlskrona, där han bodde i ett vid sjukhuset förhyrt rum. N ingick äktenskap den 16 maj 1970. Hustrun var bankkamrer i Kalmar, dit makarna förlade sin familjebostad. — I deklARATIONEN yrkade N på grund av hans och hans hustrus skilda bosättning avdrag för ökade levnadskostnader och hemresor till Kalmar under kurs-tiden med 5 966 kr resp 1 440 kr och för sådana kostnader vid arbete i Karlskrona under december med 425 kr resp 432 kr. Avdraget för hemresor var beräknat efter kostnaden för bilresor.

TN och LSR vägrade avdrag men KR i Gbg medgav avdrag för ökade levnadskostnader under tiden efter den 16 maj 1970 med 3 800 kr, varav för hyra av bostad 1 300 kr, samt för hemresor med 1 000 kr.

RR (i plenum) yttrade (14 ledamöter): Av utredningen framgår att N åtminstone sedan år 1968 haft anställning vid Gullberna sjukhus i Karlskrona och varit bosatt där. Det förhållandet att han den 16 maj 1970 ingått äktenskap med en kvinna bosatt i Kalmar har ej medfört att han upphört att vara bosatt i Karlskrona. — Enligt anvisningarna till 33 § p. 3 KL är avdrag för ökade levnadskostnader icke medgivet enbart på den grund att den skattskyldige har sitt arbete på annan ort än den, där han har sin bostad. Om den skattskyldige bosatt sig på annan ort än den där han har anställning eller antagit arbete på annan ort än den där han är bosatt är avdrag i regel icke medgivet. Dock äger skattskyldig, som på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt, under vissa förutsättningar åtnjuta avdrag för den ökning i levnadskostnaden som föranledes av den skilda bosättningen. Sistnämnda undantagsregel, vilken avser det fall att en skattskyldig, som bott tillsammans med sin familj, tar arbete och bosätter sig på annan ort, kan i och för sig ej anses tillämplig i fall som det förevarande och gäller vidare på grund av 65 § andra stycket KL icke för det år då äktenskapet ingås. Avdrag för ökade levnadskostnader kan därför inte medges N med anledning av det ingångna äktenskapet. — Eftersom N:s vanliga verksamhetsort under hela beskattningsåret varit Karlskrona, är han i och för sig berättigad till avdrag för de ökade levnadskostnader som kan ha uppstått under tjänstgöringen i Helsingborg och i Karlshamn. Såsom LSR funnit är dock icke visat att N fått vidkännas någon ökning i levnadskostnaderna under nämnda tjänstgöring. Däremot är N berättigad till avdrag för kostnader för resor som han företagit för att besöka hustrun i Kalmar med det av KR medgivna beloppet. (RR föredr. 7.12; dom 22.12. 1976.)

Skiljaktiga meningar m m förekom enligt följande. Fem ledamöter anförde: I fråga om N:s personliga förhållanden är bl a följande upplyst. Han har åtminstone alltsedan år 1968 haft anställning vid Gullberna sjukhus i Karlskrona. I maj 1970 ingick han äktenskap. Hans hustru hade vid giftermålet bostad och anställning som bankkamrer i Kalmar. Under år 1970

genomgick N i sin tjänst grundutbildning som mentalskötare vid Gullberna sjukhus. Under tiden den 4 maj — den 26 juni och den 29 juni — den 30 okt var denna utbildning förlagd till Helsingborg resp Karlshamn. Vidare har N uppgivit beträffande sina familjeförhållanden. Han och hans blivande hustru hade sammanbott under mer än ett år före giftermålet. Under beskattningsåret hade de gemensam förhyrd bostad i Kalmar. Där vistades han under helger och övriga fridagar. Under beskattningsåret hade han bidragit till kostnader för mat, husrum och annat som hörde till det gemensamma hushållet. — Av vad ovan antecknats får anses framgå att N under beskattningsåret haft familjebostad i Kalmar men att han tillika, främst med hänsyn till sina anställningsförhållanden, får anses under samma tid ha varit bosatt i Karlskrona, vilken ort även varit hans vanliga verksamhetsort. Eftersom sålunda dubbelbosättning förelegat under beskattningsåret, uppkommer frågan huruvida N kan komma i åtnjutande av avdrag för fördyrade levnadskostnader oaktat han redan före giftermålet var bosatt på annan ort än den där hans hustru var bosatt under beskattningsåret. — I fjärde stycket av punkt 3 anv till 33 § KL föreskrivs att, om skattskyldig på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt och det med avseende på makes förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa familjebostad eller annan därmed jämförlig omständighet icke skäligen kan ifrågasättas att familjen skall avflytta till den skattskyldiges bostadsort, den skattskyldige äger åtnjuta avdrag för den ökning i levnadskostnaden som förändras av den skilda bosättningen. Vid tolkningen av stadgandet måste beaktas att det i det ursprungligen framlagda utredningsförslaget (SOU 1962:47 s 11 och 77) hade givits en utformning som otvetydigt täckte den situation som är aktuell i förevarande mål. I den proposition vari det slutliga förslaget framlades (prop 1963:120 s 26 och 69) gjordes ingen invändning beträffande grunderna för den föreslagna avdragsrätten och ej heller motiverades ändringen i stadgandets utformning. Mot bakgrund av vad nu anförts och med beaktande av att en ordning som utesluter avdragsrätt i fall av nu aktuellt slag uppenbarligen skulle kunna leda till sakligt sett omotiverade skillnader i beskattningshänseende, kan ej antagas annat än att den i ovannämnda författningsrum upptagna avdragsregeln ej kan anses ha syftat till att rätt till avdrag skulle vara utesluten i fall då make redan före familjebildningen bosatt sig på annan ort än den där han har sin familjebostad. Följaktligen bör i förevarande mål, i den mån övriga förutsättningar för avdrag är uppfyllda, hinder ej föreligga att medge avdrag för ökade levnadskostnader enligt fjärde stycket punkten 3 anv till 33 § KL. — Med hänsyn till hustruns förvärvsarbete och omständigheterna i övrigt har ej skäligen kunnat krävas att hon skolat avflytta till N:s bostadsort. I den mån N fått vidkännas ökade levnadskostnader i anledning av sin anställning i Karlskrona är denne följlaktligen berättigad till avdrag. I detta hänseende finner vi utredningen utvisa att N under vistelsen i Karlskrona fått vidkännas ökade levnadskostnader för hyra med 125 kr. Vidare bör avdrag medges honom för ökade levnadskostnader under vistelsen i Helsingborg och Karlshamn med skäligen ansedda 800 kr. Därjämte bör N erhålla avdrag för kostnader för resor som han företagit för att besöka hustrun i Kalmar med av KR medgivet belopp av 1 000 kr.

En av de fem anförde till utveckling av sin mening: Den mening jag biträtt i målet innebär, att dubbel bosättning ansetts föreligga och att även övriga förutsättningar för tillämpning av punkt 3 fjärde stycket av anv till 33 § KL ansetts uppfyllda. I detta avseende har jag alltså anslutit mig till den tolkning av bestämmelserna som RR redan tidigare godtagit (jfr t ex RRR R76 1:2 I). Mitt ställningstagande innebär också, att jag ansett stadgandet i 65 § andra stycket KL inte utgöra hinder för tillämpning av ifrågavarande anvisningspunkt till 33 § beträffande skattskyldig, som ingått äktenskap under beskattningsåret. Min ståndpunkt i denna del grundar jag på följande överväganden. — Enligt 65 § andra stycket KL skall i fråga om skattskyldig, som ingått äktenskap under beskattningsåret, bestämmelserna för gift skattskyldig äga tillämpning först vid taxering för det därpå följande beskattningsåret (ändrad lydelse av anvisningarna till 65 § tillämpas första gången vid 1977 års taxering, SFS 1976:67). Stadgandet infördes år 1952. Av förarbetena framgår att bestämmelsen till-

kommit av rent taxeringstekniska skäl. Bestämmelsen har numera betydelse för t ex tillämpning av föreskrifterna om storleken av avdrag för försäkringspremier (46 § 2 mom 3 KL) om förvärvsavdrag (46 § 3 mom KL), om avdrag för andra makens underskott (52 § 1 mom KL) och om beräkning av gemensam skattepliktig förmögenhet (12 § 1 mom SF). — I nu ifrågasatt mål har fråga alltså uppkommit om stadgandet i 65 § andra stycket KL även har den innebörden att det utgör hinder att vid beräkning av inkomst i förvärvskällan tjänst för det första året av äktenskapet medge avdrag för ökade levnadskostnader enligt punkt 3 fjärde stycket av anv till 33 § KL. Det föreligger enligt min mening en principiell skillnad mellan de materiella reglerna om avdragsrätt för faktiskt åsamkade merkostnader föranledda av skild bosättning och de bestämmelser av teknisk natur för beskattning av gifta och ogifta, som åsyftades när bestämmelsen infördes i 65 §. Från praxis kan anföras ett flertal fall, där RR utgått från att hinder i och för sig ej möter mot att medge makar, som gift sig under beskattningsåret, avdrag för ökade levnadskostnader (se t ex RÅ 1973 not Fi 1132, RÅ 1973 not Fi 1134 och RRK R76 1:2 II). Jag kan inte se att det nu finns anledning att frånga denna tolkning, som enligt min mening både är sakligt befogad och har klart stöd i förarbeten och praxis.

Två ledamöter gjorde ej ändring i KR:s dom. En av dem anförde till utveckling av sin mening: Det är ju i dagens Sverige rätt så vanligt att både man och hustru arbetar, och det är inte ovanligt att de arbetar på vitt skilda platser. Det kan inte ligga i lagstiftningens intresse att motarbeta en sådan familjebildning. Tvärtom bör lagstiftning och praxis kunna mildra effekterna av dylika obekväma arrangemang. När makar arbetar på olika håll, kan det t ex röra sig om makar som sedan länge varit gifta och som, med bibehållen familjebostad, först efter flera års äktenskap kommer isär på grund av utlokalisering eller — som i förevarande fall — om två personer, arbetande på olika orter, som träffas, gifter sig, behåller sina arbeten och bosätter sig på den ort där en av dem redan bor. Jag kan inte finna någon anledning att behandla dessa båda typfall olika. Jag vill också vända mig mot talet om skild eller dubbel bosättning. Det är i dessa fall ingalunda fråga om någon skild bosättning. De flesta människor har ju sin bostad bara på ett ställe, nämligen där även maken och barnen bor, där man har sitt hushåll, sitt umgänge och sina tillhörigheter. Däremot kan man tala om skilda arbetsplatser. Det förhåller sig i själva verket så att den ena av makarna nödgas under mer eller mindre primitiva former vistas ett antal dagar i veckan på den ort, där han har sitt arbete men han kan enligt min åsikt inte i verklig mening sägas bo där. Jag har följaktligen svårt att bejaka den framförda satsen att N ”skaffar sig familj, som är bosatt på annan ort än där han själv är bosatt och arbetar”. — Jag är givetvis på det klara med att det i verkliga livet kan förekomma fall av dubbelbosättning men från dessa bör i detta sammanhang bortses. Man bör nog se till omständigheterna i varje enskilt fall, då man handskas även med denna typ av mål. N tycks ju under vistelserna i Karlskrona hålla till där under mycket enkla bosättningsförhållanden. — Det är det nyss förda resonemanget som ligger till grund för min mening i ”Hindåsmålet” (RRK R76 1:2). Jag kan alltså inte se något stötande i att om två samboende makar arbetar på olika håll, den som tidvis nödgas vistas utanför bostadsorten får avdrag för de ökade levnadskostnader som föranledes — ej av dubbel bosättning — utan av arbete på en ort där han ej bor. Jag kan inte finna att de anvisningar som här gäller lägger hinder i vägen för en sådan tillämpning. — Av handlingarna framgår att N bosatt sig på annan ort (Kalmar) än den, där han har tjänst eller anställning (Karlskrona). Med hänsyn till hustruns arbetsförhållanden kan det inte skäligen ifrågasättas att hon skall flytta till Karlskrona. Detta är också vad KR har sagt, och jag kan därför ansluta mig till KR:s ståndpunkt.

En ledamot anförde: Eftersom N ingått äktenskap under beskattningsåret, skall jämlikt 65 § andra stycket KL de bestämmelser som avser gift skattskyldig inte äga tillämpning vid ifrågasatt taxering. Avdrag för ökade levnadskostnader p g a förhållande som avses i anv till 33 § punkt 3 fjärde stycket samma lag kan därför inte medges vid taxeringen. — I fråga om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader under N:s tjänstgöring i Helsingborg och i

Karlshamn och rätt till avdrag för kostnader för resor biträder jag majoritetens mening och instämmer följaktligen i det slut vartill majoriteten kommit.

Anm.: Se RÅ 1973 not Fi 1132, RRK R76 1:2 (I och II) samt SOU 1951:51 s 206—207, prop 1952:213 s 101, SOU 1962:47 s 11, 77, prop 1963:120 s 20—27, 69.

Omfattningen av prövning enligt 99 § TL

Besvär av N angående inkomsttaxering 1971. — RR yttrade: TN avvek från N:s självdeklaration i två hänseenden. Den ena avvikelserna uppkom därigenom att nämnden ansåg att N:s ränteutgifter vid anskaffning av en lastbil borde läggas till bilens anskaffningsvärde och därför avdragas i form av värdeminskningsskatt i stället för — såsom enligt deklARATIONEN — genom direkt avdrag. Den andra avvikelserna innebar att nämnden vägrade ett med 7 300 kr yrkat avdrag för ökade levnadskostnader. — N erhöll ej underrättelse om avvikelserna i föreskriven tid. — N:s talan har upptagits till prövning enligt 99 § TL. Prövningen har därvid — då förutsättning för tillämpning av 29 § förvaltningsprocesslagen ej förelåg — kunnat avse blott de två avvikelserna, var för sig. Genom KR:s dom har avdrag för värdeminskning och för räntor sammanlagt bestämts till i deklARATIONEN angivet belopp. Ytterligare avdrag för räntor kan vid detta förhållande medges endast om förutsättningar för prövning av yrkandet föreligger enligt 100 § TL. Någon omständighet på grund av vilken det framstår som ursäktligt att N icke i ordinarie ordning yrkat avdrag för hela räntebeloppet, dvs för ytterligare 7 111 kr, har emellertid icke visats föreligga. N har därför icke rätt att i frågan föra talan i särskild ordning. — På grund härav och då N ej heller visat skäl för ytterligare avdrag för ökade levnadskostnader, lämnar RR N:s talan utan bifall. (RR föredr. 1.2; dom 23.2.1977.)

Anm.: Se RÅ 1974 ref 72 (Skattenytt 1975 s. 356.)

Riksskatteverkets föreskrifter om normalbelopp för kalenderåret 1978 för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst¹;

utfärdade den 2 februari 1978.

RSV har beslutat att för kalenderåret 1978 såsom normalbelopp för ökade levnadskostnader i enskild tjänst fastställa ett belopp av 147 kr, därav 55 kr avser bostad, 87 kr avser kost och återstående 5 kr avser telefon, tidningar och dylika småutgifter.

I enlighet härmed – och efter en av praktiska skäl betingad avrundning av kvotdelstalen till hela krontal – skall för tjänsteresor under kalenderåret 1978, då traktamentena uppgår till eller överskrider de angivna beloppen, gälla följande avdragsbelopp.

Förrättningens art	Avdrag medgives med	Avdragets fördelning		
		Bo- stad	Kost	Diverse småut- gifter
Kortidsförrättning samt första 15 dyggen av varje långtidsförrättning	147	55	87	5
Långtidsförrättning fr o m 16 dygnet	88	32	53	3
Endagsförrättning som varat mer än 4 men ej mer än 10 timmar i följd	29	–	29	–
Endagsförrättning som varat mer än 10 timmar i följd	59	–	59	–

¹ Jfr RSV Dt 1976:49

I nr 3/78 av SN publicerat KR-fall — ändrat av RR

Bland rättsfallen från kammarrätterna återges i tidskriften sedan en tid endast sådana domar och beslut som ej överklagats. Tyvärr kom genom förbiseende det på s 127—128 i föregående nummer återgivna rättsfallet angående E:s eftertaxering för 1972 och skattetillägg att publiceras trots att det var överklagat.

Enligt beslut den 2 mars 1978 biföll emellertid regeringsrätten besvär av taxeringsintendenten och undanröjde kammarrättens i Sundsvalls beslut.

RR yttrade: Taxeringsintendentens talan etc se bifogad fotostatat handläggning.

Anm.: Det blir anledning att i kommande nummer återkomma till principerna för återgivande av rättsfall från kammarrätterna.

Red.

RR yttrade: Taxeringsintendentens talan i målet innefattar påstående att E i sin 1972 avlämnade självdeklaration lämnat oriktiga meddelanden i skilda hänseenden och på grund därav blivit för lågt taxerad. Vid sin prövning av denna talan har det stått länsskatterätten fritt att, om rätten funnit förutsättningar finnas för eftertaxering, bestämma denna antingen efter rättelse av direkt påvisbara fel eller, för det fall att underlaget för en riktig taxering är bristfälligt, skönsmässigt enligt 21§ taxeringslagen. Sedan E besvärat sig hos kammarrätten, har det ålegat denna att verkställa motsvarande prövning. — Med undanröjande av överklagade beslutet visar regeringsrätten målet åter till kammarrätten, som har att företa målet till förnyad handläggning.