

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Avskrivning mot investeringsfond för konjunkturutmätning

#### Besvär av AB B:s Mekaniska Verkstad angående inkomsttaxering 1973.

Enligt tillstånd av Kungl. Maj:t den 13 aug 1971 fick bolaget under tiden den 13 aug — den 31 maj 1972 ta i anspråk investeringsfond för konjunkturutmätning för avskrivning av kostnader, beräknade till 1 224 500 kr, för uppförande av "verkstadshall och personalbyggnad samt ombyggnadsarbeten m m ävensom anskaffande av maskiner och inventarier". Det belopp, som bolaget fick ta i anspråk, fick enligt beslutet inte överstiga 75 procent av kostnaderna under förenämnda period för ifrågavarande investeringar och fick uppgå till högst 918 375 kr.

I sin självdeklaration uppgav bolaget att anskaffningskostnaderna under räkenskapsåret den 1 april 1971 — den 31 mars 1972 uppgått till 1 067 232 kr varav 818 914 kr för byggnader och 248 318 kr för inventarier. Vidare uppgav bolaget att kostnaderna för byggnader under tiden den 1 april — den 31 maj 1972 uppgått till 104 869 kr. Avskrivning mot investeringsfonden hade under räkenskapsåret skett med 800 000 kr för byggnadskostnader medan fonden ej utnyttjats för avskrivning av maskiner och inventarier.

TN återförde 107 163 kr (800 000 kr — 692 837 kr) jämte tillägg med 10 procent härav eller sammanlagt 117 879 kr till beskattning. Därvid hade TN beräknat att investeringsfonden fick tas i anspråk med högst 692 837 kr (75 procent av 923 783 kr (= 818 914 kr + 104 869 kr)).

Bolaget klagade och yrkade taxering enligt deklARATIONEN. — LSR och KR i Gbg ogillade bolagets talan.

RR yttrade: Det av Kungl. Maj:t för bolaget meddelade tillståndet att ta i anspråk i investeringsfonden för rörelse avsåg kostnader för uppförande av verkstadshall och personalbyggnad samt ombyggnadsarbeten m m i Rottne ävensom anskaffande av maskiner och inventarier. Kostnaderna hade beräknats till 1 224 500 kr. Tillståndet har meddelats med stöd av 9 § 3 mom lagen om investeringsfonder för konjunkturutmätning. I beslutet har — i överensstämmelse med föreskrifterna i sagda lagrum — angivits att belopp, som bolaget fick ta i anspråk, icke fick överstiga sjuttiofem procent av bolagets kostnader för ifrågavarande investeringar och fick uppgå till högst 918 375 kr.

Tvisten i målet gäller huruvida i ett fall som det föreliggande, där alltså tillståndet avser olika slag av investeringar, den skattskyldige äger — inom ramen för sjuttiofemprocentsspärren — hänföra hela avskrivningen till byggnader eller om en fördelning skall ske på de olika kostnadsslagen.

Enligt 16 § förenämnda lag skall för beskattningsår, under vilket medel avsatta till investeringsfond tagits i anspråk, så anses, som om den ifrågavarande tillgången i beskattningsavseende avskrivits med de i anspråk tagna belopp

pet. Då tillstånd enligt 9 § 3 mom avser olika slag av investeringar måste detta vara så att förstå att det skattemässiga restvärdet skall bestämmas för varje tillgångsslag för sig.

På grund av det anförda lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 1.2 och 8.2; dom 9.3.1978 — två ledamöter av RR ville bifalla.)

*Anm.: Se prop. 1959:6 s. 14—16, 1963: 159 s. 131—132 och SOU 1977:86 s. 252.*

#### **Fråga om vid räkenskapsenlig avskrivning avdrag för utrangeringsförluster får medges på en gång för inventarier anskaffade före beskattningsåret**

Besvär av A-M Taxi AB angående inkomsttaxering 1972.

RR yttrade: Enligt räkenskaperna har rörelsens resultat nedbringats med sammanlagt 191 439 kr avseende avskrivningar å inventarier. Avskrivningarna har i vinst- och förlusträkningen redovisats med dels 152 677 kr, utgörande "avskrivning på bilar", dels ock 38 762 kr, vilket belopp betecknats såsom "förlust vid avyttring av tillgångar". I sistnämnda summa ingår en post å 3 087 kr, som avser förlust på en under beskattningsåret inköpt och under samma år försåld bil. Beträffande denna post föreligger ej tvist i målet.

Vid tillämpning av huvudregeln för räkenskapsenlig avskrivning har bolaget ägt åtnjuta avdrag för avskrivning med 30 procent å ett underlag, som utgör summan av bokfört värde å tillgångarna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår 365 633 kr och anskaffningsvärdet å sådana under beskattningsåret anskaffade tillgångar, vilka vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen, 357 762 kr, minskat med ersättningarna 167 900 kr för under beskattningsåret avyttrade tillgångar, som anskaffats före beskattningsårets ingång. Det underlag på vilket avskrivningar skall beräknas uppgår sålunda till (365 633 + 357 622—167 900) 555 355 kr. Vid taxeringen tillåten avskrivning uppgår till 30 procent av underlaget eller 166 607 kr ökat med förut nämnda förlust 3 087 kr på tillgång som såväl inköpts som försållts under beskattningsåret. Taxeringsmässigt får alltså högst avskrivnas 169 694 kr, oavsett hur avskrivningarna specificeras eller betecknas i räkenskaperna. Eftersom i räkenskaperna rörelsens resultat belastats med avskrivningar uppgående till sammanlagt 191 439 kr, har vid tillämpning av huvudregeln ej tillåten avskrivning skett med 21 745 kr. Då bolaget ej påkallat tillämpning av den så kallade kompletteringsregeln, skall sistnämnda belopp återföras till beskattning.

Eftersom genom LSR:s beslut till beskattning återförts (21 745 + 35 675) 57 420 kr har taxeringarna blivit 35 675 kr för höga och skall nedsättas med nämnda belopp. (RR föredr. 28.2; dom 20.3.1978.)

En ledamot av RR (Wennergren) anförde till utveckling av sin mening: I punkt 4 tredje stycket av anv till 29 § KL föreskrivs att, om under beskattningsåret tillgångar, som anskaffats före in-

gången av samma år, avyttrats, får särskilt avdrag för avskrivning åtnjutas med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen uppkomna intäkten. Har skattskyldig erhållit avdrag i enlighet härmed, skall underlaget för beräkning av avdrag enligt huvudregeln vid räkenskapsenlig avskrivning fastställas till motsvarande lägre belopp. Den sålunda föreskrivna metoden kallas nettometoden och innebär alltså att intäkt vid avyttring i sin helhet får användas till avskrivning av kvarvarande inventarier, oavsett om intäkten är större eller mindre än det oavskrivna värdet av de avyttrade inventarierna. Kammarrätten synes av föreskriften om nettometoden motsättningsvis ha dragit den slutsatsen att vid räkenskapsenlig avskrivning enligt huvudregeln avdrag inte får göras för förlust vid avyttring av inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång. KR har därvid såtillvida dragit en riktig slutsats som vid huvudregelns — 30-regelns — tillämpning utöver det särskilda ådraget för avskrivning med belopp motsvarande försäljningspriset för det avyttrade inventariet något särskilt avdrag för utrangeringsförlust inte får göras. Så länge den skattskyldige håller sig inom 30-regeln har han å andra sidan rätt att, om han så önskar, i sina räkenskaper laborera med utrangeringsförluster. ”Inom ramen för detta värde eller kompletteringsregelns till äventyrs lägre värde ha företagen rätt att praktisera vilket teoretiskt motiverat avskrivningssystem som helst”. — ”Det bör hela tiden hållas i minnet att de skattemässiga avskrivningsreglerna allenast ger ett uttryck för vilket lägsta bokförda inventariervärde, som varje särskilt år kan av taxeringsmyndigheterna godtagas. Den skattemässigt tillåtna avskrivningsrätten är limiterad *nedåt* genom enkla schablonregler, som anger lägsta taxeringsmässigt godtagbara värde på inventarierna *i deras helhet*. Annat är uppenbarligen inte avsett med skattereglerne.” (prop. 1955:100 s 161). Bolaget kan därför inte vägras avdrag för 35 675 kr därför att beloppet i räkenskaperna hänförs till förlust vid avyttring av tillgångar. Eftersom bolaget emellertid sammanlagt tillgodoräknat sig värdeminskningsskatt för sina inventarier med belopp som med 21 745 kr överstiger det enligt 30-regeln tillåtna avdraget (30 % av 365 633 + 357 622—166 900 = 166 607) kan bolaget, som inte påkallat tillämpning av kompletteringsregeln, ej erhålla avdrag med hela det av bolaget yrkade beloppet utan endast med 166 607 kr jämte 3 087 kr för den under beskattningsåret köpta och sålda bilen.

*Anm.: Beloppet 35 675 kr = 38 762—3 087 kr.*

### **Fråga om pensioner varit till fullo intjänade. Regler om pensionens intjänande har sänkts i utfästelsen**

#### **Besvär av S Byggnads AB angående inkomsttaxering 1973.**

Enligt 1 § lagen 1967:531 kan arbetsgivares utfästelse om pension till arbetstagare tryggas genom särskild redovisning av pensionsskuld. Har ej andra regler om intjänande knutits till pensionsutfästelse skall enligt lagens 2 § arbetstagaren anses vid varje tillfälle ha intjänat så stor del av utfäst pension som motsvarar förhållandet mellan det antal år arbetstagaren varit i arbetsgivarens tjänst och antalet år från tjänstens början till pensionsåldern. Av 5 § i lagen följer att arbetsgivare som är aktiebolag äger i balansräkningen som skuld under rubriken Avsatt till pensioner redovisa upplupen del av pensionsutfästelse.

Oscar L och Bror W ägde vardera 50 procent av aktierna i bolaget. Genom pensionsförbindelse den 24 mars 1972 tillförsäkrade bolaget L (född 1918) och W (född 1921) temporära pensioner från fyllda 60 år till uppnådda 67 år. Den årliga pensionen skulle utgå med 37 000 kr för L och med 7 000 kr för W. I bolagets räkenskaper redovisades per balansdagen den 31 mars 1972 under rubriken Avsatt till pensioner ett belopp av 210 000 kr. Avdrag yrkades härför i bolagets självdeklaration 1973.

TN vägrade bolaget avdraget enär de båda aktieägarna ansågs ha bestämmande inflytande över bolaget (jfr 5 § andra stycket lagen 1967:531).

Hos LSR yrkade bolaget att avdraget skulle godkännas. — TI bestred bifall till besvären under hänvisning till den av TN åberopade grunden samt anförde vidare: Bolaget har inte lämnat någon beräkning av pensionsutfästelsernas kapitalvärden. Särskilda regler om intjänande har ej knutits till utfästelserna. L och W anställdes i bolaget den 17 mars 1969. L skall anses ha tjänat in så stor del som motsvarar förhållandet mellan tjänstgjorda fyra år av beräknad total tjänstgöringstid av tio år. Kapitalvärdet blir då för L:s del 72 075 kr. W skall anses ha tjänat in så stor del som motsvarar förhållandet mellan tjänstgjorda fyra år av beräknad total tjänstgöringstid av tretton år. Kapitalvärdet blir då för W:s del 9 424 kr. Om avdrag skulle medges för avsättning motsvarande kapitalvärdet av de båda utfästelserna bör avdraget inte överstiga summan av nyssnämnda belopp eller 81 499 kr.

LSR fann på grund av de omständigheter som framkommit i målet att pensionerna vid tidpunkten för pensionsutfästelsen förutsatts vara till fullo intjänade. — Med hänsyn härtill beslöt LSR bifalla de av bolaget anförda besvären och medgav avdrag för avsättningarna till pensioner med yrkade 210 000 kr.

KR i Sthlm biföll däremot TI:s talan om att endast 81 499 kr av avsättningen skulle godkännas för avdrag.

RR yttrade: Enligt pensionsförbindelse den 24 mars 1972 har bolaget utfäst sig att till envar av L, född 1918, och W, född 1921, utbetala pensioner från det han fyllde 60 år och till dess han fyllde 67 år. Den årliga pensionen skulle enligt förbindelsen utgå med 37 000 kr för L och med 7 000 kr för W. Kapitalbeloppet av pensionerna har med ledning av tillämplig kapitaliseringsfaktor av bolaget beräknats till respektive 180 186 kr och 30 629 kr eller tillhoppa 210 815 kr. I bolagets balansräkning för verksamhetsåret 1/4 1971—31/3 1972 har under rubriken "Avsatt till pensioner" upptagits ett belopp av 210 000 kr.

Till stöd för påståendet att pensionerna skulle anses vara till fullo intjänade har bolaget anförts bl a, att L och W utförde likvärdiga arbetsinsatser i bolaget och därför delade bolagets överskott lika, att det bestämts att beträffande L, som under ifrågavarande verksamhetsår inte tagit ut någon lön från bolaget, skulle till hans pension avsättas 180 000 kr och beträffande W, som under samma verksamhetsår uttagit 150 000 kr i lön från bolaget, skulle till hans pension avsättas 30 000 kr samt att, om pensionerna betraktades som ej till fullo intjänade, L och W på grund av skillnaden i ålder inte skulle ha fått samma ersättning för sitt arbete i bolaget.

Med hänsyn till vad bolaget sålunda uppgivit — vilka uppgifter i målet lämnats oemotsagda — och till övriga omständigheter måste åt pensionsutfästelsen ges det innehållet, att pensionerna skulle anses vara till fullo intjänade. Vid sådant förhållande äger bolaget åtnjuta avdrag för ifrågavarande avsättning i dess helhet. (RR föredr. 1.3; dom 21.3.1978.)

### **Fråga om avdrag för bandspelare och grammofon**

Besvär av Wera U angående inkomsttaxering 1974. —

I deklARATIONEN redovisade Wera U under inkomst av tjänst inkomster om tillhoppa 27 358 kr, varav 19 302 kr som musiklärare. Såsom kostnader för intäkternas förvärvande yrkade hon avdrag bl a för värdeminskning av bandspelare med 323 kr, motsvarande 20 procent av anskaffningskostnaden 1 617 kr, och för värdeminskning av grammofon med 345 kr, motsvarande 20 procent av anskaffningskostnaden 1 729 kr.

TN medgav avdrag med hälften av de yrkade beloppen, varvid värdeminskningen beräknats på hälften av uppgivna anskaffningskostnader. Kostnaden i övrigt hänfördes till icke avdragsgilla kostnader för privat bruk av utrustningen ifråga.

Wera U överklagade hos LSR, som lämnade taxeringarna utan ändring och yttrade: Med hänsyn till att ifrågavarande bandspelare och grammofon, för vilkas anskaffningskostnad värdeminskningensavdrag yrkats, placerats i den skattskyldigas hem med full dispositionsrätt att användas såväl för hennes förvärvsarbete som för privat bruk finner skatterätten det av TN medgivna värdeminskningensavdraget motsvarande 20 procent på hälften av uppgiven anskaffningskostnad — ej vara för lågt beräknat. — KR i Sthlm: ej ändring.

Wera U fullföljde sin talan hos RR.

RR ogillade besvären och yttrade: Bandspelare och grammofon är numera vanlig utrustning i hemmen. Anskaffningskostnaden för sådan utrustning är i skattehänseende levnadskostnad, som inte är avdragsgill, och detta får anses gälla även i sådana fall då utrustningen kan vara till nytta också i den skattskyldiges förvärvsverksamhet. — I fall då sådan utrustning i väsentlig utsträckning måst användas i och för tjänsten kan det emellertid antagas att utrustningen förslits snabbare än normalt och anskaffningskostnaden är då i motsvarande mån en kostnad för tjänsteintäktens förvärvande och följaktligen avdragsgill. — Det avdrag som i målet medgivits Wera U och som motsvarar en dubbelt så snabb förslitning som normalt kan i vart fall inte anses ha blivit för lågt beräknat. (RR föredr. 1.3; dom 16.3.1978.)

### **Yrkesmusikers rätt till avdrag för reparation av musikinstrument**

Besvär av H angående inkomsttaxering 1973.

I sin deklARATION redovisade H under inkomst av tjänst intäkter om tillhoppa 138 895 kr, varav från Ö kommun, där H tjänstgjort som kapellmästare, 61 019 kr, från Sveriges Radio 37 401 kr och från Institut för rikskonserter 14 469 kr. För kostnader för intäkternas förvärvande yrkade H avdrag bl a för kostnad för reparation av flygel med 3 100 kr. — TN medgav avdrag med halva beloppet.

I besvär häröver yrkade H fullt avdrag och anförde bl a att han var beroen-

de av flygeln i sitt arbete som dirigent, tonsättare och musiksribent samt för att upprätthålla sina färdigheter som pianist.

TI anförde: I fråga om kostnadsavdrag för reparation av den skattskyldiges flygel bör beaktas att denna uppenbarligen har använts inte endast för hans arbetes skull utan också privat. TN:s beslut att medge avdrag för halva kostnaden torde mot denna bakgrund vara skäligt.

LSR och KR i Sthlm ogillade H:s talan.

RR medgav hela det yrkade avdraget och yttrade: TI har gentemot H:s yrkande invänt endast att flygeln i inte oväsentlig omfattning använts också för privat bruk. — Av utredningen framgår att H bedrivit en omfattande och inkomstbringande verksamhet såsom kapellmästare, pianist, tonsättare, musikkritiker, musikpedagog och radioföreläsare på musikområdet. Med hänsyn härtill kan det förhållandet att flygeln jämväl har använts för privat bruk inte betaga H den rätt han eljest må ha till avdrag för kostnader för instrumentet. (RR föredr. 1.3; dom 16.3.1978.)

#### **Befarad kursförlust på lån i fastighet i utlandet**

Besvär av allmänna ombudet hos RSV angående förhandsbesked. — Fråga gällde huruvida ett aktiebolag Y ägde rätt till avdrag för befarad kursförlust på lån i en i utlandet belägen fastighet som skall redovisas som särskild förvärvskälla.

RR yttrade: I det överklagade förhandsbeskedet har nämnden under fråga 3 uttalat följande. Såvitt visats driver inte Y rörelse i förevarande fastigheter. Den av bolaget förvärvade tredjedelen av fastigheterna kan därför inte anses ingå i bolagets rörelse. På grund härav utgör fastighetsdelen enligt nämndens mening särskild förvärvskälla enligt 18 § f) 2 KL. Vad som förekommitt i RR ger inte anledning till annan bedömning i detta hänseende.

Inkomstberäkningen för en i utlandet belägen fastighet, som utgör särskild förvärvskälla, skall enligt KL (punkt 4 av anv till 38 § och 39 § 2 mom) ske med ledning i tillämpliga delar av vad som gäller för motsvarande slag av fastighet inom riket. Detta innebär beträffande annan fastighet än jordbruksfastighet att avdrag får göras för omkostnader enligt 25 § 1 mom. Kursförluster på lån för förvärv av fastigheten kan inte anses utgöra sådan avdragsgill omkostnad som avses i detta lagrum. Detta gäller oavsett om fastighetens intäkter och utgifter redovisas enligt kontantprincipen eller enligt bokföringsmässiga grunder.

På grund av det anförda förklarar RR, med ändring av förhandsbeskedet i denna del, att bolaget inte äger rätt till avdrag för kursförluster på lån, som är hänförliga till fastighetsdelen. (RR föredr. 1.3; dom 16.3.1978.)

*Anm.: Se RNI 1960 nr 1:4, RÅ 1972 not. A 66 samt RRK R 76 1:88.*

### **Fråga om när skriftligt avtal träffats**

Enligt 1 § förordningen (1971:50) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt medges särskilt investeringsavdrag för inventarier som anskaffats senast den 30 juni 1973. Med anskaffning förstås enligt 2 § förordningen när skriftligt avtal om förvärv träffas, eller, om sådant avtal inte träffas, när leverans sker.

**A. Besvär av Älvbygdens Entreprenad AB. Bolaget yrkade i sin 1974 avlämnade deklaration investeringsavdrag med 67 500 kr avseende inköp av grävmaskin för 225 000 kr av Åkermans Verkstad Aktiebolag. I deklarationen uppgav bolaget att skriftligt avtal träffats den 13 juni 1973 och att leverans skett den 13 nov 1973. Därvid företedde bolaget en såsom köpekontrakt betecknad handling på vilken fanns tryckt att kontraktet inte var giltigt förrän detsamma skriftligen bekräftats av säljaren. Kontraktet hade undertecknats av köparen den 13 juni 1973 och bekräftats av säljaren den 11 sept 1973.**

RR yttrade: Fråga är i målet om bolaget anskaffat ifrågavarande grävmaskin under anskaffningsperioden den 1 nov 1972 — den 30 juni 1973 genom att den 13 juni 1973 underteckna en såsom köpekontrakt betecknad handling.

Enligt 2 § förordningen (1971:50) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt anses anskaffning ske när skriftligt avtal om förvärv träffats eller, om sådant avtal inte träffas, när leveransen sker. Då leverans inte skett under nämnda anskaffningsperiod kan anskaffning under perioden anses ha skett endast om skriftligt avtal om förvärv träffats då.

I 1 § avtalslagen föreskrivs att anbud om slutande av avtal och svar å sådant anbud är bindande för den som avgivit anbudet eller svaret. Avtal anses inte slutet förrän bindande viljeförklaringar föreligger från båda sidor, om ej annat följer av anbudet eller av handelsbruk eller annan sedvänja.

I den som köpekontrakt betecknade handlingen angavs att kontraktet inte skulle vara giltigt förrän det skriftligen bekräftats av säljaren. Med det innehåll handlingen hade den 13 juni 1973 utgjorde den då ett för bolaget bindande skriftligt anbud om slutande av avtal. Ostridigt är att handlingen inte undertecknades av säljaren förrän den 11 sept 1973. KR har på grundval av en ändamålstolkning av föreskriften om skriftligt avtal och under beaktande av vad som upplysts om säljarens försäljningsrutiner kommit fram till att, även om köparens skriftliga beställning inte var civilrättsligt bindande för säljaren, kravet på skriftligt avtal bör kunna anses uppfyllt i förevarande skatterättsliga sammanhang genom den skriftliga beställningen. RR, som inte kan ansluta sig till den av KR tillämpade lagtolkningen, finner att i målet inte framkommit någon omständighet på grund varav skriftligt avtal om förvärv kan anses ha träffats före anskaffningsperiodens utgång. Bolaget är därför ej berättigat till särskilt investeringsavdrag.

**B. Besvär av Å angående inkomsttaxering 1974. — Å yrkade i sin deklaration investeringsavdrag med 54 300 kr avseende inköp av lastbil för 181 000 kr av Bilbolaget, Ljusdal. I deklarationen uppgav Å att skriftligt avtal träffats den 27 juni 1973 och att leverans skett den 1 dec 1973. Därvid företedde Å en såsom ordersedel betecknad handling, på vilken fanns tryckt att beställningen utgjorde slutligt avtal därest den av säljaren inte inom 15 dagar från ordersedelns datum skriftligen eller muntligen annullerades. Ordersedeln hade undertecknats av såväl köpare som säljare.**

RR yttrade: Enligt en ordersedel den 27 juni 1973 undertecknad av ombud för Bilbolaget i

Ljusdal Persson & Co och av A beställde A av bolaget en lastbil att levereras den 1 dec 1973. På ordersedelns (tryckt formulär) angavs att beställningen utgjorde slutligt avtal mellan parterna därest säljaren icke inom 15 dagar från ordersedelns datum meddelade köparen att avtalet annullerats. Vidare angavs att säljarens hävningsrätt icke grundade ersättningsskyldighet mot köparen.

Ordersedelns innehåll med avseende på bolagets rätt att fritt frånträda överenskommelsen innebar att köparens undertecknande av ordersedelns inte omedelbart medförde bundenhet för bolaget att leverera lastbilen.

Såvitt framgår av handlingarna har bolaget inte före den i målet aktuella anskaffningsperiodens utgång den 30 juni 1973 — genom att skriftligen bekräfta försäljningen eller eljest skriftligen — förbundit sig att fullgöra leveransen. Vid sådant förhållande förelåg nämnda dag inte något skriftligt avtal om förvärv av lastbilen såsom krävs för avdragsrätt enligt förordningen (1971:50) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt.

(RR föredr. 25.4; domar 18.5.1978.)

*Anm.: Se prop 1964:40 s 11 och prop 1971:11 s 6.*

#### **Facklitteratur**

Besvär av B angående inkomsttaxering 1973. — I sin deklaration yrkade komministern B avdrag för kostnad för bokverket Illustrerat Bibellexikon med 588 kr. — TN vägrade avdraget.

LSR och KR i Gbg fastställde TN:s beslut. RR lämnade B:s besvär häröver utan bifall och yttrade bl a: Bokverket Illustrerat Bibellexikon får anses ha en så allmän karaktär att inköp av verket ej grundar rätt till avdrag för B vid beräkningen av hans inkomst av tjänst. (RR föredr. 14.3; dom 13.4. 1978.)

En ledamot av RR (Wennergren) anförde till utveckling av sin mening: Bokverket Illustrerat Bibellexikon har ett så allmänt intressant innehåll att det kan antas att B — liksom många andra bland allmänheten — haft anledning att inköpa det, även om han inte haft användning för det i tjänsten. Kostnaden för bokverket kan under sådana förhållanden inte anses ha sådant omedelbart samband med tjänsten att det blir att betrakta som facklitteratur vilken varit nödig för tjänstens fullgörande. Den kan över huvud taget inte anses som sådan omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande varom talas i 20 § KL.

*Anm.: Se t ex RA 1967 not 598 och RRK R76 1:23. I det förstnämnda fallet (se Skattenytt 1967 s 482) medgavs en komminister, som var kristendomslärare, avdrag för inköp av bokverket Biblisk uppslagsbok, band 1. Ang. det sistnämnda fallet, se Skattenytt 1976 s 450.*

#### **Fråga om barn som bor hos särskilt förordnad förmyndare är att anse som fosterbarn i KL:s mening**

Besvär av TI angående B:s inkomsttaxering 1973. — B uppgav i sin deklaration att han hade förordnats som förmyndare för ett barn som bodde hos honom. Han yrkade extra avdrag ”såsom för fosterbarn”. — TN väg-

rade extra avdrag och taxerade B som ogift skattskyldig utan barn.

Hos LSR fullföljde B yrkandet om extra avdrag.

TI avstyrkte extra avdrag med hänsyn till B:s inkomstförhållanden men anförde att det däremot låg nära till hands att anse barnet i beskattningshänseende vara att jämställa med fosterbarn och B i anledning härav berättigad till förvärvsavdrag m m enligt de för ensamstående med barn gällande bestämmelserna. TI fann dock sådan tolkning av lagen vara så tveksam att han ej ansåg sig kunna tillstyrka taxering enligt dessa grunder.

Bergman godtog vad TI anfört om extra avdrag och yrkade i stället att bli taxerad såsom ogift skattskyldig med hemmavarande barn.

LSR lämnade B:s besvär utan bifall. — KR i Sundsvall yttrade: Av utredningen i målet framgår följande. B sammanbodde sedan 1962 med Matilda S till hennes död den 12 april 1971. Matilda S hade i tidigare äktenskap en dotter, född den 17 jan 1956. Barnet har sedan 1962 sammanbott med B. Vid moderns död förordnades B som god man för barnet och genom beslut av Sundsvalls tingsrätt den 24 jan 1972 utsågs B till förordnad förmyndare att handha vårdnaden om barnet. — Med hänsyn till vad som sålunda framkommit finner KR att B skall taxeras som ensamstående skattskyldig med hemmavarande barn under 18 år.

I besvär hos RR yrkade TI att B skulle anses icke ha haft hemmavarande barn under beskattningsåret.

RR gjorde ingen ändring i det slut, till vilket KR kommit och yttrade: Såsom ett led i ett förstärkt stöd till barnfamiljerna jämställdes genom ändring år 1970 av 65 § KL fosterbarn i inkomst- och förmögenhetsskatt-hänseende med egna barn samt adoptiv- och styvbarn. Beträffande begreppet fosterbarn redovisades i förarbetena till lagändringen den i 46 § barnavårdslagen givna definitionen av fosterbarn. Det framgår emellertid ej att denna definition avsågs entydigt reglera vad som i nyssnämnda hänseende skulle förstås med fosterbarn. Begreppet fosterbarn definierades ej heller i KL.

Enligt 46 § barnavårdslagen förstås med fosterbarn barn, som vårdas och fostras i annat enskilt hem än hos föräldrarna eller särskilt förordnad förmyndare, vilken har vårdnaden om barnet. Beträffande undantaget för barn som vårdas hos förmyndare framhölls i förarbetena till 1960 års barnavårdslag (prop 1960:10 s 161 f) att det — då vårdnadsuppdraget direkt eller indirekt byggde på ett av domstol träffat avgörande — inte kunde anses lämpligt, att förmyndaren skulle vara beroende av barnavårdsnämndens tillstånd för att få vårda och fostra barnet i sitt hem.

Mot bakgrunden av det anförda finner RR vad som uttalats i förarbetena till 1970 års ändring av KL ej utgöra hinder för att vid tillämpningen av lagen betrakta det barn, varom i målet är fråga, såsom fosterbarn. (RR föredr. 12.4; dom 11.5.1978.)

**Fråga om kvittning av realisationsförlust mot realisationsvinst — giltiga aktietransaktioner?**

Besvär av S angående inkomsttaxering 1970. — RR (två ledamöter) yttrade: De aktietransaktioner som är aktuella i målet har skett i syfte att nedbringa en skattepliktig realisationsvinst, som uppkommit vid utbyte av aktier i Aktiebolaget Scania-Vabis mot nytecknade aktier i SAAB Aktiebolag. I princip står det den skattskyldige fritt att genom avyttring av aktier framkalla en realisationsförlust, som kan kvittas mot en realisationsvinst. Fråga är emellertid om de förlustbringande aktietransaktionerna kan betraktas som avyttring av aktier i skattelagarnas mening.

Vad först beträffar transaktionen mellan S och Förvaltningsaktiebolaget Protector kommanditbolag avseende 2 220 aktier i SAAB har S varaktigt avhänt sig aktierna och överfört dem i bolagets ägo. Det förhållandet att bolaget är helägt av S hindrar inte att transaktionen bedöms som en skatterättsligt giltig avyttring av aktier. Inte heller har det förekommit någon annan omständighet i målet som utgör hinder mot att den förlust om 333 983 kr, som transaktionen medfört, skall få dragas av från realisationsvinsten. Vad nu sagts gäller också om transaktionen med 6 717 aktier i olika börsnoterade företag, som medfört en förlust om sammanlagt 211 390 kr.

I fråga om de aktier som S ägde såsom delägare i aktieklubbarna Göran Johansson & Co, Västanfläkt och Berger & Co har samma dag genomförts transaktioner som betecknats såsom försäljning och återköp av aktier. Aktieklubbarna har emellertid efter transaktionerna ägt samma slags aktier till samma antal som före transaktionerna. Med hänsyn härtill och till övriga omständigheter kan transaktionerna inte anses ha innefattat någon sådan avyttring som medför avdragsrätt för realisationsförlust.

Vad härefter angår S:s yrkande om avdrag för realisationsförlust vid försäljning av utländska obligationer bör vid beräkning av det ekonomiska utfallet av försäljningen hänsyn inte tagas till att S behållit den s k switchrätten. S är därför berättigad att få avdrag för realisationsförlust med yrkat belopp eller med ytterligare 123 616 kr. (RR föredr. 28.2; dom 17.4. 1978.)

En ledamot av RR ville utöver sistnämnda avdrag medge S avdrag med i övrigt yrkat belopp 701 549 kr. Två andra ledamöter ville medge avdrag endast för beloppet 123 616 kr.

*Anm.: Se t ex RÅ 1949 not 278 samt 1969 not 2032. Ang. sistnämnda fall, se Skattenytt 1970 s 300.*