

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Fråga om annan fastighet, som upplåtits helt för grustäkt, kunnat ingå i samma förvärvskälla som hyresfastigheter. RÅ85 1:38**

Besvär av TI angående förhandsbesked som meddelats två sökande S.

I ansökan om förhandsbesked angående inkomstskatt anförde sökandena bl a följande. Vi är ägare till hälften vardera av fastigheten Svekhult 1:8 i Hjo kommun. Fastigheten, som innefattar en grustäkt, är taxerad som annan fastighet. Grusutvinningen bedrivs av en entreprenör som via nyttjanderättsavtal ersätter oss för uttagen grusmängd. Vår inkomst från fastigheten skall enligt domar i LR bl a gällande 1978—1980 års taxeringar beskattas som inkomst av annan fastighet (KR och RR: ej ändring). Vi har nu förvärvat ytterligare två fastigheter, Fabrikören 9 och 10 i Hjo kommun (hälften vardera). Dessa fastigheter är bebyggda med hyreshus innehållande totalt 11 bostadslägenheter. Beskattningsnaturen för dessa båda fastigheter är således lika med vad som skall gälla för Svekhult 1:8. Vi anser att samtliga ovan nämnda fastigheter skall betraktas som en förvärvskälla av följande skäl:

1. Ägareförhållandet är lika.
2. Beskattning skall ske i samma inkomstslag.
3. Förvaltningen inklusive medelsförvaltning är gemensam, d v s fastigheterna utgör en förvaltningsenhet.
4. Fastigheterna är belägna inom samma kommun.

Med stöd av ovanstående anhåller vi därför att nämnden genom förhandsbesked måtte förklara att samtliga ovan nämnda fastigheter skall anses utgöra en förvärvskälla i inkomstslaget annan fastighet.

RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade: Enligt punkt 2 första stycket av anv. till 18 § gäller i inkomstslaget annan fastighet att flera taxeringsenheter i ägarens hand bildar en gemensam förvärvskälla om de brukas tillsammans som en förvaltningsenhet. Detta är fallet om fastigheterna står under ägarens överinseende och dessutom står under gemensam ledning, förvaltning och drift på ett sådant sätt att de framträder ekonomiskt sett som en naturlig enhet. — Av handlingarna framgår, förutom det gemensamma ägareförhållandet beträffande fastigheterna Fabrikören 9, Fabrikören 10 och Svekhult 1:8 i Hjo kommun, att driften av fastigheterna och till fastigheterna hänförliga medel handhas gemensamt. Med hänsyn härtill och övriga i ärendet angivna omständigheter finner nämnden att fastigheterna får anses utgöra en förvaltningsenhet. Nämnden förklarar därför att sökandenas andelar av fastigheterna är att hänföra till en gemensam förvärvskälla för var och en av sökandena. (Tre ledamöter av nämnden ansåg att nämnden bort uttala att sökandenas andelar av Svekhult 1:8 inte ingår i samma förvärvskälla som andelarna av hyresfastigheterna Fabrikören 9 och 10).

Hos RR yrkade TI att sökandenas andelar av fastigheten Svekhult 1:8 skulle förklaras inte ingå i samma förvärvskälla som deras andelar av hyresfastigheterna Fabrikören 9 och 10.

Sökandena motsatte sig bifall till ändringsyrkandet och uppgav att fastigheten Svekhult 1:8 alltsedan 1950-talet var upplåten med nyttjanderätt för grustäkt, omfattande i stort sett fastighetens hela yta. De anförde vidare att fastigheten, allteftersom grusutvinningen under de närmaste åren fortlöpande begränsades till en mindre yta för att till sist helt upphöra, kunde beräknas bli uthyrd för industriellt ändamål och i övrigt brukad för syfte sammanhängande med förvaltningen av hyresfastigheterna.

RR yttrade: RR som prövar ansökningsen med hänsyn endast till den pågående användningen av fastigheten Svekhult 1:8 såsom upplåten helt för grustäkt, beslutar följande. Även om de tre berörda fastigheterna står under gemensam förvaltning och drift, utnyttjas fastigheten Svekhult 1:8 av sökandena ej på sådant sätt att den tillsammans med de båda hyresfastigheterna ekonomiskt sett framträder som en naturlig enhet. Den ingår därför ej i samma förvärvskälla som hyresfastigheterna. — RR ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda. (Dom 12.6.1985).

*Anm.: Se RÅ 1947 not 645; 1949 not 1157; 1949 not 1253; 1957 ref 15; 1958 ref 1; 1958 not 1247, 1959 not 1453; 1964 not 407, 1453 och 1464; 1968 not 1180 och 1446; 1972 not 1372 samt RÅ78 1:69 och RÅ83 1:17. Se även K G A Sandström, Beskattning av inkomst av hyresfastigheter, 1975, s 17—19 samt prop 1978/79:42, s 73—76, 28—29.*

#### **Förmån av fri kraft — skattepliktig inkomst. RÅ85 1:34**

Besvär av E angående inkomsttaxering 1980.

E ägde jordbruksfastigheten Granfors 1:3 i S kommun. På fastigheten fanns en sommarstuga. Intäkterna av jordbruksfastigheten härrörde i huvudsak från skogsbruk. I självdeklarationen redovisades inte några kostnader för elektrisk ström. Ej heller upptogs någon privat andel av elektrisk ström som naturaförmån.

TN följde — såvitt nu är i fråga — deklarationen.

I besvär yrkade TI att E i förvärvskällan jordbruksfastighet skulle tilläggas värde av förmån av fri elektrisk ström med 4 000 kr. Till stöd för sin talan åberopade han uppgifter som inhämtats hos S kraftverk.

E motsatte sig bifall till besvären. I andra hand medgav hon att värdet av förmån av fri elektrisk ström skulle beräknas till högst 40 procent av det värde TI yrkat.

LR biföll TI:s besvär samt yttrade, såvitt nu är i fråga:

I målet är utrett att S kraftverk levererat ström till ifrågavarande jordbruksfastighet och att kraftverket ej tagit betalt för vad som levererats. Enligt den taxa som tillämpats har till fastighe-

ten för perioden 1 okt. 1978 — 30 sept. 1979 levererats ström till ett värde av 4 172 kr. TI har gjort gällande att värdet för vad som levererats under 1979 bör beräknas till 4 000 kr och därvid åberopat en upprättad promemoria vari bl a jordbruksdriften synes ha liten omfattning och att elförbrukningen därför huvudsakligen kan hänföras till privat nyttjande. — E har huvudsakligen invänt att fastigheten endast använts sommartid och att högst 40 procent kan anses vara förmån av fri ström. Enligt henne är den ström som förbrukats under vintertid till för att förhindra att hydrofor, pump och inbyggda vattenledningar fryser sönder. — I målet får anses visat att fri elektrisk ström levererats till ifrågavarande jordbruksfastighet på grund av upplåtelse för utvinnande av vattenkraft. Värdet av sådan förmån utgör skattepliktig intäkt av förvärvskällan. Driften på jordbruksfastigheten har varit av ringa omfattning. Den förbrukning av elström som förekommit bör därför huvudsakligen hänföras till privat nyttjande. Ett förmånvärde av 4 000 kr, avseende privat användning, kan ej anses vara för högt beräknat, varvid LR utgått ifrån att elström i likhet med tidigare år levererats för hela året. Sammanlagt underskott i förvärvskällor uppkommer genom detta tillägg med 4 123 kr mot tidigare 8 123. Det numera bestämda underskottet skall avräknas i sin helhet mot E:s inkomst av kapital.

E överklagade hos KR och yrkade att hon inte skulle beskattas för förmån av fri kraft. Hon gjorde i första hand — under åberopande av ett den 26 sept. 1924 utfärdat köpebrev — gällande att värdet av förmånen av fri ström såsom köpeskilling för fast egendom inte utgjorde skattepliktig inkomst av jordbruksfastighet eller kapital. I andra hand gjorde E gällande att det inte var klart utrett hur stor del av den levererade strömmen som var fri och att kraftverket, som ännu inte tagit ställning härtill, på fakturorna hade angett att beloppet var restfört och att debitering skulle ske senare.

KR i Sundsvall yttrade: Enligt det åberopade köpebrevet försålde dåvarande ägare till 1/32 mantal Högnäsfors N:o 1 litt C i S socken ett markområde vid S-älven till S stad. Med avsöndringen följde all hemmanets strand- och vattenrätt. Som ersättning härför skulle S stad erlägga ett visst såsom köpesumma betecknat belopp och förband sig dessutom ”att leverera fri elektrisk ström för 100 normalljus för belysning å hemmanet, fri ström för hemmanets hushållsbehov av tröskning, vedkapning, torvströrivning och vattenpumpning samt ström till ett strykjärn för hushållet”. — Såvitt framgår av handlingarna har den fasta egendom som rätten till fri kraft enligt nyssnämnda avtal hör till numera beteckningen Granfors 1:3 och ägs av E. — Av utredningen framgår att fastighetens totala elförbrukning under perioden 1 okt. 1978 — 30 sept. 1979 uppgått till 32 232 kWh. Förbrukningen motsvarar enligt kraftverket tillämpad taxa inklusive energiskatt ett värde av 4 172 kr. Det framgår också av utredningen att elkraften har utnyttjats utan att kraftverket tagit betalt för någon del av förbrukningen. — KR finner att vad som genom rätten till fri kraft kommit fastighetens innehavare till godo skall räknas som intäkt av fastigheten. Den omständigheten att rättigheten utfästs som ersättning i samband med överlåtelse av ett markområde jämte strand- och vattenrätt medför inte att det årliga förmånsvärdet skall undantas från beskattning. Rätt till fri kraft som för all framtid knutits till fast egendom representerar i sig ett bestående förmögenhetsvärde. Detta förmögenhetsvärde skall tas med vid beräkning av

skattepliktig realisationsvinst. Härigenom inkomstbeskattas vid försäljning realiserad förmögenhetsökning. Det årliga förmånsvärdet är såsom egendomens avkastning skattepliktigt i den förvärvskälla som egendomen tillhör. — Det av LR upptagna förmånsvärdet kan inte anses för högt beräknat. Vad som förekommit i målet ger inte stöd för antagande att betalningsskyldighet skulle föreligga får någon del av vad sålunda får anses ha kommit E till godo genom rätten till fri kraft. Hon skall därför taxeras enligt LR:s dom. KR lämnar besvären utan bifall. (En ledamot av KR ville bifalla besvären).

E gick vidare till RR.

RR yttrade: Ifrågavarande rätt till fri kraft får antagas vara knuten till fastigheten Granfors 1:3 på sådant sätt att rättigheten vid försäljning av fastigheten följer äganderätten till denna. I brist på närmare utredning får antagas att den elström, vars värde påförts E som intäkt, utgjordes av sådan frikraft och att hon tillgodogjort sig hela kraftbeloppet för privat bruk. Värdet av denna förmån utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet för E. Den omständigheten att frikraftens värde kan ha betraktats som köpeskilling vid beskattning av realisationsvinst i samband med rättighetens uppkomst föranleder inte annan bedömning. Det av KR bestämda förmånsvärdet kan inte anses för högt beräknat. — På grund av det anförda bifaller RR inte besvären. (En ledamot av RR anförde annan motivering). (Dom 5.6.1985).

*Anm.: Se RÅ 1969 ref 53; NJA 1973 s 104; RÅ 1942 ref 48; RÅ 1948 not 783; RÅ 81 Ba 46; RÅ 84 1:60. Se även SOU 1949:9, s 83, 88.*

#### **Tidningsdistribution — inkomst av tjänst eller rörelse? RÅ85 1:37**

Besvär av TI angående inkomsttaxering 1978.

K transporterade med egen lastbil tidningar till olika anvisade platser i Västsverige för vidare distribution till abonnenterna. Uppdragsgivare var Göteborgs-Postens Nya Aktiebolag (GP). K erlade preliminär B-skatt, var redovisningsskyldig för mervärdesskatt, deklarerade inkomsten som inkomst av rörelse och innehade transporttillstånd sedan 1965. I augusti 1978 lät han registrera Åkerifirma H K Handelsbolag.

I sin deklaration tog K upp 90 773 kr som nettointäkt av transportrörelsen.

TN avvek från deklarationen och upptog (225 597-72 300=)153 296 kr till beskattning under inkomst av tjänst.

I besvär hos LR yrkade K att inkomsten skulle hänföras till inkomstslaget rörelse.

LR yttrade: Sådana omständigheter som att K under en följd av år endast haft det ifrågavarande uppdraget och att han helt haft att anpassa sig efter de föreskrifter som GP lämnat angående distributionen talar starkt för att inkomsten bör betraktas som tjänsteinkomst. Med hänsyn härtill och till de beslut LSR tidigare fattat i fråga om arbetsgivaransvar då omständigheterna va-

rit likartade finner LR ej skäl göra ändring i TN:s beslut. — Besvären lämnas utan bifall.

K vidhöll sin talan hos KR i Gbg, som vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet kom till resultatet att K borde anses som en självständig uppdragstagare. De ersättningar som han uppburit härför skulle hänföras till inkomst av rörelse. Inkomstberäkningen borde därför lämpligen göras av LR. KR upphävde den överklagade domen och visade målet åter till LR för ny handläggning.

LR frångick emellertid inte sin förut intagna ståndpunkt och ändrade inte taxeringen.

K vidhöll i besvär hos KR att hans inkomst från transportverksamheten skulle hänföras till inkomst av rörelse.

KR i Gbg yttrade: Under beskattningsåret har K utfört tidningstransporter med egen lastbil för en enda uppdragsgivare, GP. Anställningsavtal har inte funnits mellan parterna, och det har inte heller varit parternas avsikt att anställningsförhållande skulle föreligga. K har deklarerat inkomsterna från GP som inkomst av rörelse, och han har under beskattningsåret erlagt preliminär B-skatt. Sedan 1965 innehar K trafiktillstånd. K är oförhindrad att anlita medhjälpare och att åta sig andra transportuppdrag. Han har själv att betala samtliga kostnader som är förenade med uppdragets genomförande, såsom kostnader för drivmedel, fordonsskatter, reparationer och försäkringar. Härav följer att K tar en ekonomisk risk genom uppdraget och att hans inkomster bestäms av hur lönsamt verksamheten kan drivas. — Det sagda utgör skäl för att hänföra verksamheten till inkomst av rörelse. Mot ett sådant synsätt talar främst att K under en följd av år har arbetat endast för en uppdragsgivare, GP, att GP delvis har medverkat till finansieringen av hans bilköp och att han i viss utsträckning är underkastad GP:s direktiv för hur arbetet skall utföras. Arbete för en enda uppdragsgivare har dock i rättspraxis ej ansetts utesluta att vederbörande är att betrakta som en självständig uppdragstagare, om förhållandena i övrigt talar för det. Att GP som transportköpare har gett direktiv om hur tidningstransporterna tidsmässigt skall utföras ligger i transportuppdragets natur och kan ej få till följd att GP härigenom skall anses som arbetsledare för K. Eftersom K själv äger bilen och har att svara för samtliga kostnader för den, kan ej heller det förhållandet att han delvis finansierat inköpet av bilen genom lån från GP medföra att GP skall anses vara arbetsgivare. — På grund av det anförda finner KR att K skall anses som en självständig rörelseidkare i förhållande till GP. Ersättningen från GP skall således beskattas som inkomst av rörelse. Avdrag för värdeminskning av lastbil bör medges med 17 500 kr ( $70\,000 \times 25\%$ ) i enlighet med tillämpliga länsanvisningar. Inkomsten av transportrörelsen uppgår därefter, före schablonavdrag för egenavgifter, till 113 350 kr. Vidare finns enligt deklARATIONEN inkomster från en rörelse avseende fårskötsel med 3 009 kr, vilket belopp ej är i fråga i detta

mål. Vid avstämning av påförda egenavgifter och tidigare medgivna schablonavdrag skall avdrag göras med 1 574 kr i enlighet med K:s deklaration. — Beräknat enligt anv till 41 b § KL blir då schablonavdraget i transportrörelsen 20 766 kr och i rörelsen avseende fårskötsel 301 kr. Nettointäkten av rörelse blir således (113 350 + 3 009 - 1 574 - 20 766 - 301 =) 93 718 kr. K:s taxeringar skall ändras i enlighet härmed.

Hos RR yrkade TI att RR skulle fastställa LR:s dom.

RR ändrade inte KR:s dom. (Dom 10.5.1985).

*Anm.:* Se RÅ82 1:38; RÅ82 Aa 75. Se även SOU 1945:27, s 255; SOU 1975:1, s 722 f; Ds Fi 1976:4, se 29 f.

#### **Fråga om avdrag för ändringsarbeten på fabriksbyggnad och för medlemsavgift till utländsk näringsorganisation. RÅ 85 1:32**

Besvär av SSAB angående eftertaxeringar för 1974—1978.

Bolaget bedriver sockerproduktion på ett flertal platser i Skåne. Efter taxeringsrevision ansökte TI om eftertaxering för inkomst för åren 1974—1978. TI yrkade beträffande samtliga år att bolaget skulle vägras avdrag för medlemsavgifter till *Comité Européenne des Fabricants de Sucre* (i fortsättningen benämnd CEFS) samt att skattetillägg skulle påföras. Vidare yrkade intendenten beträffande 1978 års taxering att avdrag skulle vägras för ändringskostnader för fabriksbyggnad i Köpingsbro. Avdrag borde endast medges i form av årliga värdeminskings- och primäravdrag.

Mellankommunala skatterätten biföll TI:s yrkanden.

Bolaget överklagade hos KR.

KR i Gbg avslag bolagets besvär och anförde bl a: *Medlems- och föreningsavgifter*. Vål har bolaget, bl a vid den muntliga förhandlingen, övertygande visat betydelsen i ekonomiskt hänseende av dess medlemskap i CEFS. Såsom MKSR närmare utvecklade innehåller emellertid KL uttryckligt förbud mot avdrag för medlemsavgifter. Vad som upplysts i målet ger ej anledning att bedöma avgiften till CEFS såsom annat än medlemsavgift. Ej heller den omständigheten, att fråga är om utländsk organisation, föranleder annat synsätt. — Vad slutligen angår skattetillägget gäller målet enligt KR:s mening ej sådana besvärliga skatterättsliga frågor som enligt dåvarande 116 d § TL kan föranleda eftergift. — *Ombyggnadskostnader*. Bolagets påstående, att flyttningen av el- och instrumentverkstaden från tredje våningen i den förutvarande fabriksbyggnaden till bottenvåningen har föranletts av den tekniska utvecklingen, bör godtagas. Det kan således med visst fog sägas vara fråga om normalt påräkneliga ändringsarbeten i bolagets verksamhet. — Av handlingarna får emellertid även anses framgå att det samtidigt varit fråga om en väsentlig förändring av fastigheten av sådant slag som avses i punkt 17 andra meningen av anv till 29 § KL. På denna grund föreligger inte avdragsrätt såsom för reparation för ifrågavarande ombyggnadskostnader.

Bolaget gick vidare till RR.

RR yttrade: Beträffande frågan om avdrag för avgifter till CEFS och med anledning av dessa avdrag påförda skattetillägg delar RR KR:s uppfattning.

Till driftkostnader som är avdragsgilla i rörelse räknas enligt 29 § 1 mom första stycket KL bl a kostnad för reparation och underhåll av till driften hörande byggnader, inrättningar, maskiner, inventarier o d. Enligt punkt 17 i anvisningarna till nämnda stadgande skall lika med kostnader för reparation och underhåll i avdragshänseende behandlas kostnader för sådana ändringsarbeten på byggnad som är normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten, såsom upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler. Åtgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten, såsom då en verkstadsbyggnad ombyggs för att i stället användas för helt annat ändamål, är dock enligt anvisningspunkten inte att jämföras med reparation och underhåll.

De arbeten i bolagets fabrik i Köpingsbro för vilka bolaget yrkar avdrag har betingats av den i fabriken bedrivna sockertillverkningen. Av utredningen får anses framgå att åtgärderna, i den mån de inte innefattar repara-tions- och underhållsarbeten, väsentligen avser sådana av den tekniska utvecklingen betingade omdisponeringar och andra ändringsarbeten som normalt behöver vidtas någon eller några gånger under en industribyggnads användningstid. Med hänsyn till omständigheterna — särskilt arbetenas begränsade omfattning i förhållande till fabriksbyggnadens storlek och det förhållandet att, såvitt framgår av handlingarna, karaktären av den däri bedrivna verksamheten inte förändrats — kan åtgärderna inte anses innebära en väsentlig förändring av fastigheten.

På grund av det anförda är bolaget berättigat till avdrag med yrkat belopp för de ifrågakommande ändringskostnaderna. (Dom 26.4.1985).

*Anm.: Se RÅ82 1:13 (Skattenytt 1983 s 145); RÅ79 1:86 och RÅ83 1:39. Se även Skattenytt 1981, s 395—403 (Bylin ang Servicekostnader) samt prop 1969:100, s 53, 54, 132; K G A Sandström, Beskattning av inkomst av hyresfastighet, 1975, s 139—141 (ombyggnadskostnader).*

### **Ej avdrag för skatter för anställdas löner som hänfört sig till tid före eller under konkursen men som betalats under beskattningsår senare än konkursen. RÅ85 1:26**

Besvär av N angående inkomsttaxering 1977.

N bedrev rörelse (trävaruhandel) under enskild firma fram till den 30 okt 1975 då han försattes i konkurs. Konkursen avslutades den 3 jan 1977. N avgav självdeklaration för taxeringsåret 1976. Han ingav därvid inte något bokslut och redovisade inte någon inkomst av rörelse. Under särskilda upplysningar i deklarationen uppgav N att han försatts i konkurs och att förlusten enligt bouppteckningen torde vida överstiga inkomsterna. TN följde deklarationen och åsatte ej N någon taxering för år 1976. I deklarationen för taxeringsåret 1977 redovisade N inkomst av bl a tjänst

och kapital. Från inkomst av kapital gjorde han avdrag för skuldräntor med 50 105 kr. Efter det att TN ifrågasatt avdraget inkom N med en specifikation utvisande att han för firmans räkning erlagt ränta avseende checkräkningskredit med 37 521 kr. Av beloppet utgjorde 14 037 kr upplupen ej betald ränta per den 4 nov. 1975. — Till deklarationen fogade N en rörelsebilaga (R1) enligt vilken verksamheten skulle bestå av trävaruhandel. Vilket beskattningsår verksamheten skulle avse angavs inte. Ej heller redovisades in- eller utgående balansposter. På bilagan upptogs enbart driftkostnader, 23 954 kr, varav 3 977 kr avsåg "anställdas källskatter".

TN vägrade avdrag för räntebeloppet 14 037 kr och för underskottet i rörelsen enär de yrkade avdragen ansågs utgöra utgående driftkostnadsskulder vid konkurstillfället.

N yrkade hos LR, som han slutligen bestämde sin talan, avdrag för räntekostnader med ytterligare 14 037 kr samt avdrag för anställdas källskatter med 3 977 kr.

LR och även KR i Jkg vägrade avdrag.

N gick vidare till RR, som yttrade: N bedrev rörelse under enskild firma N Trävaru & Agenturfirma fram till den 30 okt 1975, då han försattes i konkurs. Konkursen avslutades den 3 jan 1977.

N, som under tiden den 2 febr — den 31 dec 1976 hade anställning i H, redovisade i 1977 års deklaration inkomst av bl a tjänst och kapital. Från inkomsten av kapital yrkade han avdrag för skuldräntor med 50 105 kr. Enligt en i målet företedd, den 23 juni 1977 dagtecknad skrivelse från Skandinaviska Enskilda Banken hade N under år 1976 erlagt 12 563 kr i ränta för ett lån i banken och dessutom betalat räntor för räkning N Trävaru & Agenturfirma i konkurs med 37 521 kr enligt en vid skrivelsen fogad uppställning. I uppställningen återfinns bl a ett belopp om 14 037 kr avseende upplupen, ej betald ränta per den 4 nov 1975. Vid 1977 års deklaration fanns fogad en rörelsebilaga. I denna angavs inte vilket räkenskapsår den skulle avse. Som driftkostnader upptogs bl a anställdas källskatter med 3 977 kr. I rörelsebilagan redovisades underskott. Varken ingående eller utgående balansposter upptogs.

N har vägrats avdrag för de två sist nämnda beloppen.

Vad först angår beloppet 14 037 kr framgår av den ingivna uppställningen att detta belopp avser ränta per den 4 nov 1975 på en checkräkningskredit i bank. Denna räkningskredit har N tagit i anspråk för den av honom före konkursen bedrivna rörelsen. Den upplupna räntan utgör därför som underinstanserna funnit en driftkostnad i rörelsen under räkenskapsåret 1975.

Sedan N den 30 okt 1975 försattes i konkurs och rörelsens tillgångar och skulder övergått till konkursboets förvaltning har han till beskattning för taxeringsåret 1976 redovisat rörelseresultatet med noll utan bifogande av årsbokslut. N åsattes ej någon taxering för år 1976.

Av konkurshandlingarna framgår att skulderna i rörelsen vida överstigit tillgångarna. Om bokslut hade upprättats för räkenskapsåret 1975, måste därför antagas att för rörelsen skulle ha redovisats en förlust och balanserade driftkostnadsskulder. Den betalning om 14 037 kr som N gjort under 1976



avser således en driftkostnadsskuld. Vid sådant förhållande kan inte med tillämpning av kontantprincipen avdrag för beloppet medges såsom för gäldranta i förvärvskällan kapital. Med hänsyn till bestämmelsen i 3 § tredje stycket lagen om förlustavdrag (1963:60) kan ej heller avdrag medges för förlust som uppkommit under konkursen eller tidigare.

Beträffande betalning av anställdas skatter, vilka innehållits i rörelsen genom löneavdrag med 3 977 kr för löneperioden sept—okt 1975 men ej redovisats, är utrett att kronofogdemyndigheten bevakat beloppet i konkursen. Beloppet har därefter i dec 1976 erlagts genom utmätning i N tillkommande överskjutande skatt på grund av 1976 års taxering. I enlighet med vad som ovan anförts kan avdrag ej medges för betalning av skuld som hänför sig till källskatter för år 1975 och som ingår i förlusten för detta år.

Regeringsrätten lämnar besvären utan bifall (Dom 2.5.1985).

*Anm.: Se Ds Fi 1973:1; prop 1973:19; SOU 1977:86, s 557 f; prop 1980/81:68, s 180 f; Geijer-Rosenqvist-Sterner, Skattehandbok Del 1, s 540; Skattenytt 1973, s 414 f. (Atterwall).*

**Fråga om underskott kan anses utnyttjat i taxeringsavseende mot inkomst som enligt dubbelbeskattningsavtal inte är skattepliktig i Sverige men som ändå inräknats i beskattningsunderlaget för beaktande av skatteprogressionen.**

**RÅ85 1:6**

Besvär av makarna H angående inkomsttaxering 1978.

Mannen H tjänstgjorde som biträdande professor vid Åbo universitet. Hans finska inkomst utgjorde 55 284 kr. I självdeklaration redovisade H endast svensk inkomst om 100 kr och allmänna avdrag om sammanlagt 15 383 kr, varav 14 780 kr utgjorde underskott i hans villafastighet i Uppsala. Under särskilda upplysningar hänvisade H till föregående års deklaration där han uppgivit att han arbetat hela året i Finland, att han deklarerat där, att han arbetat där tre dagar i veckan tillsammans 123 dagar, och att han pendlat.

Hustrun H redovisade i självdeklaration inkomst av tjänst med 50 132 kr och inkomst av kapital med 2 670 kr. Hon yrkade avdrag bl a för makens underskott om 15 383 kr.

TN följde deklarationerna.

I besvär hos LR anförde TI: H har tjänstgjort som biträdande professor vid Åbo universitet och därvid uppburit 55 284 kr i lön. H har uppgivit att han endast tillbringat tre dygn per vecka under studieterminerna i Åbo och i övrigt vistats i Uppsala. Vid sådant förhållande kan "ettårsregeln" i 54 § h) KL inte bli tillämplig. Enligt Sveriges (dåvarande) dubbelbeskattningsavtal med Finland, art 19, skall sådan inkomst som H uppburit i Finland endast beskattas där. Emellertid skall med stöd av art 25 p. 5 i samma avtal inkomsten medta-

gas vid taxeringarna i Sverige, varefter avräkning skall ske från inkomstskatten med den del av inkomstskatten som belöper på den finska inkomsten. Mot bakgrund av vad som anförts yrkas att H:s taxeringar under inkomst av tjänst höjs med 55 284 kr och, under förutsättning att LSR bifaller besvären, att avräkning av finsk skatt sker enligt bifogad hjälpblankett ”Avtal F1”. I inkomstlängden bör antecknas vad som anges under punkt II på blanketten. — H har under beskattningsåret haft allmänna avdrag med 15 383 kr, för vilka hans hustru medgivits avdrag. Under förutsättning att LSR bifaller besvären yrkas att ifrågavarande avdrag görs från H:s sammanräknade inkomster, i följd varav hans hustru inte skall medges avdrag för H:s allmänna avdrag, då denne därvid kan utnyttja desamma.

LR biföll TI:s talan (dock att det hustrun inte medgivna avdraget angavs rätteligen utgöra 15 236 kr).

I besvär hos KR yrkade makarna H i första hand att mannen inte skulle beskattas som bosatt i Sverige och i andra hand att han skulle få tillgodogöra sig ett underskott i förvärvskällan annan fastighet som förlustavdrag för det fall hans hustru inte fick åtnjuta avdrag för underskottet.

KR gjorde ej annan ändring i LR:s dom än att viss ändrad lydelse av anteckningen i inkomstlängden beslöts.

Makarna H gick vidare till RR.

RR yttrade bl a: H innehade under beskattningsåret 1977 en finsk statlig tjänst vid Åbo universitet. Nettoinkomsten av denna tjänst uppgick till 55 284 kr. Därutöver hade han inkomst av tjänst i Sverige med 100 kr, inkomst av kapital med 47 kronor samt allmänna avdrag med sammanlagt 15 383 kr, varav 14 780 kr utgjorde underskott av fastighet i Uppsala. Beträffande H:s vistelseförhållanden är upplyst att han under studietiderna regelmässigt pendlade mellan Uppsala och Åbo medan han i övrigt vistades hos sin familj i Uppsala. Antalet resor till Åbo, i regel omfattande 3 eller 4 dagar, uppgick under våren 1977 till 14 och under hösten 1977 till 9.

Av utredningen framgår att H haft sitt egentliga bo och hemvist i Uppsala. Han skall därför enligt 53 § KL och artikel 4 i dubbelbeskattningsavtalet med Finland anses i beskattningshänseende bosatt i Sverige under 1977. Förutsättningar föreligger inte för tillämpning av bestämmelsen i 54 § första stycket h) KL angående skattefrihet för inkomst av anställning utomlands.

Enligt artikel 19 punkt 1 a avtalet med Finland får inkomst av finsk allmän tjänst, när arbetet utförs i Finland, beskattas endast i denna stat. H:s inkomst av tjänsten vid Åbo universitet är i enlighet härmed frikallad från svensk inkomstbeskattning. Beträffande metoden för undvikande av dubbelbeskattning stadgas i artikel 24 punkt 5 i avtalet att inkomsten vid svensk beskattning får inräknas i beskattningsunderlaget men från den svenska skatten på inkomst skall avräknas den del som belöper på inkomsten från Finland. Sistnämnda avtalsbestämmelse är i sina huvuddrag hämtad från OECD:s förslag

till modellavtal till undvikande av dubbelbeskattning (Report of the OECD Fiscal Committee 1963, s 146—147). Bestämmelsen har till syfte att inkomst som enligt avtal är frikallad från beskattning (exempt) likväl skall kunna beaktas vid bestämmande av den skattesats som vid progressiv beskattning skall användas på återstående inkomst. I kommentaren till OECD:s modellbestämmelse anges som ytterligare motiv att den skattefria inkomsten bör kunna inräknas i hemviststatens beskattningsunderlag i fall, då detta underlag tjänar till ledning för beräkning av annat än skatt, exempelvis sociala förmåner.

Frågan i målet gäller i vilken mån H, med hänsyn till att hans inkomst från Finland inräknas i beskattningsunderlaget, skall anses ha kunnat utnyttja de allmänna avdrag om 15 383 kr till vilka han är berättigad. Vad som skall förstås med att ett avdrag kunnat utnyttjas vid beskattningen framgår av bestämmelsen i 52 § 1 mom KL om äkta makars beskattning. Där sägs att, om allmänt avdrag som medges i 46 § 1 och 2 mom helt eller delvis ej kunnat utnyttjas å den ena makens skattepliktiga inkomst, bristen får avräknas å den andra makens inkomst i samma kommun. Med skattepliktig inkomst kan inte förstås annat än sådan inkomst som är skattepliktig i Sverige. H:s allmänna avdrag har i enlighet härmed endast delvis kunnat utnyttjas för avdrag från skattepliktig inkomst, nämligen från inkomsterna av tjänst och av kapital om sammanlagt 147 kr. Eftersom hans inkomst från Finland enligt avtalet inte är skattepliktig i Sverige, skall återstående del av de allmänna avdragen, 15 236 kr, anses inte utnyttjade av honom vid taxeringen till statlig och kommunal inkomstskatt. Motsvarande belopp skall enligt 52 § 1 mom KL tillgodoföras hustrun. — RR anger i sin dom även hur skatteberäkningen skulle ske för H men fann att m h t den tid som förflutit från taxeringsårets utgång någon ändring i KR:s dom inte borde göras till H:s nackdel med stöd av 105 § 1 mom. TL. (Dom 25.3.1985.)

*Anm.: Motsvarande problem kan uppkomma även vid tillämpning av 1983 års nu gällande avtal mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge.*



FÖRENINGEN  
AUKTORISERADE  
REVISORER FAR

# SKATTEDAGAR



SVENSKA  
REVISOR-  
SAMFUNDET SRS

## IREVs Skattedagar 1986

*Sundsvall 12 november*  
*Jönköping 13 november*  
*Malmö 19 november*  
*Göteborg 20 november*  
*Stockholm 8—9 december (2 eftermiddagar)*  
*Stockholm 10 december*

### **Program:**

Reavinster, räntor, sambeskattning  
Beskattning vid företagsombildningar  
Ny handelsbolagsbeskattning  
Övriga nyheter  
Rättsfallsgenomgång

### **Medverkande:**

Direktör Erik Danielsson  
Bankdirektör Ulf Fredholm  
Professor Sven-Olof Lodin  
Skattekonsult Stig Olsson

Dessutom medverkar i Stockholm skattechef Lars Johanson,  
i Jönköping skattechef Börje Svanström, i Sundsvall skattechef  
Folke Lyngman, i Malmö revisionschef Sven Lundqvist och  
i Göteborg skattechef Bo Norrman.

*Utförligt program kan rekvireras från*

## **IREV**

Box 6417, 113 82 Stockholm, telefon 08-23 67 60

*Anmälan görs till IREV (Institutet för revisorsutbildning).*

Pris 900 kr, som inkluderar utförlig dokumentation,  
lunch och kaffe.

I Stockholm 8—9 december, *där lunch ej ingår*, är priset 850 kr.