

# Regeringsrätten

## Rättsfall

**Fråga om uppskov med realisationsvinstbeskattning kan medges när 1) ersättningsfastighet förvärvats mot vederlag som understigit taxeringsvärdet (och förvärvet alltså normalt anses som gåva) eller när 2) förvärvet av ersättningsfastigheten skett mot vederlag i samband med bodelning och arvskifte? — RÅ 1986 ref. 127.**

I. Besvär av makarna J angående inkomsttaxering 1983.

RR yttrade: Bestämmelser om uppskov med beskattning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet finns i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Vissa grundläggande förutsättningar för sådant uppskov anges i lagens 2 — 5 §§.

Enligt 6 § första stycket medges uppskov med ett belopp motsvarande hela realisationsvinsten om vederlaget för den avyttrade fastigheten motsvarar eller understiger vederlaget för ersättningsfastigheten. Överstiger vederlaget för den avyttrade fastigheten vederlaget för ersättningsfastigheten, medges uppskov med skillnaden mellan realisationsvinsten och det överskjutande beloppet. Enligt ett uttalande i förarbetena (prop 1978/79:54 s 31) skall, om den skattskyldige utfört byggnadsarbete som enligt 4 § får räknas som förvärv av ersättningsfastighet, utgifterna för sådant arbete tas med vid beräkningen av vederlaget för ersättningsfastigheten.

Av utredningen framgår att makarna J som ersättningsfastighet förvärvat fastigheten Holm 3:4 från J:s fader genom ett som köp betecknat fång. Köpeskillingen uppgick ostridigt till 328 000 kr. Fastighetens taxeringsvärde uppgick vid förvärvet till 345 000 kr. Vidare har makarna J oemotsagda uppgivit att fastighetens underhåll varit eftersatt samt att kostnaderna för upprustning uppgick till omkring 170 000 kr. Det finns i lagen om uppskov med beskattning av realisationsvinst inte någon uttrycklig bestämmelse som innebär att vederlag i samband med förvärv av ersättningsfastighet genom fång som inte är jämförligt med köp eller byte inte skall beaktas. Någon annan omständig-

het som skulle utgöra hinder mot uppskov enligt nämnda lag har inte andragits. Av vad nyss anförts framgår att makarna J utgivit vederlag för ersättningsfastigheten som måste anses överstiga vad de erhållit i vederlag för den avyttrade fastigheten Rörstorp 1:9. Oavsett att makarna J:s förvärv av fastigheten Holm 3:4 vid tillämpning av 35 § 2 mom fjärde stycket kommunalskattelagen kan komma att bedömas som gåva är de således berättigade till uppskov med beskattningen av den realisationsvinst som uppkommit vid deras försäljning av Rörstorp 1:9. (Dom 6.10.1986.)

#### II. Besvär av P angående inkomsttaxering 1980.

P sålde i sept 1979 fastigheten Vägeröd 1:33 för 385 000 kr. Försäljningsprovision och liknande kostnader uppgick till 10 000 kr. Intäkten av försäljningen utgjorde alltså 375 000 kr. Realisationsvinsten blev 160 071 kr. Vid 1980 års taxering yrkade P uppskov med beskattningen av realisationsvinsten. Han åberopade därvid att han under sept 1979 förvärvat en ersättningsfastighet, Berg 2:115, genom bodelning och arvskifte efter sin moder. Denna fastighet hade tillskiftats honom till ett vid skiftet åsatt värde av 330 000 kr mot att han övertog betalningsansvaret för fastigheten åvilande gäld, sammanlagt 29 887 kr, samt utgav skifteslikvid till sin fader med 150 000 kr och till vart och ett av tre syskon med 37 500 kr. P upplyste i sin uppskovsansökan att kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av ersättningsfastigheten uppgick till 65 000 kr.

RR yttrade efter att ha lämnat den redogörelse som upptagits i inledningen: En förutsättning för uppskov är enligt 6 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst att ersättningsfastigheten förvärvats mot vederlag. Utredningen visar att P för Berg 2:115 haft att utge ett vederlag om  $(29\ 887 + 150\ 000 + 3 \times 37\ 500 =)$  292 387 kr. I lagen finns ingen bestämmelse som innebär att vederlag i samband med förvärv av ersättningsfastighet genom arv inte skall beaktas. På grund härav och då övriga förutsättningar för uppskov synes vara för handen finner RR att P skall medges uppskov med betalning av realisationsvinsten.

Enligt 6 § nämnda lag medges uppskov med ett belopp motsvarande realisationsvinsten om vederlaget för den avyttrade fastigheten motsvarar eller understiger vederlaget för ersättningsfastigheten. Överstiger vederlaget för den avyttrade fastigheten vederlaget för ersättningsfastigheten, medges uppskov med skillnaden mellan realisationsvinsten och det överskjutande beloppet. Med tillämpning av 4 § samma lag skall till vederlaget läggas kostnaderna för ny-, till- eller ombyggnad av ersättningsfastigheten efter förvärvet. Någon invändning mot det av P uppgivna kostnadsbeloppet har inte gjorts. Eftersom vederlaget för ersättningsfastigheten jämte nämnda byggnadskostnader uppgår till  $(292\ 387 + 65\ 000 =)$  357 500 kr uppkommer ett överskjutande belopp om  $(375\ 000 - 357\ 500\ \text{kr} =)$  17 500 kr. Uppskovsbeloppet blir då  $(160\ 071 - 17\ 500 =)$  142 571 kr. (Dom 6.10.1986.)

**Fråga om behörighet för chefen för lokal skattemyndighet att anföra besvär i mål angående utdömande av vite enligt 124 § TL. — RÅ 1986 ref 105**

Chefen för lokala skattemyndigheten i Uppsala fögderi anmanade G vid vite av 5 000 kr att inkomma med allmän självdeklaration till ledning för 1985 års taxering.

G hörsammade inte anmaningen, varför chefen för lokala skattemyndigheten gjorde anmälan om utdömande av vitet hos LR.

LR fann ej skäl att utdöma vitet.

I besvärsskrivelse, undertecknad av chefen för lokala skattemyndigheten, yrkades att det förelagda vitet skulle utdömas.

KR i Sthlm upptog inte besvären till prövning enär lokala skattemyndigheten ansågs sakna behörighet att föra talan mot LR:s dom.

Chefen för lokala skattemyndigheten anförde besvär hos RR.

I avgivet yttrande anförde RSV att besvären borde ha prövats av KR.

RR yttrade: Enligt 124 § TL förordnar LR om uttagande av vite efter anmälan av skattechefen eller chef för lokal skattemyndighet. I förevarande fall har sådan anmälan gjorts av chefen för lokala skattemyndigheten i Uppsala fögderi. Frågan i målet gäller huruvida denne är behörig att anföra besvär över LR:s dom.

TL saknar särskilda bestämmelser om besvärstid och om besvärsrätt för det allmänna i mål om utdömande av taxeringsvite. Av förarbetena till år 1971 vidtagna ändringar i dåvarande taxeringsförordning framgår att förvaltningsprocesslagens bestämmelser om besvärstid m m skall tillämpas i sådana mål (prop 1971:60 s 112). Målen betraktas således i processuellt hänseende inte som mål rörande taxering. Med hänsyn till det anförda kan inte föreskriften i 14 § TL att skattechefen skall bevaka det allmännas rätt i taxeringsfrågor anses grunda exklusiv besvärsrätt för denne i mål om utdömande av taxeringsvite (jfr RÅ 84 1:51). Den i målet aktuella besvärsrättsfrågan är i stället att bedöma enligt 33 § förvaltningsprocesslagen. Härvid måste den ställning som anmälare, vilken enligt 124 § TL tillkommer chefen för lokala skattemyndigheten, anses medföra behörighet för honom att anföra besvär över LR:s dom, om denna gått det allmänna intresset emot. Besvären över domen — som får anses anförda av chefen för lokala skattemyndigheten — borde därför ha prövats av KR.

RR undanröjer KR:s beslut och visar målet åter till KR för ny behandling. (Beslut 4.9.1986.)

*Anm: Se RÅ84 1:51 och prop 1971:60, s 112; samt Skattenytt 1972, s 164—165.*

**Avdrag för underhåll och reparation eller icke avdragsgill nyanskaffning? RÅ 1986 ref 115**

Besvär av TI angående A:s inkomsttaxering 1979.

A är delägare i en jordbruksfastighet i Eksjö kommun. Under beskattningsåret reparerades och ombyggdes mangårdsbyggnaden. Fastigheten utrustades härvid med elvärme för 12 056 kr. Två murstockar och en öppen spis reparerades för 11 378 kr och en spis inköptes för 2 394 kr. I självdeklarationen yrkade A avdrag med 25 828 kr avseende samtliga kostnader för värmekällorna.

TN medgav avdrag för kostnaden för installation av elvärme.

Hos LR yrkade A avdrag enligt deklarationen.

LR medgav avdrag med ytterligare 11 378 kr och yttrade: Av utredningen i målet framgår att de totala kostnaderna för det värmesystem som delägarna yrkat avdrag för uppgår till 25 828 kr. Av beloppet avser 12 056 kr kostnader för installation av elvärme, för vilket avdrag medgetts av TN. Resterande del utgörs såvitt framgår av reparation av två murstockar och en öppen spis samt uppförande av en ny öppen spis. Kostnader som hänför sig till den nya öppna spisen utgör enligt LR:s mening ej avdragsgill nyanskaffningskostnad. I övrigt avser vidtagna åtgärder inte ny-, till- eller ombyggnation. Inte heller överstiger kostnaderna för dessa åtgärder, tillsammans med kostnaderna för installation av elvärme, vad det skulle ha kostat att ersätta eller reparera de tidigare värmekällorna. Rätt till direktavdrag får därför anses föreligga till dessa delar med ett skäligt belopp.

TI yrkade att avdrag i sin helhet skulle vägras för de kostnader som avsåg det gamla systemet men KR i Jkg ändrade inte LR:s dom.

TI gick vidare till RR, som yttrade: A är delägare i jordbruksfastigheten Harvik 1:5 i Eksjö kommun. Under beskattningsåret reparerades och ombyggdes mangårdsbyggnaden. Såvitt avsåg uppvärmningssystemet utrustades fastigheten med elvärme för 12 056 kr och reparerades två murstockar och en öppen spis för 11 378 kr. Enligt vad A uppgivit skulle iståndsättande av det gamla värmesystemet bestående av kakelugnar och kaminer ha kostat mer än installationen av elvärme och reparationen av murstockar och öppen spis tillsammans. TI har inte bestritt denna uppgift.

På grund av vad sålunda har anförts har A haft rätt till avdrag för sin andel av såväl kostnaden för elvärme som kostnaderna för reparationen av murstockar och öppen spis. — RR bifaller inte besvären. (Dom 20.11.1986.)

**Fråga om investmentföretags rätt till avdrag för kursförlust på lån i utländsk valuta. — RÅ 1986 ref 166**

Besvär av AB Cardo angående inkomsttaxering 1979.

AB Cardo är ett investmentföretag i KL:s mening (punkt 1 tredje stycket av anv till 54 § KL). I allmän självdeklaration 1979 yrkade bolaget under in-

komstslaget kapital avdrag för kursförluster om 1 776 000 kr. Bolaget uppgav därvid att kursförlusten hänförde sig till ett lån om 7 400 000 schweiziska francs (CHF) som bolaget hade tagit i en bank i Schweiz under räkenskapsåret 1974/75. Lånet hade tagits upp för att finansiera förvärv av aktier i två schweiziska bolag. Köpesumman för aktierna var 6 250 000 CHF. När lånet upptogs och aktierna förvärvades utgjorde gällande kurs för en CHF 1,48 kr. Omräknad till svenska kronor uppgick således köpeskillingen för aktierna till 9 250 000 kr. Den 1 maj 1977 överlät Cardo aktierna till sitt dotterbolag AB Sorigona för 9 250 000 kr. Samtidigt övertog AB Sorigona betalningsskyldigheten för banklånet. Den 1 maj 1977 utgjorde kursen för en CHF 1,72 kr. Eftersom kursen på CHF sålunda stigit med 24 öre innebar överlåtelsen till AB Sorigona att Cardo hade fått en realiserad kursförlust på lånet om 1 776 000 kr ( $7\,400\,000 \times 0,24$  kr). Avdrag hade tidigare inte yrkats för befarad kursförlust. I deklarationen uppgav Cardo att det haft en kursvinst på samma lån om 214 600 kr.

RR yttrade: Avdrag för kursförluster på lån i utländsk valuta har i praxis medgivits inom inkomstslaget rörelse (se RÅ 1976 ref 104). Däremot har sådant avdrag vägrats vid beräkning av inkomst av annan fastighet och inkomst av kapital (se RÅ 1978 1:13, RÅ 1980 Aa 195 och RÅ 1984 Aa 66).

Bolagets förvaltningsverksamhet skall redovisas i inkomstslaget kapital. Den omständigheten att bolaget är ett investmentföretag utgör inte skäl för att — med avvikelse från praxis — medge bolaget avdragsrätt för kursförlusten i inkomstslaget kapital. Bolagets besvär skall därför inte bifallas. (Dom 14.11.1986.)

*Anm.: Se RÅ 1943 ref 19; 1976 ref 104; RÅ 78 1:13; RÅ 80 Aa 195; RÅ 84 Aa 66. Se även prop 1960:162, s 66; SOU 1965:72, s 187.*

#### **Fråga om banks rätt till avdrag för förluster av svenska pengar som uppkommit genom rån, stöld, bankboxsprängning och dylikt. — RÅ 1986 ref 148**

Besvär av allmänna ombudet angående förhandsbesked åt Skandinaviska Enskilda Banken.

I ansökan hos RSV anhöll banken om förhandsbesked huruvida banken, med hänsyn till bestämmelserna i punkt 5 anv till 20 § KL i dess lydelse enligt SFS 1981:295, ägde rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för ”förluster av olika slag samt svenska och utländska pengar, allt till följd av rån, stölder, bankboxsprängningar och liknande”. Banken erinrade härvid om att denna fråga visserligen hade besvarats nekande av RR genom dom den 5 okt 1979 efter besvär över ett av RSV meddelat förhandsbesked på ansökan av Skånska Banken (RÅ 79 1:69, I) men att den ändrade lagstiftningen gjorde det angeläget att den aktuella rättsfrågan blev föremål för ny prövning.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked: Banken har rätt till avdrag för de förluster av värdehandlingar samt av svenska och utländska pengar som uppkommer genom rån, stöld, bankboxsprängning och liknande. —

Nämnden anförde följande motivering.

Genom lagstiftning 1981 ändrades bestämmelserna om kapitalförlust. De nya bestämmelserna finns i punkt 5 av anv till 20 § KL. I anvisningspunktens första stycke görs en allmän definition av begreppet kapitalförlust. Som sådan räknas "förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga".

I andra stycket görs vissa inskränkningar. Där anges i punkterna a)–e) vissa slag av förluster som — oberoende av vad som följer av första stycket — inte skall räknas till kapitalförlust.

Punkten a) är av särskilt intresse i ärendet. Av den följer nämligen bl a att förlust genom brottslig handling av tillgångar som utgör lager i rörelse inte skall anses som kapitalförlust. — Ärendet gäller bankens förluster genom rån, stöld, bankboxsprängningar o d av värdehandlingar samt av svenska och utländska pengar. Som parterna anför i ärendet måste värdehandlingar och utländska pengar anses som lager i bankrörelsen. En förlust av dessa tillgångar genom brottslig handling skall således på grund av bestämmelserna i nämnda punkt a) inte räknas som kapitalförlust. Banken har därför rätt till avdrag för en sådan förlust.

— Det återstår att avgöra hur förlusterna av svenska pengar skall behandlas. Enligt nämndens mening kan sådana tillgångar inte, såsom banken hävdar, betraktas som lager i bankrörelsen. En förutsättning för att förlusterna skall vara avdragsgilla är därför att det normalitetskrav som följer av den allmänna regeln i punkt 5 första stycket av anv till 20 § KL är uppfyllt. — Av den utredning som banken har lämnat i ärendet framgår att antalet rån (inkl försök) mot banken under perioden 1974—1983 uppgick till 75 (dvs i genomsnitt ca 7 per år) och antalet serviceboxsprängningar under perioden 1976—1983 till 89 (dvs i genomsnitt ca 11 per år). Banken hävdar att antalet brott av dessa slag har ökat sett över en längre period. — Frågan är således om de förluster som uppkommer på grund av denna brottslighet uppfyller normalitetskravet. Detta krav uttrycktes före 1981 så att till kapitalförlust räknades förlust som "skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten". I praxis har denna regel tillämpats på det sättet att förluster i bankrörelse av pengar m m genom stöld eller rån behandlats som kapitalförlust (se bl a rättsfallen RÅ 1979 1:69 och 1984 1:27). Genom 1981 års lagstiftning har normalitetskravet fått den ändrade utformning som angetts ovan. I förarbetena till lagstiftningen gjordes det allmänna uttalandet att den nya definitionen "i sak överensstämmer med gällande rätt" (prop 1980/81:68 s 198). Andra uttalanden tyder dock på att normalitetskravet bör ges en innebörd som närmare ansluter till allmänt språkbruk. När t ex frågan om företagens förluster av svenska pengar genom stöld e d berördes, anfördes att avdragsrätt skall föreligga om risken för sådana brott "är något som man normalt behöver räkna med i verksamheten" (prop s 199). Nämnden finner sig böra ta fasta på detta. — Nämnden anser sig med stöd av utredningen i ärendet kunna konstatera att förluster av svenska pengar genom rån, stöld m m är en påtaglig och återkommande risk i verksamheter av det slag som bankerna bedriver. Nämnden kan inte finna annat än att förlusterna är "något som man normalt behöver räkna med i verksamheten". Förlusterna skall således betraktas som driftförluster i bankens rörelse och därmed medföra avdragsrätt.

Två ledamöter av nämnden ansåg att förluster av svenska pengar inte är avdragsgilla eftersom sådana tillgångar inte kan anses utgöra lager. Det saknas enligt dessa ledamöter skäl att med anledning av 1981 års lagstiftning göra avsteg från den bedömning som tidigare gjorts i praxis. Enligt den bedömningen uppfyller förluster på grund av rån m m inte normalitetskravet och utgör därför kapitalförlust.

Hos RR yrkade AO att förluster av svenska pengar till följd av rån, bank-

boxsprängningar eller andra brottsliga gärningar skulle förklaras inte vara avdragsgilla.

RR ändrade inte RSV:s förhandsbesked. (Dom 19.11.1986.)

*Anm.: Se RÅ79 1:69, I och RÅ84 1:27 samt prop 1980/81:68, s 198 f.*

**Riksdagsmäns avdrag för kostnader för bilresor i partipolitisk verksamhet ut-  
anför riksdagen. — RÅ 1986 ref 130**

I. Besvär av TI angående L:s inkomsttaxering 1980.

L var under år 1979 riksdagsledamot för Kristianstads län. I deklARATIONEN redovisade han som intäkt — förutom arvode — kostnadsersättning från riksdagen om 9 120 kr. Han yrkade avdrag för kostnader för riksdagsuppdraget med bl a 5 777 kr, som avsåg kostnader för resor med egen bil, 647 mil à 8:93 kr. Enligt en företedd specifikation gällde avdraget 51 resor i Skåne, varav 20 avsåg politiska anföranden, 14 torgmöten, sex kommundagar, tre jordbrukardagar, tre politiska debatter och de övriga konferenser och informationer m m. Av resorna hade 25 stycken företagits under valrörelsen.

Hos RR yrkade TI i första hand att taxeringarna skulle bestämmas i enlighet med TN:s beslut (avdrag vägrat) och i andra hand att avdrag för kostnad för resor skulle begränsas till 2 831 kr motsvarande kostnader för bilresor under tid valrörelse inte pågick.

RR yttrade: L tillgodoförde sig i sin självdeklARATION 1980 avdrag för kostnader för tjänsteintäkternas förvärvande bl a med 5 777 kr för resor med bil, 647 mil à 8:93 kr. Av företedd specifikation framgår att resor om 317 mil företagits under tiden jan—juni och 16 sept—dec 1979 och resor om 330 mil under tiden aug—15 sept 1979.

TI anför som skäl för sitt yrkande i första hand att det inte framgår av den förteckning som bifogats deklARATIONEN att någon av de företagna resorna har sådant direkt samband med L:s uppdrag som riksdagsledamot att kostnaderna för resorna är avdragsgilla. Som stöd för sitt andrahandsyrkande anger TI att i vart fall kostnaderna för resor företagna under valrörelsen inte kan vara en kostnad för riksdagsmannaupdraget.

Av punkt 2 anv till 32 § KL följer att kostnadsersättning för fullgörande av uppdrag som riksdagsledamot utgör skattepliktig intäkt och att de särskilda omkostnader som uppdraget medför får dras av helt i de fall de inte är avsedda att täckas av resekostnads- och traktamentsersättningar.

Av utredningen i målet får anses framgå att L:s kostnader för bilresorna inte är avsedda att täckas av några i förekommande fall utgående resekostnadsersättningar. Fråga uppkommer då huruvida kostnaderna för bilresorna, vilka helt eller åtminstone till helt övervägande del synes hänförliga till resor företagna under valrörelse eller eljest för partipolitisk eller allmänpolitisk verk-

samhet, kan anses utgöra omkostnad för fullgörande av L:s uppdrag som riksdagsledamot.

Konstitutionsutskottet har vid flera tillfällen i samband med frågor om höjning av riksdagsledamöters arvoden uttalat sig om vad som kan anses ingå som ett naturligt led i en ledamots arbete. I betänkandet 1983/84:15 s 3 understryker utskottet starkt att arbete som riksdagsledamot inte bara utförs i samband med riksdagens verksamhet i formell mening utan också utanför riksdagen — i den egna valkretsen, i partiorganisationen m m.

RR delar den uppfattning som kommit till uttryck i konstitutionsutskottets angivna betänkande, nämligen att det får anses ingå i en riksdagsledamots arbetsuppgifter att även hålla kontakt med väljarna i den egna valkretsen och att delta i det partipolitiska arbetet. Med detta ställningstagande är L berättigad till avdrag för kostnader för bilresor med det av honom angivna beloppet 5 777 kr. — RR lämnar besvären utan bifall. (Dom 29.10.1986.)

#### II. Besvär av E angående inkomsttaxering 1979.

E var under år 1978 riksdagsledamot för Södermanlands län. I deklarationen redovisade han som intäkt — förutom arvode — kostnadsersättning från riksdagen om 8 540 kr. Han yrkade avdrag för kostnader för riksdagsuppdraget med bl a 2 240 kr, utgörande kostnader för resor med egen bil i Södermanland, 400 mil à 5:60 kr. Han uppgav att resorna avsåg besök på företag, överläggningar med kommunerna och deltagande i olika politiska sammankomster.

RR yttrade: E har till regeringsrätten gett in en närmare specifikation över de resor, för vilka han yrkar avdrag. Av resorna, sammanlagt 33 stycken, har en avsett deltagande i en politisk konferens, två deltagande i politiska debatter, en överläggning med ledningen av ett företag, två överläggningar med fackklubbar vid olika företag, en rundtur i länet med tyska riksdagsmän samt en överläggning om aktuella studiefrågor. Övriga resor har gällt möten och sammanträffande inom organisationen för det parti som E tillhör.

TI har förklarat sig godta att E företagit angivna resor antingen i uppdraget som riksdagsledamot eller eljest i egenskap av partipolitiker. Intendenten gör emellertid gällande att kostnader för resor som E företagit i annan egenskap än som riksdagsledamot inte är avdragsgilla.

Uppdraget att vara ledamot av riksdagen omfattar inte bara arbete som utförs i kammaren, i utskott och i andra riksdagens organ. Också utanför riksdagen — i den egna valkretsen, i partiorganisationen, i olika arbetsgrupper — lägger en riksdagsledamot ned arbete som är att hänföra till uppdraget. Arbetsinsatserna kan vara av skiftande slag. Det kan röra sig om deltagande i konferenser av allmänpolitisk natur eller om information som lämnas eller inhämtas i frågor som rör olika delar av samhällslivet. För resekostnader som en riksdagsledamot måst vidkännas för att kunna fullgöra arbete som nu har



sagts är han berättigad till avdrag, i den mån kostnaderna inte är avsedda att täckas av några i förekommande fall utgående resekostnadsersättningar.

Enligt RR:s bedömning är samtliga de resor för vilka E yrkat avdrag, i enlighet med det anförda, att hänföra till hans uppdrag som riksdagsledamot (jfr KU 1983/84:15 s 3). Mot det yrkade beloppet i sig, 2 240 kr, har anmärkning inte riktats. Besvärerna skall därför bifallas. (Dom 29.10.1986.)

#### **Beräkning av realisationsvinst vid s k dold äganderätt till hälften av bostadsrätt. — RÅ 1986 ref 179**

I. Besvär av Eva Z angående inkomsteftertaxering för 1978.

RR yttrade: Enligt ett skriftligt avtal den 4 feb 1976 förvärvade Eva Z bostadsrätten för 11 000 kr och enligt ett avtal den 2 dec 1977 — likaledes skriftligt — sålde hon den för 30 000 kr. Under den tid on innehade bostadsrätten var hon ensam registrerad hos HSB som ägare till bostadsrätten.

Eva Z gör på de av henne i KR åberopade skälen, som återgivit i KR:s dom, gällande att hennes dåvarande man hade s k dold äganderätt till hälften av bostadsrätten och att hon därför skall beskattas för endast hälften av den uppkomna realisationsvinsten. Mannen bestrider att han haft någon del i bostadsrätten.

I ett flertal rättsfall har högsta domstolen haft att bedöma de civilrättsliga verkningarna av dold äganderätt till fastighet (se NJA 1980:134, 1981:73, 1982:84, 1984:144, 1985:16 och 1985:107). Högsta domstolen har inte haft att ta ställning till frågan om domstolens synpunkter på dold äganderätt till fastighet kan tillämpas på bostadsrätt. I förevarande fall saknas anledning att ta upp frågan om dold äganderätt, eftersom vid tiden för förvärvet och försäljningen av bostadsrätten inga lagstadgade formkrav gällde för överlåtelse av bostadsrätt.

De skriftliga avtalen och registreringen hos HSB, som ger vid handen att Eva Z var ensam innehavare av bostadsrätten, måste tillmätas stor betydelse vid bedömningen av vem eller vilka som är skattskyldiga. Dokumentationen bör dock inte vara utslagsgivande, om det styrks att situationen var en annan än dokumentationen utvisar. De omständigheter som Eva Z anför ger inte tillräckligt stöd för hennes ståndpunkt. På grund av det anförda och då skäl saknas att ändra KR:s dom i fråga om skattetillägget bifaller RR inte besvärerna. (Dom 9.10.1986.)

II. Besvär av J angående inkomsteftertaxering för 1978.

RR yttrade: Enligt skriftligt avtal förvärvade J bostadsrätten den 5 nov 1985. Han sålde den enligt skriftligt avtal den 19 april 1977. I avtalen var han ensam upptagen som köpare resp säljare. Han var under innehavstiden ensam registrerad som bostadsrättshavare hos HSB.

Vid tidpunkterna för avtalen gällde inga i lag stadgade formkrav för överlä-

telse av bostadsrätt. Avtalen och registreringen hos HSB måste ändå tillmätas stor betydelse vid bedömningen av vem eller vilka som är skattskyldiga för realisationsvinsten. Dokumentationen bör emellertid inte vara utslagsgivande, om det styrks att situationen varit en annan än som framgår av denna. I ett in-tyg den 11 april 1983 har J:s maka uppgivit att de inbördes avtalat om lika del-ägande av bostadsrätten samt att de båda betalat hälften var av kontantinsat- sen vid förvärvet och den löpande månadshyran. J:s svärföräldrar har betygat att deras dotter betalade hälften av kontantinsatsen för bostadsrätten. Vidare har Svea hovrätt enligt dom den 24 feb 1984 med hänsyn till bl a vittnesmål av J:s maka och fader funnit att uppgiften att maken ägde rätt till hälften av bo- stadsrätten inte blivit vederlagd. Mot bakgrund av det anförda finner RR styrkt att J och hans maka sedan förvärvet innehade bostadsrätten till lika del- ar. J skall därför taxeras för hälften av realisationsvinsten.

I målet får anses utrett att förbättringskostnader nedlagts med ca 5 000 kr. Dessa kostnader kan dock inte i sin helhet anses som avdragsgilla kostnader vid beräkning av realisationsvinsten, eftersom de till viss del avser den konsumtion som nyttjandet av lägenheten för boende under in-nehavstiden, ca 1 1/2 år, utgör. Av beloppet kan 3 000 kr skäligen anses som avdragsgill förbät-tringskostnad. Till följd härav kan den skattepliktiga realisationsvinsten beräknas till 18 650 kr.

Vad J anför kan ej föranleda annan ändring av påfört skattetillägg än som följer av taxerings-ändringen.

(Dom 9.10.1986.)

*Anm.: I mål I hade Eva Z åberopat bl a att hon och hennes man sålt en gan- ska ny bil för att få pengar till köpet av bostadsrätten. Enligt Eva Z styrkte vidare omständigheter att äktenskapsförord ingetts samma dag som köpet att de köpt var sin hälft av bostadsrätten. Detta räckte alltså inte enligt RR som bevisning om dold äganderätt för maken.*

#### **Fråga om ackumulerad semester brutit utlandsvistelse vid tillämpning av den skattårsregeln. — RÅ 1986 ref 146**

Besvär av E angående inkomsttaxering 1980.

RR yttrade: Målet gäller tillämpning av 54 § första stycket h) KL (skattårsre- geln) i dess lydelse vid förevarande års taxering.

Av utredningen i målet framgår följande. E var under tiden den 31 jan 1977—den 29 mars 1980 anställd hos Filadelfiaförsamlingen i Gävle som mis- sionär i Pakistan. Han arbetade i Pakistan under nämnda period med undan- tag för en vistelse i Sverige under tiden den 1 juni 1979—den 15 sep 1979. Hemmavistelsen avsåg ackumulerad semester och läkarkonsultationer.

Mot bakgrund av nu redovisade omständigheter kan, vid tillämpning av skatt- årsregeln, E:s vistelse i Sverige under år 1979 inte ses som ett avbrott i hans vistelse i Pakistan. E är till följd av detta frikallad från skattskyldighet för in- komsten av anställningen hos Filadelfiaförsamlingen under hela år 1979.

RR bifaller besvären och undanröjer, med ändring av KR:s dom, de E på- förda taxeringarna. (Dom 14.11.1986.)

**Fråga om arbetsgivare haft skälig anledning att underlåta att verkställa avdrag för arbetstagares kvarstående skatt m h t företets sk huvudarbetsgivare-intyg. — RA 1986 ref 142**

Besvär av allmänna ombudet (AO) i uppbringningsmål i mål angående arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt.

Under 1979 hade G en restförd kvarstående skatt från inkomståret 1977 om 7 604 kr. Skatteavdrag för den kvarstående skatten skulle ha gjorts under tiden jan—april 1979. Under denna tid arbetade G såväl för ASAB som för Aktiebolaget Städcentralen. I granskningsrapport gjordes gällande att Städcentralen hade bort göra kvarskatteavdrag. Städcentralen åberopade ett av ASAB:s distriktskontor Göteborg Syd den 16 jan 1979 dagtecknat intyg om skatteavdrag för G. Av intyget framgick att ASAB skulle verkställa skatteavdrag för G under G:s anställningstid i ASAB. Avdrag avseende 1979 skulle göras dels för preliminär skatt å lön hos ASAB och dels för kvarstående skatt å 7 604 kr.

LSM fastställde i beslut den 26 nov 1981 betalningsskyldighet för Städcentralen jämte G för underlåtna kvarskatteavdrag avseende 1978 års taxering å ett belopp om 753 kr jämte restavgift 31 kr. Innehållet i det åberopade intyget ansågs inte ha utgjort skälig anledning att underlåta skatteavdrag.

Städcentralen anförde besvär hos LR, som yttrade: Bolaget har till stöd för sin talan åberopat ett intyg om skatteavdrag från ASAB:s distriktskontor Göteborg Syd. Enligt detta intyg förklarar ASAB att man verkställer skatteavdrag för G under hennes anställningstid i ASAB, att avdraget avser 1979, att avdraget avser preliminärt skatt å lön i ASAB samt kvarstående skatt å kr 7 604 kr. Intyget får enligt LR:s mening anses ha upplyst bolaget om att G var anställd hos ASAB som huvudarbetsgivare. Motsatt tolkning av intygets innebörd skulle kunna föranledas av att G hos bolaget erhållit en anställning av heltidskaraktär eller i vart fall med sysselsättning i så stor utsträckning att denna framstår för bolaget som den huvudsakliga anställningen. Av utredningen framgår emellertid ej omfattningen av G:s sysselsättning hos bolaget. Det kan dock antagas att engagemanget för G varit begränsat. Detta antagande styrkes av den utbetalda lönen från bolaget till G under nu aktuella månader. För bolaget får intyget således anses ha givit den uppfattningen att ASAB påtagit sig ansvaret för avdrag för den kvarstående skatten. Att bolaget dragit preliminär skatt å den lön som utbetalats till G framstår som naturligt i belysning av intygets uppgift om att preliminär skatt skulle dragas på den lön som G skulle erhålla från ASAB men ej från annan arbetsgivare. Omständigheterna vid tiden för bolagets ställningstagande till frågan om avdrag skulle göras för kvarstående skatt eller ej talar således för att bolaget haft skälig anledning att ej verkställa ifrågasatt avdrag. Den inställning som LSM och AO hävdar för enligt LR allt för långt i kravet på arbetsgivares åliggande härvidlag, då varje sådant intyg skulle ifrågasättas och behöva prövas såväl till sitt innehåll som innebörd. Bolagets talan bör med detta ställningstagande vinna bifall. — Med bifall till besvären och med undanröjande av LSM:s beslut befriar LR bolaget från den ålagda betalningsskyldigheten för skatt och avgift.

AO yrkade i besvär att arbetsgivaransvar för G:s kvarskatt enligt 1978 års taxering skulle fastställas för Städcentralen intill ett belopp av 714 kr, motsvarande underlåtna kvarskatteavdrag under mars och april 1979, jämte restavgift 29 kr.

KR i Gbg yttrade: AB Städcentralen har i målet åberopat ett så kallat huvudarbetsgivarintyg från ASAB angående bl a G:s kvarskatt. Enligt intyget verkställer ASAB skatteavdrag för G under vederbörandes anställningstid dels för preliminärskatt på lönen avser år 1979. Fråga i målet är då om intyget utgör tillräcklig grund för Städcentralens underlåtenhet att göra avdrag för — i detta fall — en viss mindre del av kvarskattebeloppet, när intyget inte är adresserat till Städcentralen — I RSV:s information till arbetsgivare "Källskatten" (RSV 401 utg 1) finns huvudarbetsgivarintyg omnämnt och exemplifierat. Sådana intyg förekommer allmänt sedan många år och får godtas med hänsyn till nämnda information därom under förutsättning att mottagaren av intyget är i god tro, att anställningen hos honom bara gäller deltid och att intyget avser ett visst kalenderår. Ett av skälen till att sådana intyg används är att man vill undvika att belasta de lokala skattemyndigheterna med intygsgivning i onödan. — Av handlingarna framgår inte annat än att Städcentralen har varit i god tro, särskilt som G året innan, d v s 1978, tjänat 11 632 kr hos ASAB och endast 6 648 kr hos Städcentralen. Då det åberopade intyget också kan anses uppfylla rimliga krav i fråga om innehåll, bör LR:s avgörande stå fast. — KR avslår besvären.

AO gick vidare till RR som dock inte ändrade KR:s dom. (Dom 20.11.1986.)

*Anm.: Se RÅ79 1:74 och RÅ81 1:39. Se även RSV 401 utg 1, "Källskatten", s 6, 12, 25.*

#### **Fråga om tandläkare varit att anse som arbetstagare eller som självständig rörelseidkare — RÅ 1986 ref 134**

Besvär av O angående skyldighet att erlägga arbetsgivareavgift.

Tre tandläkare utförde under år 1976, utöver sina ordinarie arbeten inom folktandvården, extra arbete som tandläkare under kvällar och lördagar i O:s praktiklokal, som de fick nyttja mot viss ersättning. O redovisade inte de belopp som de tre tandläkarna uppburit för ifrågavarande arbete i sin arbetsgivaruppgift för nämnda år. I en s k ändringsuppgift hänförde LSM beloppen till kontant bruttolön utgiven av O.

Riksförsäkringsverket beslöt att lägga ändringsuppgiften till grund för fastställande av O:s avgiftsunderlag för debitering av tillkommande arbetsgivaravgifter.

Hos KR yrkade O att riksförsäkringsverkets beslut skulle upphävas. Han åberopade att anställningsförhållande aldrig förelegat.

KR i Sthlm fann vid en samlad bedömning av samtliga omständigheter att R, E och W är att anses som arbetstagare i förhållande till O som arbetsgivare med avseende på det arbete de under år 1976 utfört i O:s tandläkarpraktik. O

är därför skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter på de av R, E och W upburna ersättningarna. — KR lämnade besvären utan bifall.

O yrkade bifall till sin talan hos RR.

RR yttrade: Handlingarna visar, att R, E och W under år 1976 utförde, utöver sina ordinarie arbeten inom folkhälsvården, arbete som tandläkare under kvällar och lördagar i tandläkaren O:s praktiklokal. Enligt en som arrendeavtal betecknad överenskommelse mellan R och O avseende tiden den 1 jan — 31 dec 1976 fick R under kvällstid och på lördagar mot en ersättning av 85 kr i timmen nyttja lokaler, inventarier och förbrukningsmaterial samt erhålla assistans av sköterskepersonal på sätt och i omfattning varom närmare överenskommelse skulle träffas. Enligt avtalet ålåg det R att på egen bekostnad teckna en företags- och yrkesansvarsförsäkring samt att handlägga de administrativa rutinerna gentemot patienter och försäkringskassa. O hade träffat liknande avtal med E och W.

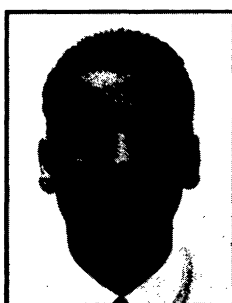
O har därtill uppgivit följande. De tre tandläkarnas patientunderlag bestod av patienter som de själva anskaffade eller som stod på O:s väntelista. De disponerade ensamma praktiken under sin arbetstid, ansvarade för behandlingen, debiterade själva sina patienter och mottog ersättning från försäkringskassan. Vid utebliven betalning fick de stå för förlusten. Ersättningen om 85 kr per timme var bestämd så att den motsvarade omkring 40 procent av inarbetade arvoden. — O:s uppgifter har lämnats oemotsagda av riks-försäkringsverket.

Vid bestämmande av underlag för arbetsgivaravgifter skall det skatterättsliga rörelsebegreppet vara vägledande. Utmärkande för detta är att verksamheten är självständig, varaktig och, i regel, bedriven i vinstsyfte. De tre tandläkarnas verksamhet uppfyller uppenbarligen kraven på varaktighet och vinstsyfte. Vad ovan upptagits angående verksamheten ger vid handen att tandläkarna intagit en så oberoende ställning gentemot O att även kravet på självständighet får anses uppfyllt. Vid angivna förhållanden skall de av R, E och W upburna ersättningarna anses som rörelseintäkter för dem och följaktligen i avgiftshänseende som inkomst av annat förvärvsarbete än anställning. Ersättningarna skall då inte ingå i O:s underlag för arbetsgivaravgifter.

RR visade målet åter till riks-försäkringsverket för ny behandling. (Dom 8.12.1986.)

*Anm.: Se NJA 1947, s 365; FD 1966 ref 26; FD:s dom 22.11.1977, dnr 1939/76; FD:s dom 26.1.1978, dnr 646/77; FÖD:s dom 14.9. 1982, dnr 1854/81.*

*Se även prop 1959:100, s 59—61, 84—86, 90—91; SOU 1961:57, s 215—216; prop 1962:90, s 326; 2LU 1962 27, s 255; SOU 1975:1, s 694, 721, 722 samt Riksförsäkringsverket, Arbetsgivaravgifter 1982, s 82—83, 86—87.*



**Lars Eriksson** (tidigare Finansrutin AB) har utnämnts till marknadsansvarig för system till finansförvaltning på ADB-idé AB. Utnämningen är ett led i en ökad satsning på system för finansförvaltning.

Befintliga produkter är **PM-Yield** för hantering av penningmarknaden och **Split Vision** för in- och utlåningsreskontror.

I en kraftigt ökad satsning på system för finansförvaltning kommer ADB-idé att presentera ett komplett koncept, innefattande alla förekommande placeringsformer. Funktioner för administration, analys, simuleringar, total position för portföljen samt funktioner för fondhantering ingår i konceptet.

---

**adb idé ab**

---

Västerlånggatan 27, 111 29 Stockholm. Tel: 08-10 86 70. Fax: 08-2098 71