

Regeringsrätten

Rättsfall

Fråga om makes rätt till avdrag för räntor som han bestritt för fastighet som med tomträtt innehafts gemensamt av makarna.

Besvär av TI angående makarna B.:s inkomsttaxering 1972. – Makarna B. ägde gemensamt en villafastighet för vilken inkomsten beräknades enligt schablonmetoden. I sin självdeklaration redovisade mannen intäkt av annan fastighet med 2600 kr och tillgodoförde sig avdrag för ränta med 10 873 kr, tomträttsavgäld med 488 kr samt extra avdrag med 500 kr, varigenom förvärvskällan annan fastighet utvisade ett underskott med 9 261 kr. Mannen upptog vidare i deklarationen hela garantibeloppet för fastigheten samt såsom förmögenhetstillgång fastighetens hela taxeringsvärde. – TN medgav vardera maken avdrag för hälften av underskottet (= 4 630 kr) på fastigheten och påförde makarna garantibeloppet med hälften på vardera. Vid förmögenhetstaxeringen fördelades vidare fastighetens taxeringsvärde och lånat kapital med hälften på vardera maken.

Hos LSR yrkade makarna att i berörda hänseende bli taxerade i enlighet med avgivna självdeklarationer. – LSR fann TN:s beslut riktigt och lämnade makarnas besvär utan bifall.

Hos KR yrkade makarna att mannen skulle medges avdrag för hela räntan, 10 873 kr. – KR i Sthlm ansåg mannen B. berättigad till avdrag för hela den av honom erlagda räntan och att hälften av räntan var hänförlig till inkomst av kapital. En ledamot av KR ville fastställa LSR:s beslut.

I besvär hos RR yrkade TI att mannen skulle medges avdrag med endast hälften av räntekostnaden för fastigheten.

Han anförde bl a: Det är ett vanligt förhållande att makar gemensamt äger bostadsvilla eller fritidsfastighet, i regel schablonfastigheter. ·· I de flesta fallen – såsom även här – är makarna eniga om att flytta över räntor och ev tomträttsavgäld såsom avdrag hos den största inkomsttagaren. Beträffande räntorna skulle detta ske genom att hälften av denna utgift för den samägda förvärvskällan skulle utbrytas och överföras till annan förvärvskälla, nämligen kapital. Detta byte av förvärvskälla skulle också ofta innebära att utgiften flyttades till annan kommun, så att ena delen avdras i fastighetskommunen och andra delen i hemortskommunen. Tomträttsavgälden skulle förbli knuten till fastigheten men avdragas helt vid den ene delägarens fastighetsredovisning. – Schablonfastigheter bör redovisas med fördelning efter äganderätt. Det synes ligga i schablonens natur, nämligen att intäkten inkluderar vissa omkostnader och att endast någon eller några omkostnader redovisas separat. Enligt min mening borde allmänt sett räntor inte få flyttas mellan makar eller andra närstående i den omfattning som RSV 1972: 3: 1 anger och som lett till att hemmafruans räntor på sommarvillor flyttas till mannen och hemortskommunen medan hennes grundavdrag flyttas till utbokommunen och tar bort fastighetsskatten.

Sedan RR meddelat prövningstillstånd anförde makarna bl a följande: I vårt fall har endast mannen haft stadigvarande inkomst av tjänst (förvärvsarbete), och är således den, som regelmässigt haft möjlighet att bestrida ränteutgifterna. - Innebörden av gemensamt betalningsansvar skall enligt vår åsikt tolkas med hänsyn till långivarens säkerhet, nämligen att var och en av makarna kan krävas vid lånets förfallande av en eller annan orsak. Den tidigare skattelagstiftningen, som rådde då fastigheten förvärvades, påverkade inte fördelningen mellan makarna till skillnad mot nuvarande författning. För att avdrag skall kunna beviljas mannen för hela räntan, fordras tydligen enligt taxeringsintendentens åsikt att hela betalningsansvaret åvilar mannen, dvs att lån (och lagfart) överföres till denne. Förutom att en sådan åtgärd kan vara svår att genomföra på grund av bankernas obenägenhet att förändra ansvarsförhållandet för lånen, synes det oss närmast vara en lek med ord att hänföra avdragsrätten till betalningsansvaret. Dessutom påtvingar man därigenom att ett civilrättsligt avtalsförhållande makarna emellan rivs upp. - Vi kan inte hålla med TI om att schablonens natur medför att "vissa omkostnader" inkluderas i intäkten. Den sistnämnda är ju en rent artificiell intäkt, som logiskt sett inte kan hänföras till endera parten och som därför bör fördelas på båda.

RR yttrade: Av utredningen framgår att mannen B. gemensamt med sin hustru med tomträtt innehar fastigheten samt att makarna är solidariskt ansvariga för den på fastigheten belöpande gälden. Den i målet aktuella räntan hänför sig till det i fastigheten nedlagda kapitalet. Mannen B. har bestridit ränteutgifterna för fastigheten under beskattningsåret. Vid nu angivna förhållanden är han berättigad till avdrag för hela räntekostnaden i förvärvskällan annan fastighet. - RR lämnar de av TI anförda besvären utan bifall.

(RR föredr. 10.2; dom 10.3.1976, en ledamot av RR ville ej ändra KR:s dom.)

Anm: Se RÅ 1971 ref. 46 (Skattenytt 1972 s. 429) samt K G A Sandström, Inkomstbeskattningen av villaägare, s. 62-63.

Arbetsrum i egen bostad

I fem mål har RR prövat frågan om avdrag för kostnader för arbetsrum.

I Målet gäller S. som är distriktschef hos ett försäkringsbolag och har egen villa. Inkomsttaxering 1971.

RR: Till stöd för sin talan har S. uppgivit bl a följande. - Han äger och bebor en villafastighet. I källaren har han inrett ett utrymme till kontorsrum att användas i hans tjänst som distriktschef hos ett försäkringsbolag. Bolaget håller honom ej med tjänsterum. Rummet har särskild ingång och är utrustat endast med kontorsmöbler, kontorsmaskiner, kassaskåp o d samt hålles låst, när det inte användes. I tjänsten användes rummet för, förutom sedvanliga kontorsgöromål, sammanträffanden med ombud eller besök av kunder. Det användes icke utom tjänsten. - Vad S. sålunda uppgivit har lämnats obestridd i målet. Av handlingarna framgår att S. fått avdrag för, förutom annat, elektrisk ström samt uppvärmning och städning av kontorsrummet. Vad S. därutöver yrkat i avdrag för arbetsrummets hållande, 700 kr, avser beräknad hyra för detsamma. - Av det ovan sagda framgår att S. haft behov av att själva skaffa sig arbetsrum. Vad i målet blivit utrett om beskaffenheten av S.:s tjänst och om for-

merna för dess utövande ävensom vad ovan antecknats om rummets utrustning och anordnande i övrigt ger vidare vid handen att arbetsrummet ej kan anses ingå i S.:s bostadsutrymmen. Vid sådant förhållande är S. berättigad till avdrag för kostnader för hållande av kontorsrummet. Därvid äger S. tillgodoräkna sig särskilda kostnader han haft för rummet. Som antecknats ovan har S. redan fått avdrag för såvitt handlingarna utvisar uppskattade kostnader för elektrisk ström, uppvärmning och städning, allt avseende kontorsrummet. Eventuella räntekostnader, hänförliga till fastigheten, skall beaktas vid beräkandet av nettointäkten av förvärvskällan annan fastighet. På grund av vad sålunda upptagits och då S. ej visat att han under beskattningsåret därutöver haft sådana kostnader som skäligen bör hänföras till kontorsrummets hållande, kan han ej vinna bifall till sin härstädes förda talan.

II Målet gäller E. som är musklärare hos skoldirektionen och musikkonsulent hos länskolnämnden. Hon har egen villa om fem rum och kök. Ett rum har använts som arbetsrum och förvaringsrum för instrument mm. Inkomsttaxering 1971.

RR: Det av E. yrkade avdraget för kostnad för arbetsrum avser intäkt av tjänst från länskolnämnden i länet, vid vilken hon haft anställning som musikkonsulent. – Vål ger omständigheterna i målet vid handen att E., som ej haft tillgång till tjänsterum i nyss angivna anställning, varit i behov av arbetsplats för fullgörande av sina åligganden som musikkonsulent. Det rum i hemmet, som används såsom arbetsplats, kan emellertid inte anses ha blivit avskilt på sådant sätt, att det inte längre ingår i bostadsutrymmena, eller blivit inrett så, att det inte kunnat användas för bostadsändamål. Vid nu angivna förhållanden hade E. ej bort medgivas avdrag för kostnader för arbetsrum. Hennes yrkande beträffande sådant avdrag kan följaktligen redan på denna grund ej vinna bifall.

III Målet gäller N. som är musklärare vid skola samt musikskribent. N. bebor en lägenhet om fyra rum och kök. Ett rum har använts som arbetsrum och för förvaring av arbetsmaterial. Inkomsttaxering 1970.

RR: Beträffande avdrag för kostnad för arbetsrum har N. anfört att såväl skolan som de tidnings- och tidskriftsföretag, hos vilka han var verksam som musikanmälare och musikskribent, tillhandahöll arbetsrum endast i begränsad utsträckning och att han till följd härav behövde ett särskilt arbetsrum i den egna bostaden. Även om det får anses visat att N. – i vart fall i verksamheten som musikskriftställare – varit i behov av arbetsrum i bostaden och att ett av lägenhetens fyra rum fått tjäna som sådant, ger omständigheterna likväl icke stöd för antagande att rummet med hänsyn till inredning och övriga förhållanden icke kunnat användas på annat sätt än som arbetsrum i N:s ifrågavarande verksamhet.

IV Målet gäller J. som är pensionerad överinspektör vid vägverket och har villa om fem rum och kök. Inkomsttaxering 1971.

RR: J. har uppgett att han i jan. 1970 anskaffade en större och dyrare bostad än den han dessförinnan hade, att förvärvet av den nya bostaden – en villa om fem rum och kök – var betingat av nödvändigheten av att i bostaden kunna avskilja ett kontorsrum för av J. bedrivet geotekniskt konsultationsarbete mm, att behovet av ett kontorsrum i bostaden blivit än mer markerat sedan J. på försommaren 1970 i samband med pensionering avgått från tjänst som överinspektör i statens vägverk och därefter ej haft tillgång till tjänsterum hos verket, att i kontorsrummet förvarades större ritningar, andra skrymmande handlingar och en mängd arbetspärmar samt att

rummet, som låg avskilt och ej hade direkt förbindelse med övriga rum i villan, utnyttjades uteslutande som kontor. – Utredningen i målet får anses visa, att J. för sin förvärvsverksamhet som geoteknisk konsult m m under beskattningsåret haft behov av arbetsrum. Vad i målet framkommit om kontorsrummets inredning, läge och användning ger emellertid icke vid handen att rummet har så utpräglad karaktär av arbetslokal, att det ej kan tillika betraktas som bostadsrum. Vid sådant förhållande är J. ej berättigad till avdrag för kostnad för rummet i fråga.

V Målet gäller E. som är taxeringsassistent vid länsstyrelse och därjämte ordförande i taxeringsnämnd. Han bebor en lägenhet om fem rum och kök, varav ett rum om 7,5 kvm användes för arbetet som TO. Inkomsttaxering 1970.

RR: E. har i målet uppgivit, att han i samband med att han åtog sig uppdrag som ordförande i taxeringsnämnd vidtog åtgärder för att skaffa sig en större bostadslägenhet än den han tidigare innehade, att i den nya lägenheten ett rum om sju kvadratmeter enbart använts som arbets- och förvaringsrum i taxeringsarbetet, att rummet möblerats för sådan användning, att rummet ständigt hållits låst samt att nyckeln till rummet förvarats av E. – Genom de vidtagna åtgärderna kan rummet icke anses ha blivit avskilt på sådant sätt, att det icke längre ingår i bostadslägenheten, eller blivit inrett så, att det icke kunnat användas för bostadsändamål. Rummet har stått till E. :s disposition under hela året. – Vid nu angivna förhållanden kan vad E. anför i målet icke grunda rätt för honom till avdrag för hyreskostnad, som belöper på rummet.

(RR föredr. 23.9; domar 31.10.1975; en ledamot av RR var skiljaktig i fråga om motiveringen i målen I–IV; i mål V var samme ledamot skiljaktig och ville bifalla E. :s talan.)

Anm.: Rättsfall RRK K74 1: 11 (II), RA 1949 ref 19 (II–V), RA 1969 not Fi 1967 (II–V).

Litteratur SN 1955 s 78 (Helmers), RN 1955 nr 3: 4 (I), Geijer Rosenqvist Sterner sjunde upplagan s 196 (I), s 404.