

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Resor med egen bil mellan bostad (två bostäder) och arbetsplats**

Besvär av A angående inkomsttaxering 1978.

A yrkade i sin deklaration bl a avdrag för bilresor mellan sin bostad i Sorunda till sin arbetsplats i Enskede, Stockholm, med 6 416 kr, avseende resor under 46 veckor.

Beträffande A:s bostads- och arbetsförhållanden framgick följande av handlingarna i målet. A var ensamstående och hade intill slutet av år 1972 arbetat åtta år för skolöverstyrelsen som konsulent i läromedelsfrågor. Sedan 1960 hyrde han som bostad en lägenhet i Enskede om två rum och kök, badrum och hall. I jan 1973 startade han egen rörelse i form av bolag, Åke Andersson Idéproduktion Aktiebolag, vilket huvudsakligen kom att syssla med produktion av läromedel. Vid samma tid köpte han en fastighet i Sorunda, Nynäshamns kommun, och blev mantalsskriven där. Fastigheten var belägen i ett fritidsområde. Den var till ytan större än lägenheten i Enskede men saknade under beskattningsåret tillgång till dusch och WC. Lägenheten i Enskede hyrde A i sin tur ut som arbetslokal till bolaget. En del inventarier övertogs av bolaget och en del uthyrdes till detta.

TN medgav ej avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats då A ansågs ha haft sin bostad i Enskede. Vidare upptog TN från bolaget uppbyggnadskostnader för hyresersättning 9 000 kr som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Avdrag för kostnader medgavs med 600 kr. Slutligen tog TN upp värde av förmån av fri bil för 1 000 mils körning, beräknat enligt prisklass III till 9 000 kr mot av A deklarerade 9 140 kr för 1 700 mils körning beräknat enligt prisklass II.

A anförde besvär hos LR med yrkande att bli taxerad enligt deklarationen.

TI yrkade kvittningsvis att bilförmånsvärdet skulle beräknas efter 2 000 mils körning.

LR yttrade, såvitt här är ifråga: Enligt 59 § 1 mom KL utgörs skatt för inkomst av tjänst i hemortskommunen. Med hemortskommunen förstås enligt 66 § samma lag den kommun där den skattskyldige författningen skall vara mantalsskriven året näst före taxeringsåret. Till grund härför ligger den skattskyldiges bosättning. Jämlikt bestämmelserna i 12 § folkbokföringsförordningen anses en person bosatt på den fastighet där han regelmässigt vistas. En person som till följd härav kan anses bosatt på flera fastigheter "anses bosatt på den fastighet där han med hänsyn till sin tjänst eller verksamhet och övriga omständigheter får anses ha sitt egentliga hemvist". A har alltsedan 1980 hyrt den i målet aktuella lägenheten i Enskede. Lägenheten som uthyres för bostadsändamål består av två rum och kök med en sammanlagd yta av 56 kvm. Alltsedan 1973 är A mantalsskriven på fastighet i Sorunda, Nynäshamns kommun. Enligt egen uppfattning har han sedan dess varit bosatt där och där haft sitt hemvist. De inventarier som fanns i lägenheten i En-

skede vid tidpunkten för A:s utflyttning till Sorunda övertogs till en del av det vid denna tid startade bolaget Idéproduktion Aktiebolag. Övriga inventarier ingår bland de möbler m m för vilka hyresersättning utgått. Under det i målet aktuella beskattningsåret har A tillbringat två nätter per vecka i Enskede. Semestertid, vid sjukskrivningar samt övrig tid har huvudsakligen tillbringats i Sorunda. Under sommartid har även sommarstället i Uppland besökts ca en gång per vecka. Vid en bedömning av var A kan anses ha varit bosatt enligt ovan angivna regler måste, även med beaktande av de skäl A anfört till stöd för uppfattningen om bosättning i Sorunda, avgörande betydelse tillmätas det faktum att han har fast anställning i Stockholm, där han ju också disponerar en lägenhet samt regelmässigt har övernattnat. A får därför anses ha haft sitt egentliga hemvist på fastigheten i Enskede under den i målet aktuella tiden. Den av TN i Nynäshamn intagna ståndpunkten att taxeringar bort åsättas i Stockholm framstår därför som rätteligen grundad. Till följd härav är A ej berättigad till avdrag för kostnader för de resor han företagit mellan Enskede och Sorunda. TI:s kvittningsvis framförda yrkande om värdering av förmån av fri bil upptas då ej till prövning. — A får med hänsyn till sin ställning i Åke Andersson Idéproduktion Aktiebolag anses vara företagsledare i bolaget. TN:s åtgärd att uppta erhållen hyresersättning som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet är därför rätteligen grundad. Med hänsyn till vad som anförts om den verksamhet som bedrivits i lägenheten får dock A anses berättigad till avdrag med 3 000 kr för de kostnader han kan beräknas ha fått vidkännas på grund av att bolaget utnyttjat lokalerna i fråga.

A klagade vidare hos KR i Stockholm som gjorde ej ändring i LR:s dom.

A besvärade sig hos RR som yttrade: Av utredningen finner RR framgå bl a följande. A, som är ensamstående, har under beskattningsåret haft två bostäder som samtidigt stått till hans förfogande, nämligen fastigheten i Sorunda och lägenheten i Enskede. Lägenheten, som han sedan 1960 hyr av Aktiebolaget Familjebostäder, har han i sin tur hyrt ut till Åke Andersson Idéproduktion Aktiebolag, där han är enda aktieägare och anställd. Hans arbetsplats har utgjorts av lägenheten där han haft arbetsmaterial och teknisk utrustning.

Med hänsyn till vad som framkommit om A:s boende- och arbetsförhållande får lägenheten i Enskede anses ha varit hans egentliga hemvist. Han skall därför anses ha haft sin bostad där vid bedömningen av rätten till avdrag för kostnader för resor bostaden — arbetsplatsen. Någon avdragsrätt för sådana kostnader föreligger följaktligen inte.

A:s bolag, som i andra hand förhyrt lägenheten i Enskede i möblerat skick av A, har till denne erlagt hyra med 750 kr per månad eller med 9 000 kr för hela året. Detta belopp har jämlikt 35 § 1 a mom andra stycket KL beskattats hos A som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. A:s hyra för lägenheten till fastighetsägaren har under beskattningsåret utgjort först 588 senare 635 kr för månad. A har inte gjort sannolikt att skäligt avdrag för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att bolaget utnyttjat lägenheten i Enskede uppgår till högre belopp än han medgivits av länsrätten eller 3 000 kr.

RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 12.10; dom 8.11.1982.)

Två ledamöter av RR (Petrén och Brink) var av skiljaktig mening och anförde: A är sedan 1973 mantalsskriven på sin fastighet i Sorunda i Nynäshamns kommun. Han har i målet gjort gällande att han alltsedan dess haft sin bostad där. Den utredning som förebragts i målet ger ej vid handen att A haft sin bostad annorstädes. Den av honom förhyrda lägenheten i Enskede i Stockholms kommun, vilken han i sin tur uthyrt till Åke Andersson Idéproduktion Aktiebolag, ett av A ägt fåmansbolag vari A varit företagsledare och ende anställd, får anses ha i främsta rummet utgjort

A:s arbetsplats om än med möjlighet för honom att där övernatta, laga mat m m. A är under angivna omständigheter berättigad till avdrag för skäligena kostnader för sina resor mellan bostaden i Sorunda och arbetsplatsen i Enskede. A har i sådant hänseende i deklarationen yrkat avdrag med 6 416 kr avseende tre resor fram och åter per vecka under 46 arbetsveckor. Av LR:s dom framgår att A senare godtagit att avdraget beräknas efter endast 40 arbetsveckor. A bör under sådana omständigheter erhålla avdrag för resor till och från arbetet med 5 840 kr.

A har åtnjutit förmån av fri bil i sin anställning hos bolaget. Värden av förmånen har av TN upptagits till 9 000 kr beräknat enligt RSV:s anvisningar för bil i prisklass III med en privat körsträcka av 1 000 mil. TI har, för den händelse A medges avdrag för resor till och från arbetsplatsen, gjort gällande att den årliga privata körsträckan beräknats för lågt och att bilförmånen som TN funnit avsett en bil i prisklass III.

Av utredningen framgår att A:s årliga privata körsträcka enbart för resor till och från arbetet uppgått till 1 200 mil. En sammanlagd privat körsträcka av 2 000 mil kan ej anses för högt beräknad. Bilen av märket SAAB 99 skall enligt RSV:s anvisningar räknas tillhöra prisklass III. Värden av A:s förmån av fri bil skall därför beräknas till 12 800 kr.

Bolaget som i andra hand förhyrt lägenheten i Enskede i möblerat skick av A har till denne erlagt hyra med 750 kr per månad eller med 9 000 kr för hela året. Detta belopp har jämlikt 35 § 1 a mom andra stycket KL beskattats hos A som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. A:s hyra för lägenheten till fastighetsägaren har under beskattningsåret utgjort först 588 senare 635 kr för månad. A har regelmässigt utnyttjat lägenheten även för personligt bruk bl a för övernattnings ett par nätter i veckan. Med hänsyn till främst angivna omständigheter får ett avdrag om 3 000 kr för hela år 1977 anses skäligt för de kostnader A fått vidkännas på grund av bolagets begagnande av lägenheten. A:s talan om ytterligare avdrag kan ej vinna bifall.

På grund av det anförda nedsätter vi A:s taxeringar för år 1978 i enlighet med vad ovan upptagits.

*Anm.: Se RÅ 78 1:34; RÅ 79 1:50; RÅ 81 1:46. Se vidare SOU 1976:39, s 143 f, 146, 331 f, 345 f; Olsson, Promemoria angående skilda bosättningsbegrepp (Centrala Folkbokförings- och uppborädsnämnden år 1969), s 36, 40 f, 143 f; Norman, Rätt kyrkobokförings- och mantalsskrivningsort, s 60 ff.*

## **Rättelse av inkomsttaxering i samband med eftertaxering av den skattskyldiges make (105 § TL)**

Besvär TI angående Majvor P:s inkomsttaxering 1972.

Genom beslut den 22 dec 1977 eftertaxerade LSR i V län Sven P för 1972 till statlig inkomstskatt i Hallstahammars kommun och kommunal inkomstskatt i Västerås kommun. Beslutet vann laga kraft. I samband med sin talan om eftertaxering yrkade TI även att de taxeringar, som åsatts Sven P:s hustru Majvor P, skulle ändras med tillämpning av 105 § TL. Beträffande bakgrunden till den i målet aktuella frågan må hänvisas till följande, från RR:s dom i målet hämtade redogörelse: Varken Majvor P eller hennes make Sven P avgav självdeklaration vid 1972 års taxering. Nämnden taxerade Majvor P med ledning av kontrolluppgifter till statlig och kommunal inkomstskatt i Hallstahammars kommun. De allmänna avdrag om 2 162 kr som Sven P inte kunnat utnyttja vid egen taxering tillgodofördes därvid Majvor P. Av detta belopp avsåg 1 400 kr avdrag för tilläggsavgift, 234 kr sjukförsäkringsavgift och 528 kr ränta på kvarstående skatt. Genom omdebiteringsbeslut av lokal skattemyndighet den 30 nov 1972 befriades Sven P från tilläggsavgiften. Räntan på den kvarstående skatten nedsattes samtidigt till 360 kr. LSR har i det överklagade beslutet den 22 dec 1977 eftertaxerat Sven P för 1972 till statlig inkomstskatt i Hallstahammars kommun och kommunal inkomstskatt i Västerås kommun. Beslutet avsåg inkomst av en rörelse i Västerås kommun till ett belopp av 49 662 kr. I eftertaxeringsbeslutet till-

godofördes Sven P i fråga om taxering till statlig inkomstskatt i Hallstahammars kommun avdrag med 234 kr för sjukförsäkringsavgift och med 360 kr avseende räntan för kvarstående skatt. Beslutet om eftertaxering av Sven P har inte överklagats.

Rörande yrkandet om ändring av Majvor P:s taxeringar anförde TI vid LSR följande. Majvor P har vid taxeringen till såväl statlig som kommunal inkomstskatt i Hallstahammars kommun tillgodoförts allmänna avdrag som Sven P inte kunnat utnyttja med sammanlagt (1 400 + 234 + 528 =) 2 162 kr. Sven P är inte berättigad till avdraget för tilläggsavgift om 1 400 kr. Han kan själv utnyttja avdraget för sjukförsäkringsavgift med 234 kr vid taxeringen till statlig inkomstskatt i Hallstahammars kommun. Sven P bör medges avdrag för ränta på kvarstående skatt endast med 360 kr och han kan själv utnyttja avdraget vid taxeringen till statlig inkomstskatt i Hallstahammars kommun. Vid taxeringen till statlig inkomstskatt kan Sven P således själv utnyttja de allmänna avdrag till vilka han är berättigad. Vid taxeringen till kommunal inkomstskatt i Hallstahammars kommun återstår (234 + 360 =) 594 kr som Sven P inte kan utnyttja.

LSR yttrade, såvitt här är av intresse: Enligt rättens bedömning är 105 § TL inte tillämplig i eftertaxeringsprocessen eftersom härvid inte är fråga om ändring i åsatta taxeringar. Vad intenden anført beträffande hustruns taxering föranleder därför inte någon rättens vidare åtgärd.

TI anförde besvär med yrkande om ändring av Majvor P:s inkomsttaxeringar.

KR i Sthlm lämnade besvaren utan bifall och yttrade: TI:s talan, sådan denna avfattats i framställningen till LSR och vidhålls i besvaren hos KR, innebär att Majvor P:s inkomsttaxeringar 1972 med tillämpning av 105 § 1 mom andra stycket TL skall ändras till följd av de eftertaxeringar som påförts mannen för samma år. Denna talan kan således ej anses innefatta framställning om eftertaxeringar av Majvor P. TI har varken inom den därför föreskrivna tiden fört talan mot Majvor P:s inkomsttaxeringar eller gjort framställning om eftertaxering av henne inom för sådan framställning föreskriven tid. Vid angivna förhållanden kan TI:s talan lagligen icke komma under prövning.

TI fullföljde sin talan hos RR.

RR yttrade efter att ha lämnat den redogörelse för omständigheterna i målet, som inledningsvis redovisats följande: Enligt 105 § 1 mom andra stycket TL äger KR och RR vid ändring i skattskyldigs taxering besluta om härav påkallad rättelse i taxering som avser den skattskyldiges make såvitt angår tillämpning av bl a 52 § 1 mom KL. Enligt 105 § 2 mom TL äger vad sålunda anförts motsvarande tillämpning på LR (tidigare LSR).

Av 116 § andra stycket TL följer att den i 105 § 1 mom andra stycket samma lag angivna rättelsemöjligheten i tillämpliga delar gäller även vid eftertaxering.

Det föreligger således inte något formellt hinder mot att rätta skattskyldigs inkomsttaxering när den skattskyldiges make blivit eftertaxerad för inkomst.

Vid bedömning av frågan om i visst fall rättelse bör ske eller ej måste beak-

tas att fråga i regel är om sådana förändringar av närmast automatisk art som föranleds av reglerna om sambeskattnings av makar, av underskott och brist i ena makens deklaration till den andra maken, fördelning av maximerade avdrag mellan makar och likartade frågor. Som regel har ändringarna en teknisk karaktär och deras iakttagande synes ofta nödvändig för att undvika att sambeskattningsen får icke avsedda konsekvenser i skatteskräpande eller motsatt riktning.

För besvarande av frågan om rättelse bör ske måste vidare beaktas, att reglerna i 105 § TL inte är avsedda att utgöra ett normalt alternativ till talan i vanlig ordning rörande taxering. Särskilt torde det allmännas företrädare i taxeringsprocessen kunna förväntas förutse konsekvenserna av bifall till egna eller motpartens yrkanden, så att det allmännas talan bestäms med sådan utgångspunkt. På den skattskyldige bör i regel långt mindre krav ställas i detta hänseende. Men oväntade processuella situationer torde kunna uppkomma som leder till att de ordinarie rättsmedlen inte är tillfyllest. Reglerna i 105 § TL kan ge möjlighet att i vissa sådana fall rätta lagakraftvunnen taxering.

I nu förevarande mål har frågan om ändring av Majvor P:s taxering aktualiserats först efter utgången av ordinarie besvärstid. Att Majvor P:s taxering blivit felaktig stod klart först efter taxeringsrevision hos Sven P. Möjlighet att i det uppkomna läget rätta felaktigheterna genom eftertaxering bedömdes av TI ej föreligga och denna uppfattning torde icke sakna fog. Under sådana omständigheter synes rättelse som avses i 105 § 1 mom andra stycket TL böra ske.

Genom eftertaxeringsbeslutet har fastslagits att Sven P 1971 haft sådana inkomster att han vid taxeringen 1972 till statlig inkomstskatt skulle ha kunnat utnyttja de avdrag om tillhoppa 2 162 kr som tillgodoförts Majvor P vid 1972 års taxering till statlig inkomstskatt. Åtgärden att tillgodoräkna henne dessa avdrag vid taxeringen framstår därför numera som felaktig. Den rättelse av Majvor P:s taxering till statlig inkomstskatt som är påkallad av eftertaxeringsbeslutet avser alltså en höjning med 2 162 kr. Den omständigheten att Sven P vid eftertaxeringen till statlig inkomstskatt inte erhållit avdrag för hela beloppet 2 162 kr på grund av att genom omdebiteringen den 30 nov 1972 egenavgiften och därmed också den debiterade räntan på kvarstående skatt nedsatts kan inte föranleda annan bedömning.

På anförda skäl skall Majvor P:s taxering 1972 till statlig inkomstskatt höjas med 2 162 kr.

Vid taxering till kommunal inkomstskatt skall de avdrag om tillhoppa 2 162 kr som målet gäller enligt 46 § 4 mom och 52 § 1 mom KL i första hand avräknas i den skattskyldiges hemortskommun, därvid avräkning skall ske — om den skattskyldige ej har inkomst i hemortskommunen — från makens inkomst.

Eftertaxeringsbeslutet innebär inte att någon till kommunal inkomstskatt

skattepliktig inkomst påförts Sven P i hemortskommunen. Rätten till avdrag för beloppet 2 162 kr påverkas inte heller av omdebiteringsbeslutet den 30 nov 1972. Vid angivna förhållanden påkallar eftertaxeringsbeslutet ej ändring i Majvor P:s taxering 1972 till kommunal inkomstskatt i Hallstahammars kommun.

På anförda skäl avslår RR besvären i vad avser Majvor P:s taxering till kommunal inkomstskatt och bestämmer, med ändring av KR:s beslut Majvor P:s taxering 1972 till statlig inkomstskatt i Hallstahammars kommun till (beloppen här uteslutna). (RR föredr. 12.10; dom 10.11. 1982)

*Anm.: Se RÅ80 Aa 18; RÅ80 1:76; RÅ81 1:15 samt SOU 1955:51, s 206, 207; prop 1956:150, s 317.*

### **Fastighet i byggnadsföretag — omsättnings- eller anläggningstillgång (övergångsbestämmelser)?**

Besvär av ABV angående förhandsbesked.

Genom lagen (1981:295) om ändring i KL (1928:370) infördes nya föreskrifter beträffande beskattning av bl a byggnadsrörelse. De nya föreskrifter som är av betydelse för detta mål finns i första och andra styckena av punkten 3 i anv till 27 § KL. De har i relevanta delar följande lydelse. *Första stycket:* "Fastighet, som förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, utgör omsättningstillgång hos fastighetsägaren, om denne eller dennes make bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter." *Andra stycket:* "Vad i första stycket sagts gäller inte om a) fastigheten uppenbarligen har förvärvats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av fastighetsägaren."

De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 juli 1981 och skall tillämpas första gången vid 1984 års taxering.

RR yttrade: Genom lagen (1981:295) om ändring i KL (1928:370) införs regler om att under vissa förutsättningar skattemässigt behandla fastighet i bl a byggnadsrörelse som anläggningstillgång. Enligt tidigare lagstiftning utgör fastighet i en byggnadsrörelse alltid omsättningstillgång. Fastigheten varom är fråga kan således behandlas som en anläggningstillgång endast om lagändringen 1981:295 är tillämplig på fastigheten.

Enligt punkt 3 första stycket av anv till 27 § KL i dess lydelse enligt lagändringen utgör fastighet, som "förvärvas" genom bl a köp omsättningstillgång hos fastighetsägaren om denne bedriver byggnadsrörelse. Denna regel gäller emellertid, såvitt nu är ifråga, enligt andra stycket a) samma anvisningspunkt ej om "fastigheten uppenbarligen har förvärvats för stadigvarande användning" i rörelse som fastighetsägaren bedriver. För dessa nya föreskrifter i anvisningspunkten 3 gäller enligt övergångsbestämmelserna endast att de träder i kraft den 1 juli 1981 och att de skall tillämpas första gången vid 1984 års taxering.

Varken i lagändringen 1981:295 eller i annan lagstiftning finns någon föreskrift som gör det möjligt att i ett fall av det slag som avses i detta mål låta en fastighet som har karaktär av omsättningstillgång i en fastighetsägares byggnadsrörelse övergå till att vara en anläggningstillgång i samma rörelse.

Mot bakgrund av vad som redovisats i de två närmast föregående styckena kan de nya föreskrifterna i anvisningspunkten 3 inte anses tillämpliga på ifrågasatt fastighetsförvärv som skett år 1975.

Den omständigheten att bolaget efter ikraftträdandet av lagändringen bebygger fastigheten innefattar inte något förvärv av fastighet och saknar därför betydelse för frågans bedömning.

På anförda skäl lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 29.9; dom 13.10.1982; en ledamot av RR var skiljaktig).

*Anm.: Se Skattenytt 1981 (von Bahr), s 439 och Svensk Skattetidning 1982, s 204—206, 359—360 (Olsson och Tellander).*

#### **Tillämpning av 103 § andra stycket taxeringslagen**

I skrivelse som inkom till RR den 14 sept 1981 förklarade sig S Aktiebolag anförda besvär i särskild ordning över 1976 års inkomsttaxering och yrkade under åberopande av RR:s dom den 22 febr 1980 (RÅ 80 1:8) att inkomsttaxeringen skulle nedsättas med ett i deklarationen upptaget belopp avseende vinstandel som utgått på grund av skadeförsäkring.

RR yttrade: I målet är upplyst att bolagets taxeringar 1976 har varit föremål för mellankommunala skatterättens prövning genom dess dom den 3 mars 1980 samt att fråga om eftertaxering till statlig inkomstskatt 1976 såvitt angår avdrag för provisioner till banker avseende inlösen av utdelningskuponger till aktier i bolaget varit föremål för prövning sist av KR i Sundsvall, som i dom den 26 mars 1981 undanröjt av MKSR den 30 dec 1977 åsatt eftertaxering.

Såvitt sålunda framgår av utredningen har KR inte prövat bolagets inkomsttaxering 1976 i den mening som avses i 103 § TL (1956:623). Det förhållandet att KR i visst avseende prövat fråga om eftertaxering ändrar icke nu angivna förhållande.

På grund av det anförda överlämnar RR handlingarna i målet till KR i Sundsvall. (RR föredr. 24.8; beslut 15.9.1982).

*Anm.: Bolagets extraordinära besvär rörande 1976 års inkomsttaxering skulle alltså inte prövas av RR, trots att KR prövat frågan om eftertaxering av bolaget för 1976.*

#### **Behörig delgivning av postförsändelse utomlands — besvär i rätt tid?**

Besvär av J angående inkomsttaxering 1975.

LSR meddelade den 18 april 1979 beslut angående J:s taxering till kommunal inkomstskatt 1975.

J anförde besvär över beslutet hos KR i Sundsvall, som yttrade: Författningens enligt och jämlikt meddelad besvärshänvisning skulle besvären ha kommit in till KR inom två månader från den dag då J fått del av LSR:s beslut. — Av handlingarna framgår att LSR:s beslut sänts till J i rekommenderad postförsändelse med begäran om mottagningsbevis. Försändelsen har utkvitterats

från posten i Darmstadt, Västtyskland, den 20 april 1979 av annan person än J enligt vederbörligt mottagningsbevis, som försetts med tyska postverkets stämpel och signum av tysk postfunktionär. Det måste med hänsyn härtill och vad i övrigt förekommit i målet antagas att den person som utkvitterat försändelsen varit behörig härtill. Eftersom J således delgivits beslutet den dag då utkvittering skedde har besvären, som kom in till KR den 25 juni 1979, anförts för sent. — KR tar ej upp besvären till prövning.

J överklagade hos RR med yrkande att KR:s beslut skulle omprövas. Han anförde bl a att vid bosättning utomlands kunde okontrollerbara förseningar inträffa vid befordran av försändelser.

RR yttrade: J har inte gjort gällande att den person som den 20 april 1979 kvitterat ut den till J ställda försändelsen varit obehörig därtill. På grund härav och då J inte heller påstått att han mottagit handlingarna vid ett senare tillfälle får delgivning med honom anses ha skett samma dag. Vid sådant förhållande har KR haft fog för sin åtgärd att avvisa besvären såsom för sent inkomna. — RR ändrar ej det slut KR:s beslut innehåller. (RR föredr. 25.8; beslut 23.9. 1982.)

Två ledamöter av RR (Petrén och Brink) var av skiljaktig mening och anförde: Det är icke i målet klarlagt att J själv mottagit försändelsen innehållande LSR:s beslut av den 18 april 1979 tidigare än den 22 april 1979. Med hänsyn härtill får J:s besvär anses ha inkommit till KR inom besvärstiden.

Med ändring av KR:s beslut återförvisar vi därför målet till KR i Sundsvall för ny behandling.

De anförde till utveckling av sin mening: Den enskildes rätt att hos högre instans överklaga myndighets beslut som gått honom emot utgör en av medborgarnas viktigaste rättigheter i det svenska rättssystemet. Besvärsrätten är dock villkorad på olika sätt. Bland annat måste den begagnas inom en viss vanligen tämligen kort frist. I förvaltningsförfarandet räknas besvärstiden i det särskilda fallet i allmänhet från den dag då den som vill klaga fått del av beslutet. Delgivning sker enligt 19 § delgivningslagen genom att den som söks för delgivningen själv mottagit handlingen, i föreliggande fall beslutshandlingen. Besvärstiden börjar löpa först när så skett.

Med hänsyn till besvärsrättens betydelse för den enskilde måste kraven på bevisning beträffande omständighet som leder till förlust av besvärsrätten sättas höga. Såvitt gäller delgivning av beslutet som utgångspunkt för besvärstidens beräkning måste fordras klar bevisning om att lagens krav att den enskilde själv mottagit beslutshandlingen är uppfyllt. Det vanliga är att man med sin namnteckning kvitterat mottagandet. Den enskildes erkännande av mottagande kan föreligga också i annan form, men det måste då vara klart och entydigt.

På en punkt har lagstiftaren medgivit att bevisningen får ersättas med en presumtion, nämligen i fall då det i Sverige gällande systemet med postfullmakt tillämpats vid beslutshandlingens mottagande. Har någon genom en fullmakt av det innehåll svenska postverket tillhandahåller bemyndigat en annan att för hans räkning utkvittera värdepost från posten, skall presumeras att den som viss dag med stöd av fullmakten utkvitterat handlingen samma dag lämnar över denna till adressaten (se prop 1978/79:11). Utanför området för denna presumtion, dvs bl a vid utkvittering från utländsk postanstalt, gäller huvudregeln om att den sökta skall visas själv ha mottagit handlingen. Till motsvarande uppfattning kom RR redan i rättsfallet 1974 ref 120 vid tillämpning av 19 § delgivningslagen i tidigare lydelse. Utredning saknades i detta fall om den som utkvitterat försändelsen haft något uppdrag från adressaten att mottaga delgivning.

I förevarande mål har en till J med adress i Darmstadt ställd försändelse innehållande LSR:s beslut utkvitterats av en person vid namn Zeddel. Någon utredning om i vilken relation denne

stått till J finns icke. Visserligen uttrycker J på att personen i fråga kan ha varit portvakt i den fastighet där J hade sin bostad, men den personen kan då tänkas ha avlämnat brevet till portvakten istället för att ge det till J.

Den omständigheten att J i sina besvär till RR icke uttryckligen angivit, att KR:s antaganden om när han själv mottagit försändelsen är oriktiga, kan icke likställas med att J medger att antagandena är riktiga. Hans underlåtenhet att ingå på saken kan exempelvis bero på att han icke vidare erinrar sig omständigheterna när han mottog försändelsen som Zeddel utkvitterat för hans räkning. Han behöver ju vid försändelsens mottagande överhuvud icke ha varit medveten om att den legat en eller en annan dag hos portvakten, om Zeddel nu har denna ställning. Vad J allmänt anfört i besvärsskriften till RR om ”okontrollerbara förseningar vid befordran av försändelser” kan i och för sig syfta också på det sista ledet i befordran, nämligen från portvakten till adressaten.

Det i sammanhanget betydelsefulla är att, sådan lagstiftningen är utformad med krav på att J själv skall ha mottagit beslutet för att delgivning skall ha skett, J icke kan berövas sin besvärsmöjlighet — som dessutom i hans fall torde representera ett icke obetydligt ekonomiskt värde — om att det inte föreligger klar och entydig bevisning om att J fått LSR:s beslut i sin hand före den 22 april 1979. Någon sådan bevisning finns inte.

*Anm.: Se RÅ 1974 ref 120 (Skattenytt 1975 s 356). Se även prop 1978/79:11 s 43—49, 184—185.*

#### **Kost till personal som tillfälligt anlitas i jordbruket utan att vara anställd — avdragsrätt?**

Besvär av J angående inkomsttaxering 1977.

J, ägare av en jordbruksfastighet, anlidade under beskattningsåret personal från en maskinstation för diverse uppgifter i jordbruket.

I sin deklaration yrkade J vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet avdrag för utgift för kost till personal anställd vid maskinstationen med 480 kr avseende 40 kostdagar  $\times$  12 kr/kostdag.

TN vägrade avdraget.

J överklagade hos LR som biföll besvären och medgav J yrkat avdrag.

I besvär över LR:s dom yrkade TI att J skulle vägras avdraget i fråga. Till stöd för sitt yrkande anförde han att J inte visat att det förelegat något avtal om att personal från maskinstationen skulle tillhandahållas kost.

Kr i Gbg yttrade: Frågan i målet gäller om J skall få avdrag med 480 kr såsom för driftkostnad för att han tillhandahållit kost åt tillfällig personal för jordbruket. Rätten till avdrag för personalkostnader finns exemplifierad i anvisningarna punkt 1 första stycket till 22 § KL. Förutsättning för avdrag är bl a att personalen har använts för jordbruket. Något uttryckligt krav på att personerna måste vara fommellt och huvudsakligen anställda hos jordbrukaren finns inte.

De personer det här är fråga om har avlönats av maskinstationen. När de på sin arbetsgivares uppdrag har arbetat hos J, har J enligt sedvana på orten tillhandahållit kost och därigenom fått arbetet utfört fortare och kanske även billigare. De utgifter som J tagit på sig får anses föranledda av jordbruksdriften och utgör inte några egna privata levnadskostnader för honom. Den omständigheten att det i praktiken kan vara svårt åstadkomma en motsvaran-

de inkomstbeskattning för mottagarna torde knappast med stöd av nämnda anvisningar utesluta avdragsrätt. Tillräckliga skäl att vägra avdrag föreligger inte. — KR avslår besvären.

(En ledamot av KR var av skiljaktig mening och anförde: Enligt punkt 1 första stycket av anv till 22 § KL hänförs till avdragsgilla driftkostnader bl a lön eller liknande vederlag åt personal, som använts för jordbruket. Med begreppet personal torde här endast avses personer, vilka står i ett anställningsförhållande gentemot jordbrukaren. J kan därför inte få avdrag för kostdagarna såsom för personalkostnad. Eftersom det inte förelagat något avtal om att J skulle tillhandahålla kost kan kostnaden härför inte heller betraktas som en avdragsgill del av kostnaden för maskinstationens tjänster. Det yrkade avdraget kan därför inte medges.)

TI fullföljde sin talan hos RR.

RR: ej ändring (RR föredr. 30.11; dom 21.12.1982.)

## Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet

Rapport  
av OECD:s kommitté för skattefrågor

**1977**

Översättning av  
JAN FRANCKE, YNGVE HALLIN, HILLEL SKURNIK

Pris 250 kr inklusive moms, därtill kommer porto. Boken rekvideras hos

**TIDSKRIFTEN SKATTENYTT**

Box 5, 793 01 LEKSAND  
Telefon 0247/104 30



FÖRENINGEN  
AUKTORISERADE  
REVISORER FAR

# SKATTEDAGAR

## IREVs Skattedagar 1983



SVENSKA  
REVISOR-  
SAMFUNDET SRS

*Göteborg 15 november*  
*Malmö 16 november*  
*Sundsvall 23 november*  
*Stockholm 29—30 november (2 halvdagar)*  
*Stockholm 7 december*

### Program:

Nyheter på skatteområdet (Danielsson, Fredholm)  
Rättsfallsgenomgång (Danielsson, Fredholm, Lodin)  
Företagsbeskattning i omvandling (Grosskopf)  
Skatter och förutsebarhet (Lodin)  
Paneldiskussion

### Medverkande:

Direktör Erik Danielsson  
Bankdirektör Ulf Fredholm  
Professor Göran Grosskopf  
Professor Sven-Olof Lodin

Dessutom medverkar i Stockholm auktoriserad revisor Bengt Bångstad och skattechef Lars Johanson, i Sundsvall skattechef Folke Lyngman, i Malmö länsrevisor Leif Stille och i Göteborg skattechef Bengt Enslöv.

*Utförligt program kan rekvireras från*

### IREV

Box 5616, 114 86 Stockholm, telefon 08-23 67 60.

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

Pris 650 kr, som inkluderar utförlig dokumentation,  
lunch och kaffe.

I Stockholm 29—30 november, där lunch ej ingår, är priset 525 kr.