

Regeringsrätten

Rättsfall

Frågor om fåmansbolags rätt till avdrag såsom personalkostnad för medel överlämnade till stiftelse att förvaltas för de anställdas räkning. RÅ84 1:72 I och II.

I. Besvär av TI i mål angående förhandsbesked beträffande X Aktiebolag.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked anförde X Aktiebolag, som är ett fåmansbolag med fyra delägare och 45 anställda, bl a: I syfte att bereda de anställda ett delägarintresse i bolaget avser bolaget att i samråd med företrädare för samtliga personalkategorier vid företaget införa ett vinstandelssystem enligt de principer som framgår av ett upprättat förslag till vinstandelssystem. Förslaget kan bli föremål för vissa justeringar, t ex i vad avser sättet för beräkning av vinstandel, men rättsnämnden äger förutsätta att härigenom och i övrigt inga sådana ändringar företas som ändrar förutsättningarna för de frågor vari förhandsbesked begäres. — Av förslaget framgår att bolaget avser att årligen avsätta ett på visst sätt — med utgångspunkt från föregående års resultat — beräknat vinstandelsbelopp, vilket efter fastställelse av bolagets styrelse överföres till förvaltning av en självständig stiftelse, som bildats av personalen vid företaget. Det kan förutsättas att stiftelsen förvärvar i första hand aktier från minoritetsägare, medan aktiemajoriteten fortsättningsvis kommer att kvarligga hos den eller de som aktivt är verksamma i företagets ledning. — Med hänvisning till ovan åberopad utredning anhålles om förhandsbesked i följande fråga. Äger bolaget rätt till avdrag vid sin inkomsttaxering för till stiftelsen överlämnad vinstandel?

RSV:s nämnd för rättsärenden besvarade den ställda frågan jakande.

Hos RR hemställde TI att RR skulle förklara att avdragsrätt inte skulle föreligga för bolagets överföringar av medel till stiftelsen.

Bolaget gjorde gällande att TI saknade besvär rätt.

RR yttrande: Bolagets invändning om TI:s talerätt saknar fog.

I likhet med RSV finner RR att stiftelsen — som är avsedd att bildas av personalorganisationerna och ej av arbetsgivaren — inte är en personalstiftelse enligt de särskilda bestämmelserna i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m m.

Att i den angivna lagen särskilda regler givits för bildandet av personalstiftelse och för dess verksamhet och att i kommunalskattelagen särskilda be-

stämmelser intagits om avdragsrätt för överföring av medel till sådan stiftelse utesluter inte att en rörelseidkande arbetsgivare anlitar andra former för att främja de anställdas välfärd och får åtnjuta avdrag för kostnaderna härför enligt de generella reglerna i 29 § KL. Avdragsrätt föreligger emellertid inte för — såsom det uttrycks i prop 1967:84 s 55 — ”avsättning till annan personalstiftelse tillhörig arbetsgivaren än sådan som avses i tryggandelagen”.

Enligt det förslag till vinstandelssystem som bifogats ansökningen om förhandsbesked skall de av bolaget till stiftelsen överlämnade medlen ”vara placerade i bolaget” men, i den mån stiftelsen annars skulle komma att företräda mer än 49 procent av röstvärdet på ”utelöpande aktier i bolaget”, i börsnoterade värdepapper. TI har till stöd för sin talan anfört att stiftelsen med hänsyn till placeringsvillkoren mera framstår som ett organ för att trygga kontrollen av aktierna i bolaget än för förvaltning av kapital som överlämnats till de anställda.

De ovannämnda föreskrifterna rörande placeringen av de medel, som skall utbetalas till de anställda, är så att förstå att stiftelsen, som är helt fristående i förhållande till bolaget och således ej ”tillhörig arbetsgivaren” och som står under länsstyrelsens tillsyn, i första hand skall placera medlen i aktier i bolaget. Om så inte kan ske på grund av att bolagets aktier inte utbjuds till försäljning eller försäljningspriset inte kan godtas av stiftelsen, äger stiftelsen rätt att placera medlen i börsnoterade värdepapper. Med hänsyn härtill saknas anledning anta att de av bolaget till stiftelsen överlämnade medlen tjänar annat syfte än att premiera de anställda för gjorda arbetsinsatser i bolaget. Den omständigheten att medlen överlämnas av ett fåmansbolag utgör inte skäl att vägra bolaget avdrag för överföringarna till stiftelsen såsom personalkostnad.

RR ändrar inte RSV:s förhandsbesked i vad det överklagats. (Dom 8.11.1984, en ledamot av RR ville vägra avdrag)

II. Besvär av Export AB Norden i mål angående förhandsbesked.

Bolaget är moderbolag till tre dotterbolag i en koncern benämnd Nordenbolagen. Bolaget har 20 anställda. Dotterbolagen har 200, 85 resp 23 anställda.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked anförde moderbolaget: I syfte att främja möjligheterna till insyn och inflytande för personalen i Nordenbolagen har styrelsen i moderbolaget Export AB Norden den 31 maj 1983 beslutat att, under förutsättning att avdrag medges vid taxeringen, en avsättning till en stiftelse med namn Stiftelsen Nordenfolket skall ske med 1 milj kr per den 31 dec 1983. De till stiftelsen av nordenbolagen överlämnade medlen skall användas för köp från D av aktier i moderbolaget (80 %) i enlighet med D:s utfästelse att sälja. — Köpeskillingen för aktierna skall beräknas till samma pris per aktie som vid D:s försäljning till X Aktiebolag. — Med stöd av stiftelseur-

kund och stadgar anhåller bolaget om förhandsbesked, huruvida avdrag för avsättning till Stiftelsen Nordenfolket kan medges vid taxeringen.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked: Nämnden finner att den tilltänkta stiftelsen utgör ett från sökandebolaget fristående särskilt rättssubjekt, som inte är personalstiftelse enligt de särskilda bestämmelser som gäller om sådan. — Av handlingarna framgår att de anställda inte kommer att vara delägare i stiftelsens förmögenhet eller i övrigt tillföras de medel som avsätts till stiftelsen. Att medlen på annat sätt skulle komma de anställda till godo har inte angetts närmare. Bl a med hänsyn härtill finner nämnden att sökandebolagets avsättning till stiftelsen inte kan ha karaktär av lönekostnad eller därmed jämförlig kostnad för personal. Nämnden finner vidare att den omständigheten, att avsättningen syftar till att öka de anställdas insyn och inflytande i bolaget, inte kan medföra att avdragsgill kostnad uppkommer för bolaget. På grund av det anförda och då annan grund för avdrag inte kan anses föreligga, förklarar nämnden att sökandebolaget inte är berättigat till avdrag för till stiftelsen överlämnade medel.

Hos RR hemställde bolaget att avdragsrätt skulle föreligga för den tillämnade överföringen till stiftelsen.

RR yttrade: I likhet med RSV finner RR att stiftelsen — som är avsedd att bildas av koncernens personalorganisationer och ej av arbetsgivaren — inte är en personalstiftelse enligt de särskilda bestämmelserna i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m m.

Att i den angivna lagen särskilda regler givits för bildandet av personalstiftelse och för dess verksamhet och att i kommunalskattelagen särskilda bestämmelser intagits om avdragsrätt för överföring av medel till sådan stiftelse utesluter inte att en rörelseidkande arbetsgivare anlitar andra former för att främja de anställdas välfärd och får åtnjuta avdrag för kostnaderna härför enligt de generella reglerna i 29 § KL. Avdragsrätt föreligger emellertid inte för — såsom det uttrycks i prop 1967:84 s 55 — ”avsättning till annan personalstiftelse tillhörig arbetsgivaren än sådan som avses i tryggandelagen”.

Den i målet aktuella stiftelsen är inte någon stiftelse ”tillhörig arbetsgivaren” utan en självständig, av de nämnda personalorganisationerna bildad stiftelse med uppgifter att förvalta — förutom stiftelsekapitalet — till stiftelsen av koncernens moderbolag överlämnade medel i enlighet med de villkor som bolaget uppställer vid överlämnandet. Avdragsrätt såsom för personalkostnad kan följaktligen i och för sig ifrågakomma för medel som bolaget överlämnar till stiftelsen.

Vid besvarandet av frågan i målet huruvida moderbolagets tillämnade gåva till stiftelsen är att anse som en avdragsgill personalkostnad måste till en början beaktas att stiftelsen skall verka inte bara i den hos moderbolaget anställda personalens intresse utan också för dotterbolagens personal. Redan härigenom framstår moderbolagets kostnad såsom hänförlig även till annat än dess egen verksamhet.

Även om stiftelsens stadgar och villkoren för användningen av de överförda medlen formellt öppnar möjlighet för stiftelsen att förbruka inte bara avkast-

ningen utan också själva kapitalet för personalens välfärd, möter det uppenbarligen stora svårigheter att vid uppkommande behov på ett ekonomiskt försvarligt sätt omvandla stiftelsens innehav av icke börsnoterade aktier i moderbolaget till kontanter. I själva verket kan det därför antas att endast utdelningen på aktierna kommer att användas för personalens välfärd. I förhållande till det överförda beloppets storlek framstår vad som kan beräknas komma de anställda till del i form av välfärd som obetydligt. Att stiftelsens aktieförvärv indirekt kan ge de anställda en förbättrad insyn i bolaget gör, som riksskatteverket funnit, inte bolagets kostnader för att möjliggöra aktieförvärvet till en personalkostnad.

Med hänsyn till vad som anförts i det föregående kan moderbolagets överföring av en miljon kronor till stiftelsen inte betecknas som en personalkostnad för bolaget utan framstår snarast som ett sätt att med bolagets medel finansiera huvudaktieägarens avyttring av en aktiepost under bibehållande av viss kontroll över posten.

RR fastställer det slut RSV:s förhandsbesked innehåller. (Dom 8.11.1984).

Anm.: Se Rå 1974 ref 16 (ang. Stiftelsen Oktogonen), RÅ83 1:9. Se även prop 1967:854, s 55.

Fråga om beräkning av realisationsvinst vid delförsäljning av fastighet. RÅ84 1:66.

36 § anv punkt 2 a 13:e stycket KL har i den del den är av intresse i målet följande lydelse t o m 31 mars 1981. Vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Om den skattskyldige så önskar skall dock en så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet — i förekommande fall minskat med värdeminskningssavdrag m m — anses belöpa på den avyttrade delen som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. (I sak kvarstår den skattskyldiges valrätt även efter den 31 mars 1981). — I förarbetena uttalas att man vid beräkning av hela fastighetens värde vid försäljningstillfället i regel bör kunna utgå från fastighetens vid försäljningstillfället gällande taxeringsvärde. Detta taxeringsvärde minskas med belopp motsvarande den inverkan delförsäljningen kan antas ha på taxeringsvärdet enligt de principer som tillämpats vid senaste allmänna fastighetstaxering. Det sålunda reducerade taxeringsvärdet multipliceras därefter med dels 133 procent och dels omräkningstal baserat på konsumentindex. Denna regel är enligt förarbetena att anse som en hjälpregel som kan frångås om det är uppenbart att fastighetens saluvärde avviker från det värde, som erhålls med tillämpning av schablonregeln.

N ägde 1/3 av jordbruksfastigheten Åsen 5:1 m fl i Hjo kommun. Under 1978 sålde N 15,4 ha mark av fastigheten för 450 000 kr. I sin självdeklaration beräknade N det avyttrade området ingångsvärde utifrån fastighetens taxeringsvärde 1975 om 1 350 000 kr och räknade upp detta med 133 procent och omräkningstalet 1,35.

TN fann det helt uppenbart att saluvärdet för en jordbruksfastighet av

ifrågavarande slag högst avsevärt översteg taxeringsvärdet och beräknade det avyttrade områdets ingångsvärde utifrån ett värde på 4 milj kr.

Hos LR yrkade N att bli taxerad enligt deklARATIONEN.

TI avstyrkte bifall till besvären och åberopade att fastigheten vid 1981 års allmänna fastighetstaxering åsatts ett taxeringsvärde på 2 575 000 kr.

LR yttrade: Omkostnadsbeloppet på avyttrad mark har i deklARATIONEN beräknats med ledning av värderelationerna vid avyttringstillfället. Hos LR föreligger ej tvist om att denna metod skall användas. Däremot är parterna ej ense om vilket värde hela fastigheten haft vid avyttringen. N beräknar hela fastighetens värde till 2 730 285 kr. Han utgår därvid från de värden om sammanlagt 1 350 000 som vid 1975 års allmänna fastighetstaxering åsatts de gemensamt taxerade jordbruksfastigheterna Åsen 5:1 samt stg Norr 89 och stg Norr 274 (totalt taxeringsvärde 1 270 000 kr) och de såsom annan fastighet taxerade Åsen 5:3 och Åsen 5:4 (taxeringsvärden 35 000 kr respektive 25 000 kr). — TN beräknade hela fastighetens värde till 4 miljoner kr (ca tre gånger det av N använda sammanlagda taxeringsvärdet). — TI beräknar hela fastighetens värde till 4 264 814 kr. Han utgår därvid från det år 1981 åsatta taxeringsvärdet för lantbruksenheten Åsen 5:1 om 2 575 000 kr. Nämnade värde omfattar inte den år 1978 för 450 000 kr avyttrade marken om 15,4 ha och ej heller fastigheterna stg Norr 89, stg Norr 274, Åsen 5:3 och 5:4. Stadsägorna år 1981 taxerade såsom lantbruksenhet (beskattningsnatur jordbruksfastighet) med taxeringsvärdet 48 000 kr medan Åsen 5:3 och Åsen 5:4 är taxerade såsom småhusenheter (beskattningsnatur annan fastighet) med taxeringsvärdena 118 000 kr respektive 60 000 kr. — LR gör följande bedömning. Närmare utredning om hela fastighetens saluvärde vid delavyttringen av mark föreligger inte i målet. I regel kan fastighetens vid försäljningstillfället gällande taxeringsvärde användas vid beräkningen av nämnda saluvärde. Taxeringsmyndigheterna kan dock ej anses bundna att beräkna saluvärdet på det sättet. Så synes i vart fall ej böra ske när det är uppenbart att fastighetens saluvärde avviker från det sålunda beräknade värdet (jfr prop 1975/76:180 sidorna 69 och 140). I förevarande fall bör hänsyn tas till att år 1981 åsatt taxeringsvärde på fastigheten — som ännu dock kan överklagas — skall utgöra 67,5 procent av marknadsvärdet år 1978 och att delavyttringen också skett år 1978. Den av N använda metoden, som alltså i regel kan användas, innebär att värdering skett med ledning av de äldre taxeringsvärden som varit kända vid självdeklARATIONENS upprättande. Sedermera åsatta taxeringsvärden och TI:s beräkning ger emellertid vid handen att N uppenbarligen beräknat fastighetens värde vid delavyttringen för lågt. LR finner ej skäl att ändra TN:s beräkning.

N klagade hos KR i Gbg. som dock fastställde LR:s dom (en ledamot ville bifalla besvären).

N gick vidare till RR, som upptog i sin dom en redogörelse för det aktuella lagrummets innehåll och förarbeten samt yttrade därefter: N ägde 1/3 av jordbruksfastigheten Åsen 5:1 m fl i Hjo kommun. Under beskattningsåret avyttrades 15,4 ha mark av fastigheten för 450 000 kr. N beräknade med användning av hjälpregeln det avyttrade områdets ingångsvärde utifrån hela fastighetens taxeringsvärde år 1975, 1 350 000 kr, multiplicerat med 133 procent och omräkningstal. TI hävdade med ledning av fastighetens taxeringsvärde år 1981, 2 575 000 kr, och statistiska centralbyråns prisstatistik i totalsiffror för länet för bebyggda jordbruksfastigheter, som sålts under år 1978, att det var uppenbart att saluvärdet var minst 4 milj kr.

Av förarbetena framgår som nämnts att hjälpregeln skall frångås endast

om det är uppenbart att fastighetens saluvärde avviker från det värde som erhålls med tillämpning av schablonregeln.

TI har inte genom värdering av den aktuella fastigheten eller på annat sätt visat att saluvärdet på hela fastigheten vid tiden för försäljningen uppenbart avvek från det värde som N räknat fram med stöd av schablonregeln. Skäl att frångå N:s beräkning av realisationsvinsten föreligger således inte. (Dom 19.11.1984).

Anm.: Jämför RÅ82 1:84 samt SOU 1975:53, s 123; prop 1975/76:180, s 67—69, 139—140.

Fråga om återförande i samband med eftertaxering av avdrag för nedsatt skatteförmåga som medgetts vid ordinarie taxering utan yrkande. Skattetillägg. RÅ84 1:70.

Besvär av G angående eftertaxering för 1979.

G:s hustru redovisade i sin deklaration sammanräknad inkomst med 1 876 kr och allmänna avdrag med 20 812 kr, sålunda en egentlig brist på 18 936 kr. För egen del redovisade G sammanräknad inkomst med 54 438 kr samt fastighetsunderskott med 32 206 kr vid den kommunala taxeringen i hemortskommunen och med 55 509 kr vid den statliga taxeringen, varav 22 873 kr avsåg underskott från en fastighet i B. Vid den kommunala taxeringen i hemortskommunen yrkade G vidare allmänt avdrag med 20 812 kr från hustruns deklaration och upptog garantibelopp med 7 625 kr.

TN avvek ej från makarnas deklarationer i vidare mån än att avdrag för nedsatt skatteförmåga för folkpensionär medgavs G med 4 500 kr utan att han framställt särskilt yrkande härom. Beskattningsbar inkomst återstod ej herefter.

Efter genomförd taxeringsrevision yrkade TI att G skulle eftertaxeras på tre olika grunder för totalt 196 929 kr vid den statliga och 183 600 kr vid den kommunala taxeringen. De olika grunderna avsåg dels att G ansågs ha underlåtit att redovisa realisationsvinst vid försäljning av fastigheten stadsägan 4136 i L:s kommun med 180 000 kr och ränteintäkter med 3 600 kr, dels att underskott av den i B belägna fastigheten beräknats till ett 13 329 kr för högt belopp. Härutöver yrkades skattetillägg på 183 600 kr.

Såvitt gäller realisationsvinsten vid fastighetsförsäljningen fann LR att G inte kunde anses ha lämnat oriktigt meddelande som avses i 114 § TL. LR fann vidare att G borde eftertaxeras såväl för oredovisade ränteintäkter med 3 600 kr som för ett med 13 329 kr för högt beräknat fastighetsunderskott. LR biföll besvären delvis och åsatte G eftertaxering till kommunal inkomstskatt med 3 600 kr taxerad och beskattningsbar inkomst. LR påförde därjämte G skattetillägg på åsatt eftertaxering.

G överklagade inte LR:s dom.

I besvär hos KR yrkade TI att G skulle eftertaxeras för ytterligare 180 000

kr avseende beräknad realisationsvinst vid försäljning av fastighet samt att skattetillägg skulle påföras honom med 40 procent av skatten på det eftertaxerade beloppet.

KR i Jkg bestämde realisationsvinsten till 107 500 kr och yttrade — såvitt nu är av intresse — härfter följande: Vid bestämmandet av eftertaxeringen beaktar KR följande. LR har funnit att G vid taxeringen till statlig inkomstskatt skall eftertaxeras för 13 329 kr avseende förvärvskällan annan fastighet. Han har vidare vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt eftertaxerats för 3 600 kr avseende inkomst av kapital. G tillgodoförs av hustrun ej utnyttjade allmänna avdrag 18 936 kr. Vid nu angivna utgång är G ej berättigad till vid taxeringen till kommunal inkomstskatt medgivet avdrag 4 500 kr för nedsatt skatteförmåga. — Förutsättningar att påföra G skattetillägg på eftertaxerade belopp föreligger. Skäl för eftergift är inte för handen. KR påför G skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på åsatt eftertaxering.

Hos RR yrkade G att eftertaxeringar och skattetillägg skulle undanröjas.

RR yttrade: RR finner i likhet med KR att G vid beräkningen av realisationsvinsten vid försäljning av stadsägan 4136 i L kommun lämnat oriktigt meddelande vilket föranlett att någon skattepliktig realisationsvinst ej har uppkommit för G och att rättelse av detta förhållande skall ske genom eftertaxering. Skäl att frågå kammarrättens beräkning av realisationsvinsten har inte visats föreligga.

RR delar också domstolarnas bedömning i fråga om eftertaxering av G med 13 329 kr avseende förvärvskällan annan fastighet och 3 600 kr avseende förvärvskällan kapital.

Vid bestämmandet av eftertaxeringen har KR utan att TI framställt yrkanden därom nedsatt det avdrag, vilket G i enlighet med sin självdeklaration tillgodoförts för hustruns outnyttjade allmänna avdrag på 20 812 kr till 18 936 kr. Sistnämnda belopp motsvarade den brist som uppkommit i hustruns deklaration sedan det allmänna avdraget om 20 812 minskats med den sammanräknade inkomsten, 1 876 kr. Vidare har KR, likaledes utan yrkande, vid angivna utgång i fråga om eftertaxeringen underkänt det avdrag om 4 500 kr för nedsatt skatteförmåga vilket medgivits G vid taxeringen till kommunal inkomstskatt.

G:s åtgärd med avseende på hustruns allmänna avdrag innefattar endast ett yrkande och kan inte anses utgöra ett sådant oriktigt meddelande som kan föranleda eftertaxering. Den åsatta eftertaxeringen i denna del skall därför undanröjas.

G har med tillämpning av 50 § 2 mom fjärde stycket KL medgivits avdrag för nedsatt skatteförmåga. Avdrag på sådan grund medgives utan yrkande av den skattskyldige. Med hänsyn till att det visats att G under beskattningsåret haft skattepliktig realisationsvinst om 107 500 kr föreligger inte längre förut-

sättningar jämlikt nämnda lagrum för medgivande av G såsom folkpensionär eljest tillkommande avdrag för nedsatt skatteförmåga.

Till följd av avdragets konstruktion har utöver yrkandet om eftertaxering för realisationsvinst inte fordrats något särskilt yrkande från TI:s sida för prövning av frågan om avdrag för nedsatt skatteförmåga skall medgivas. KR:s åtgärd att undanröja det G medgivna avdraget för nedsatt skatteförmåga är därför riktig.

RR finner således att G skall eftertaxeras vid den statliga taxeringen för 124 429 kr (107 500 + 13 329 + 3 600) och vid den kommunala taxeringen för 115 600 kr (107 500 + 3 600 + 4 500).

Lika med KR finner RR förutsättningar föreligga att i enlighet med TI:s yrkande påföra G skattetillägg på den skatt som belöper på den eftertaxerade realisationsvinsten. Skäl för eftergift är inte för handen. Förutsättningar att påföra G skattetillägg med anledning av det av KR vägrade avdraget för nedsatt skatteförmåga föreligger inte.

Genom KR:s dom har G utan att TI yrkat detta påförts skattetillägg även på den eftertaxering som i övrigt skett. I fråga om skattetilläggsprocessen har i praxis (se RÅ 1978 1:87) intagits den ståndpunkten att byte av grund inte är tillåten. Som en följd härav kan inte heller nya grunder införas. Skattetilläggen i dessa delar skall därför undanröjas.

På grund av det anförda bestämmer RR med ändring av KR:s dom eftertaxeringarna till följande belopp (här uteslutna).

Med ändring av KR:s dom påför RR G skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på åsatt eftertaxering såvitt gäller uppkommen realisationsvinst vid försäljning av fastighet, 107 500 kr. (Dom 8.11.1984).

Anm.: Se RÅ 1961 not 1366; 1965 not 823; 1967 not 526; 1970 not 499; 1971 ref 37; 1972 not 343; RÅ 1977 not Aa 129; RÅ78 not Ba 21; RÅ78 1:87 samt RÅ80 1:83. Se även prop 1984:224, s 27 f; prop 1971:30, s 579, 581; RSV Dt 1978:29; Wennergren, Förvaltningsprocess, s 216 f, 246, 247; Hermanson m fl, Taxeringshandbok 1981, s 284; samt Skattenytt 1980, s 66 och 1982 s 48 (Wennergren).

Fråga om delägarers rätt att anföra besvär om fastighetsvärde även om annan delägare inte överklagat eller lämnat fullmakt. RÅ84 1:91.

Fastighets-TN höjde vid 1981 års fastighetstaxering taxeringsvärdet för jordbruksfastigheterna M-m 1:6 och 1:8 från 138 000 kr till 750 000 kr.

Anders Ö, en av åtta delägare i fastigheterna, yrkade i besvär till LR att taxeringen skulle omprövas.

LR förelade Ö att inkomma med fullmakter för övriga delägare. Fullmakter inkom från alla utom från en delägare, Britt A.

LR yttrade: Enligt fast praxis ankommer det på samtliga delägare av fastighet att föra talan över dess taxering för att besvären skall upptas till prövning av LR. Så är ej förhållandet i förevarande fall. — LR lämnar därför besvären utan prövning.

I besvär hos KR yrkade Ö att talan skulle tas upp till prövning och att taxeringsvärdet skulle sättas ned. Ö uppgav bl a att Britt A inte ville skriva på då det förelåg tvist om äganderättsförhållandena.

KR i Sthlm yttrade: Anders Ö, Hans E, Per E, Kerstin E, Britt G, Kristina N, Harald Ö och Britt A var vid tiden för överklagandet av de åsatta fastighetstaxeringarna delägare i fastigheterna M-m 1:6 och 1:8 del av. — Oaktat närmare regler saknas rörande delägarers talerätt vid nödvändig processgemenskap för förvaltningsförfarandets vidkommande, får för dettas del anses gälla att vid sådan processgemenskap varje delägare i den samfällda egendomen får, oberoende av övriga delägarers inställning, föra talan i angelägenhet, som rör egendomen. (Jfr rättsfallet R79.2:47). — Ö:s och de övriga klagandenas rätt att få besvären hos LR prövade är ej beroende av den inställning som Britt A intagit till hans och övriga delägarers talan. — KR undanröjer det överklagade beslutet och visar målet åter till LR för erforderlig behandling.

I besvär hos RR yrkade TI att LR:s beslut skulle fastställas.

RR upptog härefter målet till avgörande i plenum (20 ledamöter) och yttrade:

Vid fastighetstaxering fattas beslut om fastigheternas skattepliktsförhållanden och indelning i taxeringsenheter. För varje taxeringsenhet bestäms beskattningsnatur och taxeringsvärde. Vid fastighetstaxeringen skall iaktas att taxeringarna blir överensstämmande med föreskrifterna om sådan taxering samt likformiga och rättvisa. Allmän fastighetstaxering — varom i målet är fråga — sker fortlöpande vid tidpunkter som bestäms i lag. Beslut fattas i första instans av fastighets-taxeringsnämnd. Besvär över nämndens beslut förs hos länsrätt, kammarrätt och regeringsrätten. Besvär får föras av fastighetsägaren samt av vederbörande kommun och taxeringsintendent.

Frågan i målet är vad som gäller beträffande besvärsrätten när en fastighet ägs av två eller flera och bara någon eller några delägare fullföljer talan mot ett beslut om fastighetstaxering. Situationen är då den att endast ett beslut kan ges och att detta beslut blir gällande för samtliga delägare. Mellan dem råder s k nödvändig processgemenskap.

Lagen (1904:48 s 1) om samäganderätt är i princip tillämplig när två eller flera samfällt äger fastighet. Enligt 2 § erfordras samtliga delägarers samtycke för förfogande över det samfällda godset eller för åtgärd i godsets förvaltning. Kan inte delägarna enas om godsets förvaltning, får enligt 3 § rätten på ansökan av en delägare förordna att godset under viss tid skall omhänderhas av en god man.

För rättegången i tvistemål finns bestämmelser om nödvändig processgemenskap i 14 kap 8 § andra stycket rättegångsbalken. Där sägs att om saken är sådan, att endast en dom kan ges för alla som har del i saken, rättegångshandling som en medpart företar skall gälla till förmån för de övriga, även om den strider mot deras handlingar.

För taxeringsprocessen finns inte, liksom inte heller för den allmänna för-

valtningsprocessen, uttryckliga bestämmelser angående nödvändig processgemenskap. RR har tidigare i några fall ansett sig ej kunnat pröva besvär över fastighetstaxering, när inte samtliga delägare varit företrädare i målet (RÅ 1950 Fi 491, 1959 Fi 321, 1974 B 1047). Praxis uppvisar emellertid exempel även på fall där talan som fullföljts av endast en av flera delägare har tagits upp till saklig prövning (RÅ 1957 Fi 2026).

Den allmänna fastighetstaxeringen är ett obligatoriskt förfarande. Beslutet vid taxeringen ligger i flera hänseenden till grund för beskattningen men har även betydelse därutöver, exempelvis vid kreditgivning mot säkerhet i den fasta egendomen. Förfarandet syftar därför till att ge ett i möjligaste mån korrekt besked i de hänseenden taxeringen omfattar, främst ett rättvisande värde på taxeringsenheten. För att säkra genomförandet finns bl a bestämmelser om deklarationsplikt för fastighetsägaren och om tvångsmedel för att från honom erhålla deklARATION eller annan uppgift om fastigheten. Mot fastighetstaxeringsnämndens beslut får även företrädare för allmänna intressen föra talan. Såvitt avser TI:s talan gäller härvidlag att denne kan yrka den ändring han ur allmän synpunkt finner påkallad och alltså kan exempelvis yrka höjning eller sänkning av taxeringsvärdet. TI får också enligt 24 kap 2 § fastighetstaxeringslagen anföra besvär till fastighetsägarens förmån. Medgivande behöver inte inhämtas från fastighetsägaren, och LR torde ha att pröva besvären även om fastighetsägaren bestrider ändring.

Också mellan enskilda delägare inbördes kan det föreligga olika meningar om vad som utgör ett riktigt beslut beträffande taxeringen av en fastighet. Reglerna i 2 § samäganderättslagen kan synas kräva att samtliga delägare i en fastighet aktivt medverkar i ett överklagande av fastighetstaxeringsnämndens beslut och dessutom är överens i fråga om den ändring som yrkas. Lagen anvisar möjligheten att få en god man förordnad, vilken kan föra en för delägarna gemensam talan angående saken. Trots att någon regel motsvarande den i 14 kap 8 § rättegångsbalken inte finns för fastighetstaxeringsprocessen, synes med bestämmelserna i fastighetstaxeringslagen och med vad som i allmänhet gäller i förvaltningsprocessen mest förenligt och bäst ägnat att främja intresset av en riktig taxering vara att delägare som har synpunkter på ett beslut om fastighetstaxering får möjlighet att föra fram dessa, oavsett om övriga delägare är av annan åsikt eller av någon anledning inte vill eller kan ta del i processen.

På grund av det anförda lämnar RR TI:s besvär utan bifall. (Dom 12.11.1984).

Anm.: Se utom ovannämnda rättsfall även RÅ79 2:47 samt NJA 1956 s 435, 1967 s 51, 1975 s 611, 1979 s 377 och 1981 s 903.

Timmerväggar som tidigare varit "drevade" har isolerats med mineralull — icke avdragsgill förbättring eller reparation. RÅ84 1:95.

Besvär av L angående inkomsttaxering 1978.

I sin deklaration 1978 yrkade L vid redovisning av inkomst av jordbruksfastighet avdrag för kostnader för underhåll av bostadsbyggnad med 146 135 kr. Av kostnaderna avsåg 13 749 isoleringsmaterial.

TN vägrade avdrag för beloppet 13 749 kr.

L överklagade beslutet hos LR.

TI avstyrkte bifall till besvären och anförde i denna del. Av föreliggande uppgifter framgår att L ersatt drev mellan timmerväggarnas stockar och runt fönster med mineralull. Tidigare använt drev har enligt min mening i första hand använts för tätning, då materialets värmeisolerande förmåga är mycket begränsad. Genom att anbringa mineralull på båda sidor om och längs hela väggytan, mot tidigare använt drev mellan timmerväggarnas stockar, får en väsentlig förändring anses ha skett i byggnadens egenskaper. Byggnaden har således tillförts ett material, vars motsvarighet och funktion tidigare saknats. Kostnaden för anskaffande av isoleringsmaterial är därför att hänföra till ny-, till- eller ombyggnad. Avdrag såsom för reparation och underhåll av byggnad bör därför inte medges. — I egna besvär yrkade TI att L skulle medges avdrag för värdeminskning av byggnad med 363 kr och att schablonavdraget för egenavgifter skulle ändras i konsekvens därmed.

LR yttrade bl a: Revisionspromemoria har upprättats den 16 juni 1974 över kontroll av yrkat avdrag för byggnadsunderhåll med 153 655 kr. Av promemorian framgår att reparationen avsett bl a utbyte av yttre brädfodring, isolering utvändigt och invändigt samt uppriktning av innerväggar. Före reparationen bestod väggarna av utifrån räknat: brädpanel, papp, drevad timmervägg, papp eller porös board. Efter reparationen av: brädpanel, asfaltboard, isolering 10 cm, timmervägg, isolering 5 cm, plastfolie och spånplatta. Enligt deklara-tionsbilagan har avdrag yrkats för inköp av isoleringmaterial med 13 749 kr, för inköp av virke, material och asfaltboard för omklädnad av ytterväggar med 26 848 kr och för inköp av virke och material för invändig ombeklädnad och renoveringsarbeten med 20 603 kr. Med hänsyn till uppgifterna om isolering före och efter utförda arbeten på väggarna och till lämnade specifikationer på inköpen av material framstår kostnaderna för isoleringsmaterial på 13 749 kr som sådan förbättringskostnad för vilken avdrag inte kan medges direkt utan i form av årliga värdeminskningsskattavdrag. — För de kostnader vilka ej är att anse som reparationskostnader skall avdrag medges genom årliga avskrivningar på anskaffningskostnaden. Det av TI beräknade avdraget på 363 kr synes riktigt. — LR bifaller inte L:s besvär. LR bifaller TI:s besvär i vad de avser värdeminskningsskattavdrag på byggnad.

Hos KR yrkade L att få avdrag för isoleringskostnader med 13 749 kr. Han anförde att isoleringen var avsedd att ersätta den ursprungliga drevningen och att en omdrevning skulle blivit betydligt dyrare.

KR: ej ändring.

L gick vidare till RR, som yttrade: Bostadsbyggnadens väggar var före reparationen försedda med drev mellan timmerstockarna och runt fönstren. I

stället för att företa omdrevning har L isolerat väggarna utvändigt och invändigt med mineralull. Denna ändring har medfört att väggarnas funktion förbättrats i jämförelse med deras ursprungliga skick. L är därför inte berättigad till omedelbart avdrag för kostnaderna för isolering med högre belopp än som motsvarar kostnaden för omdrevning av väggarna. Enligt vad L uppgivit skulle emellertid en omdrevning ha ställt sig dyrare än den företagna isoleringen och taxeringsintendenten har inte bestritt denna uppgift. L skall därför medges avdrag för yrkade kostnader för isoleringsmaterial med 13 749 kr. Vid denna bedömning skall det medgivna avdraget för värdeminskning av byggnad sättas ned med (1,5 procent av 13 749 kr) 206 kr. (Dom 28.12.1984).

Fråga vid bestämmande av bilreseavdrag om hänsyn kan tas till att hemresan fördröjts på grund av duschning efter arbetet. RÅ84 1:99.

Besvär av A angående inkomsttaxering.

A var under beskattningsåret motormontör vid Volvo Flygmotor AB i Trollhättan. Bostaden var belägen ca 6 km från arbetsplatsen. — I sin deklaration yrkade han avdrag för kostnader för resor med egen bil mellan bostaden och arbetsplatsen med 1 528 kr.

TN medgav avdrag med 660 kr beräknat för resor med buss eftersom A torde ha haft möjlighet att använda de s k skiftbussarna.

A överklagade hos LR, som yttrade: A har uppgett att han känt sig tvungen att tvätta sig och byta kläder efter arbetet på grund av kontakten med jetmotorbränslet MC 77. Till följd härav har han inte hunnit med de så kallade skiftbussarna. Dessa uppgifter har inte bemötts av taxeringsintendenten. De får godtas. — Eftersom orsaken till de hygieniska åtgärderna var de speciella risker A var utsatt för i arbetet, får han anses berättigad till avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats med bil.

TI yrkade hos KR att A:s avdrag för kostnader för resor till och från arbetet skulle sättas ned till 660 kr. Till stöd för sin talan anförde taxeringsintendenten bl a följande: Från Volvo Flygmotor AB hade upplysts att A inte varit i kontakt med MC 77 varje arbetsdag. För avdragsrätt för bilresor borde krävas att A gjorde sannolikt att han på grund av sin tjänst dagligen borde företa hygieniska åtgärder efter arbetstidens slut och att han därigenom inte hann med de s k skiftbussarna. Då detta inte gjorts sannolikt kunde inte anses utrett att han var berättigad till avdrag för kostnader för resor med bil till och från arbetet.

A motsatte sig bifall till besvaren och anförde bl a att han under 96—98 procent av arbetstiden varit i kontakt med motorbränslet MC 77 samt att han beträffande övrig arbetstid inte i förväg känt till huruvida han skulle komma i kontakt med detta bränsle.

KR i Gbg fann att A, som inte haft daglig kontakt med bränslet MC 77, inte visat att han regelmässigt behövt använda bil för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen och att avdrag för bilresor därför inte kunde medges.

Hos RR yrkade A att han skulle medges avdrag för kostnader för bilresor till och från arbetsplatsen.

RR yttrade bl a: Av handlingarna i målet framgår att A regelbundet kommer i kontakt med flygmotorbränslet MC 77 och att han på grund härav duschar efter arbetstidens slut. Han hinner därför inte med den sk skiftbussen som avgår 10 minuter efter arbetstidens slut. Genom att använda bil gör han regelmässigt en tidsvinst av minst en och en halv timme.

I avgivet yttrande anför arbetarskyddsstyrelsen att arbetstagare som arbetar med reabensin 77 (MC 77) skall ha möjlighet att duscha vid arbetstidens slut.

Vid beräkning av den tidsvinst A gör genom att använda egen bil till och från arbetsplatsen måste beaktas att han inte kan resa från sin arbetsplats förrän han har duschat. Av utredningen framgår att A vid sådant förhållande regelmässigt gör en tidsvinst av minst en och en halv timme. Han skall därför medges avdrag med av honom yrkat belopp. (Dom 15.1.1985).

Sedan make förvärvat bostadsrätt av andra maken vederlagsfritt fråga om vilken av makarna som är skattskyldig för vinst genom efterföljande försäljning (förvärvets giltighet). RÅ84 1:81.

Besvär av Krister N angående inkomsttaxering 1979.

Krister N förvärvade den 17 maj 1976 en bostadsrättslägenhet. Därvid erlade han som grundavgift 7 800 kr. Med hänvisning till regeln i 8 kap 3 § giftermålsbalken överlät han till sin hustru Ulla N genom skriftliga avtal utan vederlag den 24 nov 1977 50 procent av bostadsrätten och den 10 mars 1978 återstående 50 procent av bostadsrätten. Den 15 sept 1978 sålde Ulla N, som hos bostadsrättsföreningen antecknats som ägare av bostadsrätten, denna till G för 50 000 kr.

TN påförde Ulla N realisationsvinst med 31 650 kr ($50\,000 - 7\,800 \times 0,75$).

Hos LR yrkade makarna N att Ulla N skulle bli taxerad i enlighet med avgiven deklaration, varvid någon realisationsvinst inte skulle anses uppstå, och att Krister N, om Ulla N:s besvär bifölls, skulle medges avdrag för av Ulla N ej utnyttjat allmänt avdrag.

TI anförde i yttrande och egna besvär bl a följande. De av Ulla N åberopade avtalen är daterade den 24 nov 1977 och den 10 mars 1978. Av handlingarna kan inte utläsas vilket värde gåvorna representerar. De har specificerats som vardera 50 % av andelen. Det är dock vid jämförelse med det i sept 1978 avtalade försäljningspriset 50 000 kr uppenbart att värdet av respektive gåva väl överstiger 5 000 kr. — Beträffande det övervärde respektive gåva representerar utöver de 5 000 kr Ulla N erhållit, gäller att då äktenskapsförord inte företetts, någon giltig gåva ej heller föreligger. Bostadsrätten är således fortfarande Krister N:s förutom såvitt avser överförda 10 000 kr. Realisationsvinstbeskattning skall därför ske hos honom beräknat på försäljningspriset

50 000 ./ . 10 000 = 40 000 kr. Hans inköpspris uppges vara 7 800 kr och innehavstiden två år. TI yrkar därför att Krister N påföres inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet beräknad sålunda: $(40\,000./\cdot 7\,800) \times 0,75 = 24\,150$ kr. — I enlighet härmed skall Ulla N:s taxering undanröjas. Krister N bör vid den statliga taxeringen medges av hustrun inte utnyttjat allmänt avdrag 8 426 kr.

LR yttrade: I målet företett intyg beträffande marknadsvärdet på aktuell bostadsrättslägenhet utvisar ett uppskattat värde av 30 000 kr vid tiden nov 1977 — mars 1978. Försäljningspriset i sept 1978 var 50 000 kr. Skäl anta att marknadsvärdet vid tidpunkten för de aktuella avtalen mellan makarna skulle vara ett annat än just dessa 50 000 föreligger inte. — De enligt handlingarna den 24 nov 1977 och den 10 mars 1978 gjorda överlåtelseerna var således eftersom äktenskapsförord inte kom till stånd inte giltiga till den del den överlättna egendomens värde har överstigit 10 000 kr. Bostadsrättslägenheten var således — med avräkning av 10 000 kr — Krister N:s egendom vid tidpunkten för försäljningen. Försäljning av lös egendom, varom här är fråga, kan ske helt formlost. Krister N har inte påstått att någon försäljning inte kommit till stånd eller att köpeskillingen under beskattningsåret inte utbetalats eller inte varit tillgänglig för lyftning. Han kan därför inte undgå att beskattas för realisationsvinst beräknad på sätt TI anförvt varvid — enär Ulla N:s taxeringar såväl statligt som kommunalt blir noll kr — vid taxering till statlig inkomstskatt medges av henne inte utnyttjat allmänt avdrag.

I besvär hos KR yrkade Krister N i första hand att inte bli taxerad för realisationsvinst. I andra hand yrkade han att den skattepliktiga realisationsvinsten skulle beräknas till 21 100 kr $(50\,000 - 7\,800 \times 0,75 \times 2/3)$.

KR i Sthlm yttrade: I målet gör Krister N gällande att värdet av bostadsrätten vid tidpunkterna för överlåtelseerna till hustrun skall bestämmas till 7 800 kr, motsvarande ovannämnda grundavgift. Enligt KR:s mening bör bostadsrättens värde vid nämnda tidpunkt bestämmas efter marknadsvärdet. Detta värde, som av LR beräknats till 50 000 kr, kan emellertid inte antagas ha överstigit 30 000 kr. — Med utgångspunkt från ett marknadsvärde av 30 000 kr samt med hänsyn till vad som stadgas i 8 kap 3 § giftermålsbalken och då äktenskapsförord inte upprättats får vardera överlåtelsen till Ulla N i vad den avser ett värde av 10 000 kr av andelen i bostadsrätten anses ogiltig. Krister N får således anses vid försäljningen till G ha varit ägare till två tredjedelar av bostadsrätten. Krister N har inte visat fog för i målet gjord invändning att vid sådan bedömning någon giltig försäljning till G inte kommit till stånd. — På grund av det anförda skall Krister N beskattas för en skattepliktig realisationsvinst beräknad i enlighet med hans andrahandsyrkande eller till 21 100 kr.

Hos regeringsrätten fullföljde Krister N sin talan om att inte bli beskattad för realisationsvinst.

RR yttrade: Såsom KR funnit kan värdet av bostadsrätten vid tidpunkterna för Krister N:s överlåtelse av delar av denna till hustrun uppskattas till 30 000 kr. Krister N var enligt 8 kap 3 § giftermålsbalken berättigad att till hustrun utan äktenskapsförord överlåta värden motsvarande högst 5 000 kr årligen utan vederlag. Med verkan gentemot utomstående kunde han alltså till hustrun överlåta endast 1/6 av bostadsrätten varje år eller sammanlagt för de båda åren 1/3 av bostadsrätten.

Vid tillämpning av reglerna om beskattning av realisationsvinst skall bl a ställning tagas till arten av överlåtarens fång. I förevarande fall måste alltså

Ulla N:s förvärv av bostadsrätten prövas från sakrättslig synpunkt. Ulla N kan därvid inte anses ha förvärvat mer än 1/3 av bostadsrätten. Krister N har godkänt försäljningen av bostadsrätten till G och, såvitt känt, gentemot denne inte hävdad att överlåtelsen är ogiltig.

Mot angivna bakgrund får vid den skattemässiga bedömningen av försäljningen till G så anses som om bostadsrätten överlåtits till en tredjedel av Ulla N och till två tredjedelar av Krister N. Frågan om och i vad mån skattepliktig realisationsvinst uppkommer vid makarnas försäljning av bostadsrätten skall enligt 35 § 4 mom KL bedömas med utgångspunkt i Krister N:s fång.

I likhet med KR finner RR att Krister N:s skattepliktiga realisationsvinst vid försäljningen av hans andel av bostadsrätten skall beräknas till 21 100 kr.

Med hänsyn till att Ulla N rätteligen bort beskattas för en skattepliktig realisationsvinst om 10 550 kr vid försäljningen av hennes andel av bostadsrätten har Krister N inte varit berättigad till avdrag för de av Ulla N vid taxeringarna inte utnyttjade allmänna avdrag. Enligt 29 § förvaltningsprocesslagen kan RR emellertid inte på besvär av Krister N bestämma hans taxeringar till högre belopp än vad kammarrätten kommit till.

På grund av det anförda lämnar regeringsrätten besvären utan bifall. (Dom 28.12.1984; en ledamot av RR ansåg att Ulla N rätteligen var skattskyldig enligt TN:s beslut för realisationsvinst genom försäljningen av bostadsrätten. Han ville därför i enlighet därmed nedsätta Krister N:s inkomsttaxeringar).

Anm.: Se NJA 1941, s 658, 1973, s 89 och 1975, s 722. Se även Schmidt, Äktenskapsrätt, 5 uppl 1974, s 71—75; Bergström, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, 1984, s 37—38, 169—170, 172—173, 177.