

Regeringsrätten

Rättsfall

Arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt — huvudsaklig anställning?

Besvär av M angående ansvar för arbetstagares skatt.

RR yttrade: I målet är upplyst att N under 1973 uppburit inkomst av tjänst med 52 310 kr från AB ASEA-Skandia, med 53 625 kr från M och med 3 850 kr från en tredje person.

Vidare är upplyst att N varit anställd hos AB ASEA-Skandia sedan 1950 och att han under hela år 1973 varit anställd på heltid hos detta bolag.

M:s utbetalningar till N avser ersättning för arbeten som N utfört för M:s räkning under del av 1972 och under de första nio månaderna av 1973. Ersättningen har betalats i fyra delposter, nämligen den 6 april 1973 8 625 kr, den 18 april 1973 10 000 kr, den 16 juli 1973 18 000 kr och den 1 sept 1973 17 000 kr.

Ersättningen från M är att anse såsom inkomst av tjänst för N. Denna ersättning är större än det belopp som N uppburit från AB ASEA-Skandia. Med hänsyn härtill var M enligt 39 § 1 mom uppbördslagen och anvisningarna till samma paragraf skyldig att göra avdrag för preliminär A-skatt, försåvitt den lokala skattemyndigheten inte förordnat annat. Sådant förordnande har inte meddelats.

M har emellertid underlåtit att fullgöra sin skyldighet att verkställa skatteavdrag för ersättningen till N. Han är därför enligt 75 § uppbördslagen jämte N ansvarig för den skatt som skatteavdraget skolat avse försåvitt han inte haft skäligen anledning för sin underlåtenhet.

M har gjort gällande att han tagit kontakt med den lokala skattemyndigheten och att han därvid endast fått det beskedet att preliminär skatt skulle drägas av genom huvudarbetsgivarens försorg. Han har vidare anfört att det för en bisysslearbetsgivare var svårt att göra jämförelser mellan storleken av det belopp han betalade ut till bisysslearbetstagaren och storleken av det belopp annan arbetsgivare betalade till arbetstagaren. Enligt M:s mening var en sådan jämförelse särskilt svår för honom själv beträffande N, eftersom ersättningen till N avsåg flera uppdrag som M lämnat honom successivt.

Vad M anfört om sina kontakter med den lokala skattemyndigheten kan inte anses utgöra sådan skäligen anledning för hans underlåtenhet att verkställa skatteavdrag som enligt 75 § uppbördslagen kan befria honom från ansvar för den

skatt som skatteavdragen skolat avse. Med hänsyn till den stora omfattning som uppdragen till N haft vid tiden för den första utbetalningen måste M redan då räknat med att utbetalningarna sammanlagt kunde bli mycket betydande och rent av större än N:s lön från AB ASEA-Skandia under ifrågavarande månader. Vad M anfört om svårigheterna att göra jämförelser mellan utbetalningen från skilda arbetsgivare kan därför inte heller anses utgöra sådan skälig anledning som nyss sagts.

På anförda skäl lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 18. 9; dom 11.10.1979 — två ledamöter av RR ville befria M från ansvar för N:s skatt jämte restavgift.)

Anm: Det framgick att AB ASEA-Skandia gjort avdrag för preliminär skatt på N:s inkomst därifrån. Oavsett detta fastställde alltså RR:s majoritet M:s ansvar för skatt på de utbetalningar han gjort till N. Jämför RÅ 1966 mot 1448 (Skattenytt 1967 s 399) och 1968 mot 198. Se även SOU 1945:27 s 258, 300, Centrala uppborädsnämnden 1946 nr 26, 1947 nr 14, Lundin, Uppbörd av skatt 2:a uppl. s 35, 36, 98.

Underhåll av icke hemmavarande barn som senare visat sig inte vara den skattskyldiges eget

Besvär av O angående inkomsteftertaxering för 1975.

RR yttrade: Enligt 46 § 2 mom 4) KL har en skattskyldig — såvitt är av betydelse i detta mål — rätt att få avdrag för bidrag som han under beskattningsåret utgivit för underhåll av icke hemmavarande barn under 18 år. Avdraget får inte överstiga 2 500 kr för varje barn. Frågan huruvida en skattskyldig haft ett hemmavarande barn under 18 år bedöms enligt 65 § KL efter förhållandena den 1 november året näst före taxeringsåret.

O har under 1974 utgivit bidrag till underhåll av Petra, född den 1 mars 1974, med 270 kr i månaden. Bidraget har utgått i enlighet med ett skriftligt åtagande av O att utge underhållsbidrag för tid intill dess resultatet av blodundersökning om faderskapet förelåg. Åtagandet var av den beskaffenhet som anges i 7 kap 13 § föräldrabalken och 1 § andra stycket lagen (1969:620) om ersättning i vissa fall för utgivna underhållsbidrag. Petra var den 1 nov 1974 icke hemmavarande hos O. O har i allmän självdeklaration 1975 gjort avdrag för underhållsbidraget till Petra med 2 500 kr. Av protokoll den 13 jan 1975 över blodundersökning om faderskapet framgår att O icke kan vara far till Petra. I mars månad 1975 fick O enligt 1 § lagen om ersättning i vissa fall för utgivna underhållsbidrag tillbaka vad han utgivit i underhållsbidrag. Det var således under beskattningsåret ännu oklart vem som är far till Petra. Det har sedermera visats att Petra inte är O:s eget barn.

Vid tillämpning av 46 § 2 mom 4) och 65 § KL bör med en skattskyldigs eget barn jämföras barn beträffande vilket den skattskyldige — i den ordning som anges i 7 kap 13 § föräldrabalken och 1 § andra stycket lagen om ersättning i vissa fall för utgivna underhållsbidrag åtagit sig att utge underhållsbidrag för tid intill dess resultatet av blodundersökning om faderskapet föreligger. Detta innebär att den skattskyldige har rätt att få avdrag för de underhållsbidrag han under beskattningsåret utgivit till barnet, om han den 1 nov året näst före taxeringsåret enligt åtagande var skyldig att utge bidraget och om barnet då inte var hemmavarande hos honom och inte heller fyllt

18 år. Avdraget får avse högst 2 500 kr. Det anförda gäller självfallet endast under förutsättning att utgivna belopp inte återbetalats under beskattningsåret.

O uppfyller de villkor för avdragsrätten som anges i föregående stycke. Den omständigheten att det efter beskattningsårets utgång — genom ett den 13 jan 1975 dagtecknat protokoll över blodundersökning — visats att O inte är far till Petra föranleder inte att O vid den ordinarie taxeringen 1975 skulle ha förvägrats rätt till avdrag för bidrag som han utgett till Petra.

Mot bakgrund av det anförda finns ej skäl till eftertaxering på den åberopade grunden, nämligen att O i självdeklarationen skulle ha lämnat oriktig uppgift om underhållsbidraget till Petra.

RR undanröjer den åsatta eftertaxeringen. (RR föredr. 2.10; dom 25.10.1979.)

Fråga om särskilt avdrag för kostnader för bilparkering vid arbetsplats utöver schablonavdraget för resorna till och från arbetsplatsen

Besvär av A angående inkomsttaxering 1973.

A var under 1972 anställd vid ett dataföretag och placerad vid ett bankkontor i centrala Göteborg. Han var bosatt i Fjärås.

I sin självdeklaration 1973 yrkade A avdrag för kostnad för bilresor mellan bostaden och arbetsplatsen i enlighet med riksskatteverkets anvisningar angående avdrag för kostnad för resor med bil mellan bostad och arbetsplats (RSV 1972 nr 8:5) samt för kostnader för parkering av sin bil i parkeringshus i anslutning till arbetsplatsen med 2 190 kr, beräknat efter visst belopp för varje arbetsdag.

TN medgav avdrag för bilresorna men ogillade avdragsyrkandet för parkeringskostnaderna.

A överklagade hos LSR, som fann att A åsamkats kostnader för parkering av bil med belopp, som ej kunde anses täckta av det redan medgivna bilkostnadsavdraget, och medgav avdrag för parkeringskostnader med 1 000 kr.

TI anförde besvär över LSR:s beslut med yrkande att avdraget för parkeringskostnader skulle vägras helt.

KR i Gbg yttrade, såvitt nu är i fråga: A har medgetts avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats med egen bil. Kostnaden har beräknats enligt schablonregeln i punkt 4 andra stycket anv till 33 § KL. Av förarbetena till lagstiftningen om schablonavdrag för bilresor till och från arbetet (prop 1969:29 s 25 och 33) torde det framgå att sådana parkeringskostnader som det är fråga om i målet anses ingå i det schablonmässigt beräknade bilkostnadsavdraget. Särskilt avdrag härför kan därför inte medges.

Hos RR fullföljde A sin talan.

I infortrat yttrande anförde RSV beträffande frågan om parkeringskostnaden bl a:

Avdragsrätten för resor till och från arbetsplatsen regleras i punkt 4 av anv till 33 § KL.

I lagtexten och i förarbetena (prop 1969:29 och BeU 1969:31) finns angivet efter vilka huvudprinciper avdraget skall beräknas. Hur bestämmelserna skall se ut i detalj har lagstiftaren överlåtit på RSV att arbeta ut.

Enligt lagbestämmelserna skall RSV för varje kalenderår fastställa två schablonbelopp. Det ena

beloppet avser avdrag per mil för körsträckor upp till 1 000 mil och det andra beloppet avser mil-avdrag för överskjutande antal mil. Avdraget skall enligt lagtexten beräknas på grundval av genomsnittliga kostnader för mindre bil och med hänsyn till såväl milbundna som årsbundna kostnader.

För inkomståret 1972 har schablonbeloppet fastställts till 3,40 kr per mil resp 2,10 kr per mil. Dessa belopp utgör en fastställd övre gräns för avdrag för resor med bil mellan bostad och arbetsplats. Beloppen är med andra ord bindande. Det saknar därför betydelse för avdragets storlek om den enskildes faktiska kostnader är högre eller lägre än dessa belopp.

I underlaget för RSV:s kostnadsberäkningar ingår en post som avser utgift för garage eller uppställningsplats. Beloppet (450 kr) fanns medtaget i den kalkyl som utredningen (Ds Fi 1968:7) presenterade i sitt förslag till ändrade regler för bilresor mellan bostad och arbetsplats och grundade sig ursprungligen på statens personalbostadsdelegations rekommendation (se prop 1969:29 s 14).

Detaljerna i bilkostnadskalkylen diskuterades i åtskilliga remissyttranden. Såväl höjningar som sänkningar av de olika kostnadsposterna föreslogs (betr garagekostnad se prop s 25).

Departementschefen kommenterar endast posten som avser ränta på avskrivningsbeloppet. I övrigt anser han att anmärkningarna mot de olika kostnadselementen i stort sett jämnar ut varandra beloppsmässigt.

RSV:s styrelse har med hänsyn härtill inte ansett sig vara bunden till den exakta kostnadsuppdelning som utredningen presenterade.

De kostnadsberäkningar som RSV senare utarbetat på grundval av den i propositionen redovisade kostnadskalkylen överensstämmer vad gäller de enskilda kostnadsposterna därför inte helt med utredningens förslag. Trots att statens personalbostadsdelegation ändrat sina rekommendationer har RSV i sina kostnadsberäkningar fortfarande samma belopp för garagekostnad.

Av lagtexten framgår att avdraget skall beräknas på grundval av genomsnittliga kostnader för mindre bil. De genomsnittliga kostnaderna för exempelvis skatt, försäkring, bensin och reparationer kan i regel fastställas på grundval av faktiska uppgifter. Däremot är det svårare att ange de genomsnittliga kostnaderna för garage, uppställning o d.

Det är sannolikt så att sistnämnda slag av kostnader uppvisar stora individuella skillnader. Man torde exempelvis med fog kunna påstå att det i många fall inte föreligger någon kostnad för garage eller uppställning. I så fall medför nuvarande schablonberäkning en viss överkompensation. I andra fall ger schablonen inte full täckning för de faktiska kostnaderna. Detta är en logisk följd av att schablonavdraget skall grundas på en genomsnittsbereäkning.

Det kan visserligen diskuteras om inte avdrag kan medges med större belopp än vad som motsvarar fastställda schablonavdrag om den skattskyldige haft betydande utgifter för t ex parkering vid den egna arbetsplatsen. Denna fråga kan nämligen även ses mot bakgrund av den allmänna bestämmelsen i punkt 4 av anv till 33 § KL som innebär att avdrag bör medges med skälig kostnad. Framförallt inom storstäderna torde parkeringskostnader kunna antas uppgå till förhållandevis höga belopp. Om lagstiftaren rent allmänt avsett att möjliggöra bilanvändning för resor mellan bostad och arbetsplats skulle det kunna anses rimligt att avdraget bestäms med ledning av de föreliggande förhållandena i likhet med vad som gäller för avdrag i allmänhet. Avdraget för resor mellan bostad och arbetsplats kan å andra sidan anses falla utanför de sk naturliga avdragen vid inkomstberäkningen. I så fall skulle det vara lagstiftarens uppgift att ange gränserna och grunderna för detta avdrag. Enligt RSV:s mening är dessa gränser med nuvarande lagtext fastställda genom de av RSV fastställda anvisningarna. Eftersom anvisningarna inte särskilt berör den situationen att man haft betydande biluppställningskostnader vid arbetsplatsen får avdraget anses begränsat till de av RSV fastställda schablonavdragen.

Enligt RSV:s uppfattning bör man således inte ens vid en avsevärd avvikelse mellan den faktiska kostnaden för någon enskild kostnadspost och det i kalkylen redovisade beloppet frångå fastställd schablon. RSV erinrar om vad departementschefen uttalat i propositionen (s 31): "I fråga om bilkostnadsavdragets storlek anser jag i likhet med utredningen och samtliga remissinstanser att avdraget bör beräknas efter en schablon. Det vore synnerligen opraktiskt att låta den skatt-

skyldige redovisa de faktiska kostnaderna och uppdra åt beskattningsmyndigheterna att pröva skäligheten av sådana kostnader”.

RR gjorde ej ändring i KR:s dom. (RR föredr. 29.5; dom 15.6.1979.)

Anm.: Jämför RRK R 76 1:7. Se även Fi-stencil 1968:7 och prop 1969:29 s 25, 31, 33.

Fråga om avdrag för avsättning till inköp av pensionsförsäkring åt anställd

Besvär av TI och ett aktiebolag angående inkomsttaxering 1975.

RR yttrade: Såsom KR funnit får bolaget anses ha iklätt sig bindande förpliktelse att inköpa pensionsförsäkring för Georg Svensson. Emellertid har försäkringen tecknats och premien erlagts först efter den tidpunkt, den 31 mars 1975, då bolaget haft att avgiva allmän självdeklaration för det aktuella beskattningsåret. Bolaget är därför inte berättigat till avdrag för premien under nämnda år.

Den med reserveringen avsedda premien för Rut Svenssons pensionsförsäkring, vilken premie förföll till betalning den 1 juli 1975 och inbetalades i slutet av juni månad samma år, kan inte betraktas som en för bolaget avdragsgill omkostnad under beskattningsåret 1974.

Enär bolaget i deklarationen lämnat oriktig uppgift om ändamålet med pensionsavsättningen, skall bolaget påföras skattetillägg. Skäl till eftergift av skattetillägget kan ej anses föreligga. (RR föredr. 5. 2: dom 20.02.1980.)

Anm.: Se RÅ 1969 not 794, 1974 not A 117, 1977 ref 41 och 61. Se även RN 1956 nr 4:4, prop 1967:83 s 140, 142, prop 1967:84 s 56.

Periodiskt understöd — bindande förpliktelse

Besvär av Bo L angående inkomsttaxering 1976.

Enligt övergångsbestämmelserna till lagen (1973:1113) om ändring i kommunalskattelagen skall — i stället för de genom den nya lagen ändrade reglerna om avdrag för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, innefattande bl a begränsning av avdrag för vissa utbetalningar till 5 000 kr per år för varje mottagare — äldre bestämmelser fortfarande gälla i fråga om periodiska utbetalningar som utgår på grund av bindande förpliktelse som uppkommit före den 9 nov 1973.

RR yttrade: Till stöd för sitt yrkande om avdrag för periodiskt understöd med belopp som överstiger 5 000 kr har Bo L åberopat en den 10 dec 1971 dagtecknad, av Bo L ensam undertecknad handling enligt vilken Bo L utfäst sig att till Lennart L betala ett periodiskt understöd om ’årligen sammanlagt ungefärligen 7 000 kr vilket belopp om lägenhet därtill föreligger senare kan jämkas med hänsyn till penningvärdet’. Vidare skulle enligt utfästelsen åtagandet kunna uppsägas av Bo L med iakttagande av en varseltid om ett år ’om ändrade förhållanden skulle ge anledning därtill’. Av handlingarna i målet framgår att Bo L utgivit understöd till Lennart L, år 1972 7 000 kr, år 1973

4 000 kr, år 1974 5 000 kr och år 1975 — nu förevarande beskattningsår — 6 000 kr.

Bo L:s i målet lämnade uppgift att understödet utgått till Lennart L i egen- skap av tidigare anställd hos Bo L har bestritts av TI och stöds ej heller i övrigt av utredningen i målet. Uppgiften kan därför icke godtagas.

Avdrag för understöd med belopp som överstiger 5 000 kr kan därför med- givas endast om Bo L:s nyss nämnda, den 10 dec 1971 dagtecknade skriftliga åtagande kan anses innefatta en för Bo L bindande förpliktelse att utge sådant understöd under år 1975.

I detta hänseende finner RR mot bakgrund av omständigheterna i målet att Bo L:s åtagande av år 1971 medger honom att i allt väsentligt ensidigt avgöra understödets belopp. Den i målet åberopade, den 10 dec 1971 dagtecknade handlingen kan därför inte anses innefatta en sådan bindande förpliktelse som avses i övergångsbestämmelserna till lagen (1973:1113) om ändring i kommu- nalskattelagen (1928:370). Bo L:s underlåtenhet att formellt uppsäga åtagan- det av den 10 dec 1971 måste vidare ses som ett fortlöpande frivilligt åtagande att låta utbetalningarna pågå ytterligare ett år. Den förpliktelse som därige- nom kan ha uppkommit för Bo L har, såvitt anser understöd för beskattnings- året 1975, uppkommit efter den 8 nov 1973, det vill säga efter utgången av den tid som anges i övergångsbestämmelserna till nyssnämnda lag 1973:1113.

Med hänsyn härtill är Bo L icke berättigad till avdrag för periodiskt under- stöd med högre belopp än det som tillgodoräknats honom av TN.

Bo L har ej heller i övrigt visat fog för sin talan.

RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 13. 2; dom 22.02.1980.)

Anm.: Se RÅ 1974 not A 1305 (=RSV DT 1974:43) och RÅ 1978 1:88. Se även prop 1973:181 s 53, 58 f, SOU 1977:91 s 190-196, 283.

Bostadsförmån i form av nyttjanderätt på livstid till boningshus som erhållits vid bodelning

Besvär av Gunborg E angående inkomsttaxering 1975.

I samband med att makarna Edvin och Gunborg E gemensamt ansökte om hemskillnad upprättades ett bodelningsavtal, dagtecknat den 22 maj 1973. I avtalet bestämdes att Edvin E, som drev jordbruksrörelse, skulle bl a tillskif- tas i boet ingående fastigheter. Gunborg E tillskiftades egna kontanta sparmed- el och skulle i skifteslikvid erhålla 50 000 kr. Vidare avtalades att Gunborg E skulle 'berättigas att för all framtid kostnadsfritt kvarbo i boningshus' på en av fastigheterna.

I sin deklaration redovisade Gunborg E under inkomst av tjänst periodiskt understöd från Edvin E med 14 400 kr.

TN upptog till beskattning förutom nämnda belopp även värde av bostads- förmån avseende två rum och kök med 2 300 kr.

Gunborg E yrkade hos LSR att något värde av bostadsförmån inte skulle upptagas till beskattning.

LSR lämnade besvären utan bifall av följande skäl: Bodelningsavtalet innebär icke annat än att makarnas förmögenhetstillgångar fördelats mellan dem. Den avkastning som vardera maken framdeles erhåller på vad sålunda tillskiftats honom skall taxeras hos denne. Genom att till Gunborg E upplåta den nu ifrågavarande rättigheten med avseende å bostaden har Edvin E i viss mån avstått från förräntning av honom tillhörig fast egendom och Gunborg E erhållit motsvarande förmån. Denna är som TI påstått skattepliktig. Den upplåtna lägenheten skall enligt avtal omfatta åtminstone två rum och kök. Det i förvärvskällan tjänst upptagna värdet av denna bostadsförmån framstår som skäligt.

Gunborg E överklagade och anförde: Vid bodelningsavtalets upprättande har båda parterna varit helt införstådda med att Edvin E, som drev jordbruksrörelsen och ville fortsätta härmed, icke hade ekonomiska möjligheter att lösa ut Gunborg E med kontanta medel. Med anledning härav träffades den uppgörelsen att Gunborg E skulle äga rätt att kvarbo å fastigheten samt att värdet av kvarboenderätten skulle beaktas när skifteslikviden fastställdes. Edvin E har sålunda bodelningsmässigt tillskiftats en fastighet som belastas med en kvarboenderätt. Med anledning av belastningen har den överenskomna skifteslikviden väsentligt understigit vad eljest skulle ha utgått till Gunborg E. Upplåtelsen utgör sålunda ett moment i bodelningen, och Gunborg E har i bodelningen som sådan sedan erlagt likvid för bostadsförmånen. Att Gunborg E tillkommande bostadsförmån icke uttryckligen angivits såsom skifteslikvid torde sakna betydelse. Det väsentliga måste vara avtalets syfte och andemening. Det måste stå helt klart för alla att — om bostadsförmånen ej upplåtits — Gunborg E tillkommande skifteslikvid i pengar skulle ha blivit avsevärt högre än den nu överenskomna.

KR i Sundsvall: ej ändring.

Hos RR fullföljde Gunborg E sin talan.

RR yttrade: Enligt bestämmelse i det ifrågavarande bodelningsavtalet har Gunborg E tillerkänts rätt att, för all framtid kostnadsfritt kvarbo å boningshus' på en maken tillskiftad fastighet. Det årliga värdet av bostadsförmånen är att betrakta som sådan periodisk intäkt, för vilken Gunborg E är skattskyldig såsom för inkomst av tjänst. Anledning saknas antaga att värdet beräknats för högt. På grund av det anförda lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 22. 1; dom 12.02.1980.)

Anm.: Se Rå 1954 not 1276, 1957 not. 1017 och 1957 not 1551.

Fråga om underhållsbidrag avsett även frånskild hustru och inte endast ej hemmavarande barn

Besvär av R angående eftertaxeringar för 1972—1974.

I sina självdeklarationer 1972, 1973 och 1974 yrkade R avdrag för periodiskt understöd till sin frånskilda hustru med 7 600 kr, 10 611 kr och 7 560 kr. Till varje deklaration hade fogats intyg undertecknat av hustrun, vari hon erkände sig som periodiskt understöd ha mottagit det ifrågavarande beloppet. — TN medgav avdragen.

I framställning om eftertaxering hävdade TI att utbetalningarna i själva ver-

ket avsett underhållsbidrag till R:s båda barn i äktenskapet med Eve R och att R därför skulle ha varit berättigad att få avdrag endast enligt reglerna för underhållsbidrag till barn, vilket sammanlagt för de båda barnen skulle ha medfört rätt till avdrag för de ifrågavarande åren med 3 000 kr, 3 000 kr resp 5 000 kr. TI yrkade att R skulle eftertaxeras och påföras skattetillägg för vad som avdragits utöver de avdragsgilla beloppen för underhållsbidrag till barn.

LSR biföll TI:s yrkanden.

R överklagade beslutet. Han ingav äktenskapsskillnadsdomen den 7 okt 1971 enligt vilken han förpliktats utge underhållsbidrag för de två barnen med 315 kr i månaden för varje barn fram till den 1 sept 1975 samt därefter med 250 kr i månaden för varje barn till dess barnet fyllt 18 år; till hustrun utgick inte något underhållsbidrag enligt domen. R hävdade att skälet till att underhållsbidragen bestämts att utgå med högre belopp under de första åren var att Eve R på grund av utbildning då hade låg inkomst och att en del av underhållsbidragen för de ifrågavarande åren därför avsåg bidrag till henne personligen.

TI tillstyrkte att eftertaxering ej skulle ske för vad R utbetalat till Eve R utöver vad som enligt domen skulle utgå som underhållsbidrag till barnen, eftersom denna del kunde ses som periodiskt understöd till henne.

KR i Sthlm yttrade: Med hänsyn till vad i målet förekommit får antagas, att av de under 1971 och 1972 till Eve R utgivna, såsom periodiskt understöd betecknade belopp, 40 kr resp 3 051 kr utgjort bidrag till dennas personliga underhåll, medan beloppen i övrigt jämte hela det under 1973 till Eve R utgivna beloppet avsett fullgörande av lagstadgad underhållsskyldighet gentemot R:s minderåriga barn. — KR nedsatte ävensom skattetilläggen för dessa år i enlighet därmed.

R fullföljde sin talan hos RR.

RR lämnade besvären utan bifall och yttrade: Av handlingarna i målet framgår ej annat än att R varit skyldig att utge årligt underhållsbidrag för sina två ej hemmavarande barn med åtminstone 7 560 kr under ifrågavarande tre beskattningsår. Vid utbetalningarna till barnens mor måste därför anses att R i första hand fullgjort den underhållsskyldighet mot barnen som ålegat honom. Då han i självdeklarationerna ej lämnat uppgift om ifrågavarande underhållsskyldighet föreligger förutsättningar för eftertaxering och skattetillägg på sätt KR bestämt. (RR föredr. 4.12; dom 27.12.1979; en ledamot av RR anförde annan motivering.)

Fråga om underinstans varit bunden av överinstansens ställningstagande i sakfrågan vid återförvisning

Besvär av A angående inkomsttaxering 1973.

I självdeklaration 1970 upptog A som enda skattepliktiga intäkt räntor med 78 kr. Efter avdrag

för skuldräntor och allmänna avdrag uppvisade deklarationen underskott med 21 650 kr vid taxering till statlig inkomstskatt och 6 417 kr vid taxering till kommunal inkomstskatt.

I självdeklaration 1973 yrkade A avdrag för förlust hänförlig till 1970 års deklaration med 17 829 kr vid taxering till statlig inkomstskatt och 5 207 kr vid taxering till kommunal inkomstskatt.

TN vägrade avdraget.

I besvär yrkade A att bli taxerad enligt deklarationen.

LSR lämnade A:s talan utan bifall med motiveringen att han ej varit skyldig avlämna allmän självdeklaration vid 1970 års taxering.

Hos KR vidhöll A sitt avdragsyrkande och anförde bl a att han under kalenderåret 1969 uttagit skogskontomedel med 5 316 kr hänförliga till två jordbruksfastigheter på Gotland.

TI tillstyrkte bifall till besvären.

KR i Sthlm yttrade: Vad numera förekommit i målet får anses utvisa att A var skyldig att 1970 avlämna självdeklaration. Det föreligger därför inte hinder att pröva hans framställning om avdrag för förlust hänförlig till beskattningsåret 1969. — KR upphäver LSR:s beslut och visar målet åter till LSR för prövning av förlustavdraget.

LSR upptog härefter ånyo målet till prövning och yttrade därvid bl a. A har beskattats för överlåtelse av jordbruksfastigheterna vid 1969 års taxering, varvid han även — enligt egen utsago — beskattats för de 5 316 kr på skogskontot. Det förhållandet att A först under år 1969 uttagit medlen från skogskontot, medför därför inte att beloppet skall medräknas bland bruttointäkterna vid 1970 års taxering. — Då A således vid 1970 års taxering endast haft bruttointäkter om sammanlagt 78 kr, avseende förvärvskällan kapital, är han lagligen inte berättigad att åtnjuta något avdrag för förlust hänförlig till taxeringsåret 1970. — LSR beslutar därför att med avslag på A:s besvär ånyo lämna 1973 års inkomsttaxeringar utan nedsättning.

I besvär vidhöll A sitt yrkande att få avdrag för förlust hänförlig till beskattningsåret 1969.

KR i Sthlm gjorde ej ändring i LSR:s beslut. (En ledamot av KR ansåg att LSR inte ägt att pröva frågan om A:s deklareringskyldighet 1970 och ville visa målet åter till skatterätten för prövning av frågan om det föreligger någon förlust hänförlig till beskattningsåret 1969, som A äger njuta avdrag för vid 1973 års taxering.)

I besvär hos RR fullföljde A sin talan. Han anförde därvid att LSR lagligen varit förhindrad att efter KR:s lagakraftvunna återförvisningsbeslut ånyo pröva den genom detta beslut avgjorda frågan om han varit berättigad att åtnjuta förlustavdrag hänförligt till taxeringsåret 1970.

RR yttrade: I målet har till en början uppstått frågan i vilken utsträckning underinstans efter återförvisning är bunden av den överordnade instansens bedömning av fråga som inverkar på målets utgång. Till belysning av detta spörsmål må följande anmärkas.

I 34 § andra stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291) finns en regel av innebörd att talan mot beslut, varigenom mål återförvisas till lägre instans, får föras endast om beslutet innefattar avgörande av fråga, som inverkar på målets utgång. Regeln har sin motsvarighet för allmänna domstolar i ett stadgande i 54 kap 6 § rättegångsbalken, som har fått tjäna som förebild för den inom förvaltningsrätten gällande regeln.

Det finns anledning att betrakta frågan om underinstansens bundenhet av den återförvisande överinstansens bedömning mot bakgrund av nämnda överklagbarhetsregler. Det ståndpunktstagandet ligger nämligen nära till hands att ett överklagbart återförvisningsbeslut måste anses bindande för underinstansen efter det att tiden för anförande av besvär mot återförvisningsbeslutet gått till ända.

Grundas återförvisningsbeslutet på att överinstansen, i motsats till underinstansen, funnit rättegångshinder inte föreligga och därför undanröjt underinstansens avvisningsbeslut, får underinstansen anses bunden härav. Överinstansen har då i sin helhet avgjort den frågan som varit uppe till bedömning och anledning saknas för underinstansen att vidare befatta sig med den frågan.

Annorlunda är förhållandet när återförvisningsbeslutet grundas på att överinstansen är av annan åsikt i sakfrågan. Dess ställningstagande utgör då inte något avgörande i processuell mening

utan endast beslutsskäl. Själva beslutet innebär formellt ett direktiv till underinstansen att på nytt pröva sakfrågan. 54 kap 6 § rättegångsbalken medger över huvud taget inte att återförvisningsbeslutet överklagas i detta fall. Härför fordras att överinstansen även träffar ett materiellt avgörande genom mellandom. Enligt förarbetena till 34 § förvaltningsprocesslagen kan däremot klagan föras även över återförvisningsbeslut som grundas på ställningstagande i sakfrågan. Om anledningen till denna avvikelse från förebilden i rättegångsbalken sägs ingenting. Den kan botten i att mellandom inte förekommer i förvaltningsprocessen och att man ändå av processekonomiska skäl velat öppna möjlighet för part att i ett sammanhang få det mest auktoritativa beskedet i den fråga som föranlett olika ställningstaganden i instanserna. Regeringsrätten har också i åtskilliga fall godtagit att besvär förts över detta slag av återförvisningsbeslut. Så länge saken inte avgörs genom beslutet tar ställningstagandet i sakfrågan dock inte åt sig rättskraft. Underinstansen är då inte heller vid sin prövning efter återförvisningen formellt bunden av detta. Självfallet ligger det ändå i instansordningens natur att underinstansen, om särskilda skäl inte talar däremot, godtar överinstansens bedömning. Ny utredning eller andra omständigheter kan dock ha tillkommit som ställer saken i annat läge. Det kan också framstå som uppenbart, att överinstansen förbisett en viktig omständighet eller gjort en felbedömning. Det är då processekonomiskt fördelaktigast att underinstansen på nytt prövar även den fråga som en gång bedömts av överinstansen. Att märka är nämligen, att part är oförhindrad att efter överklagande av underinstansens nya avgörande argumentera och förebringa ny utredning i den fråga som överinstansen redan tagit ställning till.

I det nu aktuella målet har LSR i beslut den 18 juli 1977 vidhållit sin av KR i återförvisningsbeslut den 22 dec 1976 underkända ståndpunkt, att A inte varit deklarationsskyldig år 1970. Denna ståndpunkt är riktig och den har numera godtagits av KR genom det överklagade beslutet. Som framgår av vad som tidigare anförts har LSR varit oförhindrad att vidhålla sin ståndpunkt.

RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 31. 10; dom 26.11.1979.)

En ledamot av RR (Hjern) var skiljaktig i fråga om motiveringen och anförde: Avgörande för frågan om underinstans skall vara bunden av de skäl överinstans anförde för återförvisning till underinstansen av mål måste vara beroende av själva anledningen till återförvisningsbeslutet. Det är alldeles tydligt, att om ett mål återförvisats på grund av att utredningen i målet är ofullständig eller eljest bristfällig underinstansen fritt har att bestämma utgången på grundval av det underlag som då förekommer. Men det inträffar inte så sällan att mål återförvisas för att så att säga effektuera en beställning. Sålunda brukar regeringsrätten ibland visa mål åter till patentbesvärsrätten (eller patentverket), i vilka det förutsättes att underinstansen, den i tekniskt avseende avsevärt mera kompetenta instansen — om nya omständigheter ej tillkommit eller kan åberopas — beviljar patent. Andra exempel i samma stil kan anföras. Det är emellertid tvivel underkastat om underinstansen i dessa fall är skyldig att följa sådana direktiv. En domare är visserligen skyldig att hålla sig till lagens föreskrifter men så länge han håller sig inom lagens ramar måste han ha en oavvislig rätt att då det gäller rena värderingsfrågor följa sin övertygelse i själva saken. Fråga om överklagbarheten av återförvisningsbeslut är i detta sammanhang ointressant.

I det nu aktuella målet visade KR genom beslutet den 22 dec 1976 målet åter till LSR för prövning av förlustavdraget med upplysning i domskälen att hinder inte förelåg att pröva A:s framställning om avdrag för förlust, hänförlig till beskattningsåret 1969. Då LSR efter återförvisningen ånyo prövade målet den 18 juli 1977 beslöt domstolen på skäl som framgår av bilaga till nu ifrågavarande beslut att på nytt lämna A:s besvär utan bifall. I detta avseende handlade LSR alldeles rätt, eftersom KR:s beslut byggde på den felaktiga föreställningen att A under beskattningsåret 1969 haft sådana inkomster att han varit deklarationsskyldig 1970, vilket ingalunda varit fallet.

Det är givet att LSR i ett läge som här beskrivits inte varit bunden av KR:s felaktiga direktiv.

Jag instämmer på nu anförda skäl i mina kollegors slutliga ståndpunkt.

Anm.: Se *Gärde m fl, kommentar till nya rättegångsbalken s 815, SOU 1938:44 s 548, 549, SOU 1964:27 s 514.*

Nu kan Du data- behandla både deklarationer och bokföring!

Vi kan nu erbjuda Dig ett skräddarsytt paket för revisorer, som *slår allt annat jämförbart* i prisklassen 25.000—50.000:—. Se här vad Du får för pengarna:

- En av världens bästa mikrodatorer — APPLE II — till ett pris *från cirka 29.000 kr* (inkl programvara).
- Ett för revisorer skräddarsytt redovisningssystem med följande finesser:
 - *Momsautomatik* — datorn räknar fram utg eller ing moms.
 - *Kassakontroll* — datorn signalerar om kassaunderskott uppstår.
 - Utskrift av rapporterna *i ett svep* — inget behov passa datorn under tiden den skriver rapporter.
 - *Valfri kontoplan*, med möjlighet till underkontoindelning.
 - *Automatisk bokning* av t ex sociala kostnader, avskrivning etc.
 - *Valfri redigering* av rapporter.
 - Jämförelse mot både *fjolår* och *budget*.
 - *Snabb* inrapportering av budget genom automatisk periodfördelning.
 - *Omedelbar uppdatering* av saldon: man kan läsa av saldon och transaktioner på valfria konton när helst man önskar.
 - Momsredovisning med inbyggd sk *”länsstyrelsekontroll”*.
 - Möjlighet till *kostnadsställedovisning*.

Till detta redovisningssystem *kan Du även göra hela deklarationsarbetet i datorn*. Sänker tidsåtgången på deklarationer med över hälften. Datorn skriver ut alla deklarationsblanketter: R 5, J 3, K 4, 1, 2. Du kan dessutom databehandla aktiebolags årsredovisningshandlingar. Vi bygger successivt ut systemet. *Kontantberäkning* och exakt *skatteberäkning* får Du också automatiskt! Vi kommer även att erbjuda ett *skatteplaneringsprogram*.

Ring oss för besök eller mer information!

Datarationalisering AB

Fjärdhundragatan 50, 199 31 Enköping • Telefon 0171-386 90