

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Fråga om egen bil som använts för resor mellan bostad och arbetsplats även regelmässigt använts i tjänsten**

Besvär av TI och K angående K:s inkomsttaxering 1976. — K var 1975 chef för en sektion vid Stockholms kommuns fastighetskontor. I denna egenskap hade hon ansvar för saneringsverksamheten beträffande fastigheter i Stockholms innerstad. År 1975 arbetade hon under 219 dagar samt använde sin egen bil i tjänsten under 79 av dessa dagar. Hon hade rätt till ersättning av arbetsgivaren för användningen av bilen i tjänsten med en maximal körsträcka av 300 mil.

I sin deklaration yrkade K avdrag för dagliga resor med egen bil till och från arbetet under 219 dagar med 4 231 kr. — TN medgav avdrag för kostnad för resor mellan bostad och arbetsplats med 700 kr, motsvarande kostnad för resor med allmänna kommunikationsmedel.

Hos LSR yrkade K att bli taxerad enligt deklarationen och anförde: Bilen hade använts regelmässigt 2 à 3 gånger per arbetsvecka. Det hade varit omöjligt för henne att förutspå vilka dagar hon måste besiktiga för försäljning aktuella fastigheter och fastigheter som i övrigt var av intresse för kommunen i förnyelsesammanhang. Resorna hade i och för sig varit relativt korta men där emot ofta förekommande.

LSR yttrade: Av handlingarna i målet anser LSR att det ej framgår, att nyttjandet av bilen i tjänsten varit regelmässigt eller att innehav av egen bil varit ett krav för tjänstens fullgörande.

K är därför ej berättigad till avdrag för bilkostnader. Besvären lämnas i denna del utan bifall.

K överklagade hos KR i Sthlm, som yttrade: Handlingarna utvisar att K använt egen bil i tjänsten 79 dagar under 1975. För färd mellan bostad och arbetsplats och åter (4,4 mil) dessa dagar får hon anses berättigad till avdrag med  $(79 \times 4,4 \text{ mil} \times 4,10 \text{ kr} = )$  1 425 kr.

I besvär hos RR yrkades av TI att LSR:s beslut skulle fastställas och av K att avdrag skulle medges henne för kostnader för resor med egen bil till och från arbetsplatsen med 4 231 kr.

RR yttrade: I anslutning till bemyndigande i andra stycket av punkt 4 anvisningarna till 33 § KL har riksskatteverket i meddelande RSV Dt 1975:34 med avseende på 1976 års taxering fastställt grunder för beräkning av avdrag vid användning av egen bil för resor till och från arbetsplatsen. I detta hänseende

anges i meddelandet bl a följande: "Skattskyldig, som i sin tjänst regelmässigt använder bil, bör medges avdrag för bilkostnader för resor mellan bostaden och den fasta arbetsplatsen oavsett avståndet och tidsvinsten".

Av handlingarna i målet framgår att K, som av sin arbetsgivare medgivits rätt att mot av arbetsgivaren utbetald ersättning använda egen bil i tjänsten, år 1975 arbetat under 219 dagar samt att hon — med jämn fördelning över året — använt sin egen bil i tjänsten under 79 av dessa dagar.

Med hänsyn till vad sålunda blivit upplyst om K:s användning av den egna bilen i tjänsten kan det i RSV:s meddelande för avdragsrätt uppställda kravet på regelmässighet inte anses uppfyllt.

På grund av det anförda finner RR skäl att med ändring av KR:s dom fastställa LSR:s beskattningsåtgärder. (RR föredr. 5.11; dom 24.11.1980.)

En ledamot av RR (Simonsson) var skiljaktig och yttrade bl a:

Med hänsyn till vad — — — blivit upplyst om K:s användning av den egna bilen i tjänsten kan det i RSV:s meddelande för avdragsrätt uppställda kravet på regelmässighet inte anses uppfyllt.

Emellertid bör i K:s fall i begreppet "skäligen kostnad för resor till och från arbetsplatsen" enligt förutberörda anvisningspunkt i kommunalskattelagen kunna inrymmas hennes kostnad för resor med egen bil mellan bostad och arbetsplats under envar av angivna 79 arbetsdagar, då hon använt bilen i tjänsten.

I följd härav får K, såsom KR funnit, anses berättigad till avdrag för bilkostnader med 1 425 kr.

En annan ledamot (Petrén) var också av skiljaktig mening och anförde bl a:

K får under förhandenvarande omständigheter anses vara berättigad att erhålla avdrag för kostnad för färd till och från arbetsplatsen med egen bil. Vad gäller omfattningen av denna avdragsrätt måste antagas att K i sin ställning som sektionschef kunnat så planera sitt arbete att hon före varje dags färd till arbetsplatsen vetat om hon under dagen kom att utföra någon inspektionsresa. Hon kan därför anses berättigad till avdrag för bilresa till och från arbetsplatsen endast för de 79 dagar då hon utfört inspektionsresor. Mot KR:s beräkning av avdragets storlek under angivna förutsättning har någon erinran ej gjorts. — Jag fastställer, med ogillande av TI:s och K:s besvär, det slut vartill KR kommit i målet.

*Anm: Se RÅ 80 1:35 samt Roos-Larsson, Tjänstebil Privat, s 39, 114—115, RN 1964 1:4, RSV Dt 1975:34, RSV Dt 1978:10.*

#### **Fråga om rätt instans för prövning av extraordinära besvär angående skattetillägg. 116 o § taxeringslagen**

Besvär av D angående skattetillägg vid taxering 1976. D arbetade under år 1975 hos Ramqvist TV & Radio. Han deklarerade för taxeringsåret 1976 — i enlighet med erhållen kontrolluppgift — inkomst av tjänst med 32 120 kr, vilket belopp senare visade sig vara 2 500 kr för lågt. — TI yrkade att D skulle eftertaxeras för 2 500 kr samt att skattetillägg skulle påföras på beloppet. — LSR biföll TI:s talan.

I besvär hos KR, som inkom efter utgången av den ordinarie besvärstiden, yrkade D under åberopande av 100 § TL att eftertaxeringarna skulle undanröjas eller att i vart fall skattetillägg inte skulle påföras honom.

KR i Sthlm fann inte sådana omständigheter föreligga som kunde medföra rätt för D att föra talan i särskild ordning och tog därför inte upp besvären till prövning.

I besvär hos RR fullföljde D sin talan såvitt angick honom påfört skattetillägg.

RR yttrade: D får anses ha i KR och RR fört talan om undanröjande i särskild ordning av LSR:s lagakraftvunna beslut om skattetillägg. Enligt 116 o § tredje stycket TL skall sådan talan föras hos länsrätt. — Med undanröjande av KR:s beslut i fråga om skattetillägg förordnar RR att handlingarna i målet skall överlämnas till LR i Västmanlands län.

(RR föredr. 21.10; dom 24.11.1980.)

(Två ledamöter av RR var av skiljaktig mening och anförde: Enligt 116 p § andra st. TL skall, om vid prövning av besvär i taxeringsmål taxeringen nedsättes, därav föranledd ändring vidtagas i beslut om särskild avgift. KR, där D under åberopande av 100 § samma lag anförde besvär över såväl eftertaxering som skattetillägg, har enligt grunderna för det förstnämnda städgandet rätteligen prövat förutsättningarna för besvär i särskild ordning i vad avser såväl eftertaxeringen som skattetillägget. Det förhållandet att D till RR fullföljt talan endast såvitt gäller skattetillägget kan inte anses medföra att hans talan skall jämlikt 116 o § tredje stycket prövas av länsrätt såsom första domstol. Vi anser därför att besvären skall prövas i sak.)

*Anm.: Se RÅ 79 1:99 samt prop 1977/78:136 s 210—212.*

### **Taxeringsprocess — yrkande om avdrag vid ordinarie taxering för belopp som oriktigt eftertaxerats (ny grund för talan.)**

Besvär av Stora Kopparbergs Bergslags AB angående inkomsttaxering 1973.

Genom beslut den 2 april 1976 avgjorde MKSR mål om 1973 års ordinarie taxering för inkomst för bolaget. Avgörandet innebar bl a att domstolen biföll ett av TI framställt yrkande att inkomsten för vissa bolaget tillhöriga villafastigheter i Falun och Borlänge skulle beräknas enligt schablon med tillämpning av 24 § 2 mom KL.

Bolaget överklagade MKSR:s beslut hos KR i Gbg med yrkande att ifrågavarande fastigheter skulle betraktas såsom ingående i bolagets rörelse och att taxeringarna skulle nedsättas i enlighet härmed.

Medan bolagets besvär var anhängiga hos KR blev bolaget, genom beslut av MKSR den 25 jan 1979, eftertaxerat till statlig inkomstskatt för utbetalade provisioner till bank för inlösen av utdelningskuponger för aktier, för vilka provisioner bolaget gjort avdrag i deklarationen. Beslutet om eftertaxering vann laga kraft.

I skrivelse, som inkom till KR den 13 sept 1979, yrkade bolaget härefter att bolagets ordinarie taxering enligt MKSR:s beslut den 2 april 1976 skulle nedsättas, förutom med belopp enligt tidigare framställt yrkande, med ytterligare 212 220 kr vid den statliga taxeringen. Till stöd härför åberopade bolaget en av RR den 6 sept 1979 meddelad dom, varigenom kostnader för provision till banker för inlösen av utdelningskuponger för aktier ansetts utgöra driftkostnader. I andra hand åberopade bolaget avdrag för provisionskostnaderna som alternativ grund för nedsättning av taxeringen till statlig inkomstskatt.

Det må anmärkas, att det ändringsyrkande, som bolaget framställde i KR före besvärstidens utgång, motsvarande en nedsättning av taxeringarna med 206 956 kr.

KR i Gbg avvisade av anförda skäl besvären såvitt avsåg bolagets i skrivelsen den 13 sept 1979 i första hand framställda yrkande samt lämnade bolagets yrkande avseende villafastigheter och det i skrivelsen den 13 sept 1979 i andra hand framställda yrkandet utan bifall.

I besvär hos RR fullföljde bolaget sin talan till den del den inte hade bifallits i KR.

RR (två ledamöter) yttrade: Lika med KR finner RR att de i målet aktuella villafastigheterna i Falun och Borlänge skall taxeras enligt schablon med tillämpning av 24 § 2 mom KL. Bolagets talan i denna del kan därför inte bifallas.

Härmed uppkommer frågan hur bolagets yrkande om avdrag för kostnader för utbetalade bankprovisioner skall behandlas. Bolaget har i det beslut av MKSR som överklagats till KR tillerkänts avdrag för dessa kostnader men, enligt vad som upplysts, sedermera genom MKSR:s laga-kraftvunna beslut den 25 jan 1979 eftertaxerats för ett belopp motsvarande kostnaderna.

Såväl den ordinära taxeringsprocessen som eftertaxeringsprocessen anses enligt stadgad praxis vara s k beloppsprocesser, vilket innebär att byte av grund för yrkanden och invändningar får ske inom ramen för det belopp som fastlagts genom den inom besvärstid framställda talan. Som jämförelse må nämnas att förhållandena är annorlunda när det gäller extraordinära besvär enligt 99 och 100 §§ TL.

Motiveringen för klara avgränsningar och fasta processramar är processekonomisk, under det att kravet på materiell rättvisa utgör skäl för rätten till byte av grund i besvärsprocessen. Dessa varandra delvis motstridande rättspolitiska ståndpunkter leder normalt inte till några större svårigheter i praktiken, men kan, som i förevarande fall, medföra komplikationer. Klart är nämligen å ena sidan att de speciella avgränsningar som råder beträffande eftertaxeringsinstitutet inte bör få genombrytas utan noggrann prövning, eftersom garantier måste föreligga för att eftertaxeringsreglerna inte sätts åsido. Å andra sidan är kravet på materiell rättvisa i taxeringen så centralt att man tvingas göra avkall på de strikt processekonomiska aspekterna. Eftersom emellertid lagstiftningen inte tillhandahåller några regler för hur det i förevarande mål uppkomna spörsmålet skall lösas, måste en bedömning göras från fall till fall mot bakgrunden av de här utvecklade synpunkterna.

I förevarande mål har bolaget bytt grund för sitt yrkande om nedsättning av den i ordinär väg åsatta taxeringen under åberopande av rätt till ett eftertaxeringsvis till beskattning återfört avdrag. En prövning av denna nya grund inom beloppsramen utgör inget åsidosättande av de regler som kringgärdar eftertaxeringsinstitutet och föranleder inga andra betänkligheter än sådana av rent processekonomisk art. Med hänsyn till det nu anförda finner RR skäl medge bolaget rätt till prövning i sak av yrkandet i den mån det ryms inom nyssnämnda beloppsram.

Vad angår prövningen i sak av nämnda yrkande är följande att anmärka. Bolaget har hos KR angett att bifall till yrkandet avseende villafastigheterna skulle innebära en nedsättning av taxeringen till statlig inkomstskatt med 206 956 kr. Bolaget är i och för sig berättigat till avdrag för ifrågavarande provisionskostnader vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Med beaktande av det sålunda anförda finner RR bolaget berättigat till avdrag i nu nämnt hänseende med ett belopp om 206 956 kr av yrkade 212 220 kr, vilket yrkande i sak inte har bestritts av allmänna ombudet. (RR föredr. 28.10; dom 26.11.1980)

(En ledamot av RR gjorde ej ändring i KR:s dom. Två andra ledamöter anförde annan motivering och förklarade bolaget berättigat till avdrag, den ene med 206 956 kr och den andre med 212 220 kr.)

*Anm.: Se Hedborg m fl, Taxeringshandbok 2:a uppl. s 256 och Hermansson m fl, Taxeringshandbok s 334.*

# LAG MOT SKATTEFLYKT

## *En kommentar till lagstiftningen*

Kompendiet innehåller en kommentar till den nya lagen mot skatteflykt. Här finns en redogörelse för historik och rättsläget i främmande länder. De olika kraven beträffande skatteflyktsklausulen analyseras ingående för att man så säkert som möjligt skall kunna ta ställning till en planerad transaktion.

Efter en genomgång av konsekvenserna av att skatteflyktsklausulen är tillämplig på en viss transaktion följer en katalog innehållande olika typer av transaktioner. Där diskuteras på vilken sida av gränsen respektive typ av transaktion ligger. Transaktionerna har delats upp under olika huvudgrupper och inledningsvis behandlas olika typer av överföring av inkomster från en skattskyldig till en annan. Därefter behandlas olika typer av omvandling av inkomster. Sist i katalogen analyseras den typ av transaktioner där skattskyldiga genom olika åtgärder skaffat sig en skattecredit.

Kompendiet behandlar vidare vissa taxeringstekniska frågor samt ikraftträdande och eventuella retroaktiva effekter på transaktioner som genomförts före lagens ikraftträdande.

Kompendiet innehåller också en redogörelse av möjligheterna för skattskyldiga att i avtalstexter i olika sammanhang gardera sig mot obehagliga överraskningar i form av skatteflyktsklausulen.

”Lag mot skatteflykt, tolkning och tillämpningar” har författats på Aktiv Skattekonsult AB med professorn i skatterätt Anders Hagstedt som projektansvarig.

Pris för kompendiet: 300 kr + frakt.  
Ring oss eller skriv och boka Ditt eller Era exemplar!

# **Aktiv**

## **Skattekonsult**

Karlaplan 3 A  
114 60 STOCKHOLM

Tele: 08/67 73 30 eller 67 73 60