Kommentarer till en artikel om två domar i regeringsrätten

Av Taxeringsintendent Kurt Nilsson

I en artikel i Skattenytt 1987:3 gjorde kammarrättsfiskalen Nils Hylliemark några reflektioner kring två domar i regeringsrätten. Han fann utgången i båda domarna överraskande. För min del anser jag den ena domen överraskande medan den andra framstår som naturlig.

I domen RÅ 85 1:78 hade T:s hustru köpt en fastighet från T:s arbetsgivare för ett pris som understeg allmänna saluvärdet. Skulle T beskattas för förmånen? Underinstanserna svarade ja men regeringsrätten nej.

Regeringsrätten konstaterade först att arbetsgivaren inte var ett fåmansföretag och att de särskilda reglerna i 35 § 1 a mom i kommunalskattelagen därför inte var tillämpliga. Därefter noterade rätten följande: ''I målet har inte visats att Nils-Olof Thorsson tillförts något ekonomiskt värde eller annan förmån genom Solveig Thorssons förvärv av fastigheten. Vid dessa förhållanden kan skatteskyldighet för Nils-Olof Thorsson såsom för inkomst av tjänst inte grundas på den omständigheten att bolaget till Solveig Thorsson överlåtit en fastighet för ett pris som må ha understigit fastighetens beräknade marknadsvärde''.

Så gott som alla som yrkesmässigt sysslar med beskattning har tolkat domen så att regeringsrätten menat att Nils-Olof Thorsson inte kunde beskattas därför att förmånen inte tillkommit honom utan hans hustru. Bl a har professorerna Sture Bergström, Sven-Olof Lodin och Nils Mattsson hävdat att regeringsrättens dom har denna innebörd. Sålunda har Sture Bergström i en skrift (nr 12) från Juridiska Fakulteten i Uppsala om ''Förutsebarhet'' uttalat bl a följade om domen ifråga. ''RR uttalade, att beskattning inte kunde ske därför, att den skattskyldige inte själv hade fått någon förmån. Försäljningen skedde ju till den skattskyldiges maka. Utgången är synnerligen märklig''.

Även från finansdepartementets sida har man befarat att domen skulle kunna förstås så att beskattning av Nils-Olof Thorsson underläts därför att för-

Open access från www.skattenytt.se, 2025-12-14 03:21:19

månen tillkommit hustrun. För att undanröja tveksamhet om vad som skall gälla har därför regeringen i en lagrådsremiss föreslagit ett tillägg till bestämmelserna i 32 § 1 mom kommunalskattelagen. Enligt tillägget skall lön eller annat som utgått till en anställd för tjänsten *direkt eller indirekt* hänföras till inkomst av tjänst. Lagrådet i vilket ingick ett regeringsråd som varit med om att avkunna domen RÅ 85 1:78 förklarade emellertid att något tillägg inte erfodrades. Den situation som avsågs bli reglerad genom föreslagna tillägget hade varit föremål för regeringsrättens bedömning i åtskilliga fall. Enligt klar regeringsrättspraxis skall en sådan s k genomsyn som motiverat ändringsförslaget därvid tillämpas. Domen RÅ 85 1:78 innebär enligt lagrådet inte något avsteg från den tillämpade principen om genomsyn vid närståendetransaktioner. I stället skulle domen innebära att det allmänna på ett bättre sätt än den skattskyldige måste kunna visa vad som är fastighetens värde och att detta beviskrav inte hade uppfyllts. Med hänsyn till lagrådets argument och ställningstagande beträffande gällande rätt och rättsfallets innebörd anslöt sig departementschefen till lagrådets uppfattning att tillägget inte behövdes.

Jag har i mitt arbete som processförare för det allmännas räkning haft att handlägga ett ärende av principiellt samma slag som rättsfallet RÅ 85 1:78. Ärendet har fullföljts till regeringsrätten. Men för att inte gå händelserna i förväg lämnar jag först en beskrivning av fallet. Poul S-R var anställd hos ett företag (icke fåmansföretag) med placering i Stockholm. Under 1979 erbjöds han av företaget att arbeta vid företagets Malmö-kontor. Innan Poul S-R tog definitiv ställning till erbjudandet diskuterade han även de framtida bostadsförhållandena med sin arbetsgivare. Antog han arbetet i Malmö ämnade han och hans hustru anskaffa villafastighet i en av Malmös kranskommuner. Poul S-R framförde i diskussionerna med arbetsgivaren tanken att villapriserna vid oförmånlig marknadsutveckling skulle kunna sjunka och att han då skulle göra en förlust. Arbetsgivaren gav därvid muntligt löfte om att ställa upp för det fall en sådan oförmånlig marknadsutveckling mot förmodan skulle bli följden. Poul S-R antog arbetet i Malmö och flyttade till kranskommunen där fastighet inköptes av hans hustru. Marknadspriserna särskilt för stora fastigheter föll i område under de tre första åren på 1980-talet. Den av hustrun Anna S-R förvärvade fastigheten utbjöds till försäljning i april 1982 genom mäklare. Då mäklaren ännu inte i början på 1983 lyckats förmedla ett köp till pris motsvarade S-R:s kostnader för fastigheten valde Poul S-R att påminna sin arbetsgivare om det löfte denne avgett inför Poul S-R:s förflyttning till Malmö. Arbetsgivaren gick in och köpte fastigheten enligt kontrakt 1983-03-03 för 800 000 kr. Åtta dagar senare d v s 1983-03-11 såldes fastigheten vidare till utomstående köpare. Diskussionerna med den utomstående köparen fördes av Poul S-R som först i förhandlingens slutskede för den blivande köparen framhöll att köpet skulle gå via hans arbetsgivare.

Det sist sagda kan utläsas av ett upprättat förhörsprotokoll. Arbetsgivaren

Open access från www.skattenytt.se, 2025-12-14 03:21:19

sålde fastigheten för 630 000 kr åtta dagar efter förvärvet. Tillträdesdag sattes till 1983-12-15 men köparen gavs rätt att disponera fastigheten redan från 1983-04-20. Köparen skulle svara för driftskostnaderna efter inflyttning dock att Poul S-R:s arbetsgivare åtog sig att svara för vissa kostnader främst räntekostnaderna fram till 1983-12-15.

Länsrätten ansåg att Anna S-R:s försäljning av fastigheten till makens arbetsgivare till pris överstigande marknadsvärdet inneburit en löneförmån för maken. Beskattning skedde dock med lägre belopp än jag yrkat. Genom dom 1987-07-20 mål 4392-4393-1986 undanröjde kammarrätten i Göteborg länsrättens dom. I domen konstaterade kammarrätten först att det fick anses klarlagt att fastighetsaffären inte skulle ha kommit till stånd om inte Poul S-R varit anställd i bolaget. Vidare angav kammarrätten att arbetsgivaren förvärvat fastigheten till överpris. Efter detta konstaterande skriver kammarrätten följande: ''Fråga uppkommer då vilken betydelse som skall tillmätas det förhållandet att Anna S-R stod som ägare till fastigheten''. Därefter hänvisade kammarrätten till domen RÅ 85 1:78 och ansåg med hänsyn till denna att någon beskattning av Poul S-R inte kunde ske. Mitt yrkande om beskattning som tog hänsyn även till av arbetsgivaren erlagda räntor m m uppgick till ca 269 000 kr.

I min ansökan till regeringsrätten om prövningstillstånd har jag utförligt redogjort för fallet och för behovet av klarläggande uttalande från regeringsrätten till ledning för rättstillämpningen. Jag har också framhållit att det enligt min uppfattning inte går att utläsa av domen RÅ 85 1:78 att regeringsrätten uttalat sig på det sätt lagrådet uppgett. Inte heller kammarrätten och Sture Bergström har uppfattat målet på det sättet. Kammarrätten konstaterade ju att överpris förelegat men underlät ändå att beskatta och Bergström har hävdat att regeringsrätten uttalat att beskattning inte kunde ske därför att den skattskyldige inte själv hade fått någon förmån. Det kan i sammanhanget påpekas att den skattskyldiges egen värderingsman i rättsfallet RÅ 85 1:78 angav marknadspriset till högre belopp än försäljningspriset.

Föredraganden i Poul S-R målet rekommenderade prövningstillstånd men sådant beviljades inte. Jag tycker nog att regeringsrätten borde ha begagnat sig av möjligheten att komma med ett klarläggande uttalande. Fokus skulle då ha flyttats bort från den så ''missförstådda'' domen RÅ 85 1:78 till den nya domen. Och visst är det väl bättre att sprida kunskapsljus i mörkret än att låta dunklet bestå. Om något har blivit fel eller mindre bra uttryckt är det lämpligt att rätta till det.

Så till domen RÅ 85 Aa 223. Såväl länsrätt, kammarrätt som regeringsrätten fann att den skattskyldige inte hade rätt till avdraget för reparationskostnader i inkomstlaget annan fastighet. Vad som är viktigt att observera är att reparationskostnaderna avsåg arbeten som utförts efter det den skattskyldige

Open access från www.skattenytt.se, 2025-12-14 03:21:19

avyttrat fastigheten. I inkomstlaget annan fastighet skall redovisas intäkter som kommit *ägaren* till godo och de kostnader denne haft för att förvärva nämnda intäkter. Eftersom arbetena utfördes efter det säljaren avyttrat fastigheten kan kostnaderna för arbetena aldrig bli avdragsgilla i inkomstlaget annan fastighet. Hyllienmark påpekar ifråga om rättsfallet RÅ 1968 Fi 82 att det inte av notisen klart framgår om målningsarbetet avsåg reparation och underhåll eller om fråga var om förbättringsarbete. Även i detta fall hade arbetena lagts ner efter det fastigheten sålts. Oavsett karaktären på arbetena har därför avdragsrätt saknats i inkomstlaget annan fastighet.

Det är väl inte så vanligt att en fastighetsägare vid försäljning av sin fastighet åtar sig att svara för kostnader avseende framtida arbeten på fastigheten. Om säljaren i något fall kommer överens men köparen om att han d v s säljaren skall svara för vissa framtida kostnader avseende arbeten på fastigheten så gör han självfallet inte detta gratis. Om han inte betingar sig någon särskild ersättning för det framtida arbetet så har givetvis hänsyn tagits till förhållandet vid bestämmandet av köpeskillingen för fastigheten. Det är mot den bakgrunden som regeringsrätten medger säljaren rätt till avdrag vid beräkningen av realisationsvinst för fastigheten.

Att regeringsrätten i domen RÅ 1968 Fi 981 beviljade den skattskyldige resning och medgav avdrag vid realisationsvinstberäkningen är likaså helt korrekt. Den skattskyldige hade i nämnda fall sålt fastigheten 1958 och blivit beskattad för realisationsvinst vid 1959 års taxering. Det belopp han betalade 1962 d v s efter fastighetens försäljning avsåg förbättringsarbeten som hade utförts år 1953 d v s under hans innehav av fastigheten.

Kortfattad domskrivning är enligt Hyllienmark ett utmärkt ideal. Han är nog inte ensam om att tycka det. För mig är emellerid idealet att en dom blir riktig och därtill klar och entydig. Hur många ord man använder för att nå dit tycker jag är av underordnad betydelse. Språket är bara medlet med vars hjälp vi presenterar det resultat som vi tankemässigt kommit fram till.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-12-14 03:21:19