Regeringsrätten

Rättsfall

Uppskov med beskattning av realisationsvinst på fastighet — minimibeloppet 15 000 kr.

Besvär av makarna M angående inkomsttaxering 1977. — Makarna M ägde envar hälften av en fastighet, på vilken de var mantalsskrivna. Under 1976 sålde de fastigheten och förvärvade tillsammans en annan fastighet, som de bosatte sig på.

Hos LSR anhöll makarna M under 1977 om uppskov med beskattningen av den realisationsvinst om 23 387 kr som uppkom vid fastighetsavyttringen.

TI bestred bifall till besvären och anförde: En av förutsättningarna för att uppskov skall kunna medges är att realisationsvinsten uppgår till lägst 15 000 kr. Eftersom den på var och en av makarna belöpande andelen endast uppgår till 11 693 kr och alltså understiger minimibeloppet 15 000 kr kan uppskov i detta fall inte medges.

Makarna M anförde bl a: Minimibeloppet för erhållande av uppskov är 15 000 kr. Av 35 § 2 mom tredje stycket KL framgår ej att realisationsvinsten måste uppgå till 15 000 kr för vardera maken vid gemensamt ägd fastighet. Förarbetena till lagen nämner ingenting om hur beloppsgränsen skall tillämpas om det finns mer än en fastighetsägare som är mantalsskriven på fastigheten. Uttalandena i prop 1975/76:180 s 148 tyder närmast på att realisationsvinsten på fastigheten som sådan skall vara minst 15 000 kr. Om det finns två delägare skulle vinsten för var och en av dem således vara lägst 7 500 kr.

LSR yttrade: För att uppskov med beskattning av vid försäljning av fastighet uppkommen realisationsvinst skall kunna medges fordras bl a att vinsten uppgår till minst 15 000 kr. LSR finner att i de fall två eller flera ägt den sålda fastigheten måste vinsten uppgå till minst detta belopp för var och en av dem. Då nämnda förutsättning här inte är uppfylld kan framställningen ej lagligen bifallas. — KR i Jkg och RR: ej ändring. (RR föredr. 15.11; dom 29.11.1978.)

Fråga om besvärstid enligt 102 § TL när taxeringsvärde på fastighet överklagats till högre instans.

Besvär av G angående inkomst- och förmögenhetstaxering 1971.

Vederbörande fastighetstaxeringsnämnd åsatte vid 1970 års allmänna fastighetstaxering G:s fastighet ett taxeringsvärde av 90 000 kr. G överklagade nämndens beslut och yrkade att tax-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:01

eringsvärdet skulle sättas ned till 58 000 kr. Fastighetsprövningsnämnden lämnade besvären utan bifall men KR i Stockholm, dit G fullföljde sin talan, bestämde taxeringsvärdet till 70 000 kr. KR:s dom meddelades den 29 dec 1972. RR beslutade den 11 dec 1973 efter besvär av G att ej meddela prövningstillstånd.

Vid 1971 års inkomst- och förmögenhetstaxering bestämde TN G:s taxeringar med utgångspunkt i fastighetens då gällande taxeringsvärde, 90 000 kr.

I besvär hos LSR, som var inkomna den 14 dec 1973, yrkade G att hans inkomst- och förmögenhetstaxeringar 1971 skulle ändras till följd av att taxeringsvärdet för fastigheten satts ned.

TI anförde: Den i 102 § TL angivna besvärstiden om sex månader för skattskyldig skulle räknas från den dag då KR:s dom i fråga om fastighetstaxeringen meddelades, dvs den 29 dec 1972. Besvären hade således kommit in för sent och borde inte tas upp till prövning.

LSR upptog ej besvären till prövning med motiveringen att de inte inkommit inom den i 102 § TL föreskrivna tiden.

G fullföljde sin talan och yrkade därvid i andra hand att besvären skulle prövas enligt 100 § TL.

KR i Sthlm lämnade besvären utan bifall i vad de avsåg tillämpning av 102 § TL. Beträffande G:s yrkande att hans talan skulle tas upp till prövning i vart fall enligt 100 § TL fann KR denna paragraf ej tillämplig och lämnade G:s talan också i denna del utan bifall.

G fullföljde sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

RR — där G fullföljde sin talan — yttrade: G har vid 1971 års inkomst- och förmögenhetstaxering i enlighet med bestämmelserna i 47 § KL och 4 § lagen om statlig förmögenhetsskatt taxerats för garantibelopp och förmögenhet på grundval av det taxeringsvärde, 90 000 kr, som åsatts fastigheten vid 1970 års allmänna fastighetstaxering. Efter besvär av G beträffande fastighetstaxeringen har KR i Sthlm i dom den 29 dec 1972 nedsatt taxeringsvärdet till 70 000 kr. Sedan G anfört besvär häröver har RR i beslut den 11 dec 1973 ej meddelat prövningstillstånd, till följd varav KR:s dom stod fast.

I de besvär som G härefter anförde hos LSR den 14 dec 1973 yrkade han under åberopande av det taxeringsvärde som till följd av RR:s beslut blivit slutligt gällande att hans inkomst- och förmögenhetstaxeringar skulle nedsättas.

Gällande bestämmelser grundar sig på den principen att inkomst- och förmögenhetstaxeringarna skall bygga på det taxeringsvärde som blivit det slutligt gällande. I överensstämmelse härmed får ändringar i dessa taxeringar i anledning av besvär enligt 102 § tredje stycket TL ej beslutas förrän fastighetstaxeringen vunnit laga kraft. När KR:s avgörande av fastighetstaxeringsfråga blir slutligt gällande till följd av att RR ej meddelar prövningstillstånd bör mot bakgrunden av det sagda besvärsreglerna i 102 § andra stycket TL så

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:01

förstås att dagen för RR:s beslut bildar utgångspunkt för beräkningen av besvärstiden.

G har anfört sina besvär hos LSR inom sex månader från dagen för RR:s beslut eller således inom den i 102 § TL angivna tiden.

Med ändring av KR:s dom och undanröjande av LSR:s avvisningsbeslut återförvisar RR målet till LSR för ny behandling. (RR föredr. 5.9; beslut 5.11.1978.)

Anm: Se prop 1934:241 s 50—53, samt K G A Sandström i Skattenytt 1974 s 612—615.

Realisationsvinstberäkning: ersättning vid upplåtelse av vägrätt för intrång i restfastigheten

Besvär av TI och J angående J:s inkomsttaxering 1972.

J erhöll under beskattningsåret 1971 70 000 kr såsom ersättning vid upplåtelse av mark med vägrätt på sin fastighet ('annan fastighet') i Kungsbacka kommun. I särskild självdeklaration för taxering till kommunal inkomstskatt tog J inte upp någon del av ersättningen som inkomst. I bilaga till deklarationen uppgavs ersättningen fördela sig enligt följande.

Tomtmark 1 100 kvm á 30 kr		33 000
16 st fruktträd á 150 kr	2 400	
Prydnadsträd	1 000	
76 m oxelhäck á 40 kr	3 000	
1 100 kvm gräsmatta á 3 kr	3 300	
Bärbuskar	500	
Prydnadsbuskar	300	
Staket	1 500	
Intrång i restfastigheten	25 000	37 000
	Summa	70 000

TN i Kungsbacka kommun påförde J endast garantibelopp för fastigheten.

Hos LSR anförde TI: Den skattskyldige har under år 1971 erhållit vägrättsersättning om 70 000 kr för upplåtelse av nyttjanderätt på obegränsad tid avseende del av fastigheten Kyvik 5:98. Beloppet har inte beskattats. Upplåtelse av nu ifrågavarande slag skall i beskattningshänseende jämställas med avyttring, varvid så stor del av fastigheten skall anses avyttrad som ersättningen utgör i förhållande till fastighetens totala saluvärde vid upplåtelsetillfället. I föreliggande fall bör realisationsvinst beräknas med utgångspunkt från följande faktorer:

Fastighetens taxeringsvärde = 64 000 kr.

Beräknat saluvärde vid upplåtelsen = 1,33 x 64 000 = 85 120 kr.

Erhållen ersättning = 70 000 kr, varav 12 000 kr, som avser buskar, staket m m, inte är skattepliktig.

Återstående 58 000 kr utgör 83 procent (82,8) av enligt ovan beräknat saluvärde.

Fastighetens taxeringsvärde 20 år före upplåtelsen var 12 000 kr.

Ingångsvärdet på den upplåtna delen blir = 12 000 x 150 x 83 : 100 = 14 940 kr.

Uppräknat ingångsvärde = 14 940 x 2,15 = 32 121 kr.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:01

TI fortsatte: Realisationsvinsten blir 58 000 - 32 121 = 25 879 kr, varav 75 procent eller 19 409 kr utgör skattepliktig inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Jag hemställer att taxeringen till kommunal inkomstskatt i Kungsbacka kommun höjes med 19 409 kr.

J yrkade att den del av ersättningen, som avsåg intrång i restfastigheten, 25 000 kr skulle få avdragas vid vinstberäkningen.

LSR biföll TI:s besvär och anförde som skäl för beslutet: Ersättningen på grund av vägrättsupplåtelsen är, även till den del densamma avser intrång på den återstående fastigheten, enligt punkt 4 av anv till 35 § KL att betrakta såsom köpeskilling och skall i sin helhet upptas som intäkt vid beräkning av realisationsvinsten. Som TI angivit skall därvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen. Denna del har av TI beräknats till 83 procent, vilket av J lämnats utan erinran. Ingångsvärdet för denna del av fastigheten har av TI beräknats på grundval av fastighetens taxeringsvärde 20 år före upplåtelsen, vilket torde vara det för J förmånligaste alternativet.

I besvär till KR, som inkom efter utgången av besvärstiden, yrkade J att intrångsersättningen å 25 000 kr icke skulle beskattas.

KR i Gbg yttrade: KR har i samband med muntlig förhandling i målet haft syn på fastigheten. Därvid har KR iakttagit att ca 1 100 kvm tomtmark har tagits i anspråk för vägen. Utredningen visar att J fått ersättning med sammanlagt 33 000 kr för denna mark. Parterna är ense om att denna ersättning utgör skattepliktig intäkt i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet. KR delar denna uppfattning. Utredningen visar vidare att J fått ersättning med sammanlagt 12 000 kr för förstörd växtlighet och för ett staket som rivits. Såsom LSR funnit är denna ersättning ej skattepliktig. Vidare har J fått ersättning för intrång i restfastigheten med 25 000 kr. Denna ersättning avser till ingen del någon upplåtelse eller avyttring av mark utan får enligt KR:s mening anses utgöra ersättning för bestående skada på restfastigheten. Realisationsvinstbeskattningen är en beskattning av kapitalvinst vid avyttring eller därmed jämställd disposition. Frågan om det uppkommer någon kapitalvinst när restfastigheten försäljs, kan inte bedömas förrän den dag avyttringen sker. Vilken verkan ersättningen kan ha vid beräkning av ingångsvärdet när restfastigheten säljs kan inte heller bedömas nu. Den uppburna ersättningen för bestående skada på restfastigheten skall därför inte upptas som skattepliktig inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Med beaktande härav skall J:s besvär upptas till prövning jämlikt 100 § punkt 1 TL. — KR finner att endast 33 000 kr av den uppburna ersättningen utgör sådan engångsersättning som enligt punkt 4 av anv till 35 § KL är att betrakta som skattepliktig ersättning. Fastighetens saluvärde vid upplåtelsen kan, såsom LSR funnit, beräknas till 85 120 kr. Den skattepliktiga ersättningen utgör 39 procent härav. Ingångsvärdet för den upplåtna delen av fastigheten kan då beräknas till (12 000 x 150 x 39 : 100 x 100) 7 020 kr. Detta belopp skall uppräknas till (7 020 x 2,15) 15 093 kr. Realisationsvinsten kan då bestämmas till (33 000 - 15 093) 17 907 kr varav 75 procent eller 13 430 kr skall beskattas.

En ledamot av KR ansåg att besvären inte bort tas upp till prövning. Överröstad härutinnan kom han i sak till samma resultat som LSR.

I besvär hos RR yrkade J att intrångsersättningen skulle förklaras vara icke skattepliktig och TI att J skulle taxeras i enlighet med LSR:s beslut.

RR yttrade: KR har bifallit J:s yrkande om att ersättningsbeloppet 25 000 kr inte skall upptagas som skattepliktig inkomst. J:s här anförda besvär i vilka

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:01

han framställer samma yrkande som i KR, föranleder därför inte något RR:s vidare yttrande.

TI har i sina besvär yrkat att ersättningsbeloppet skall medtagas vid beräkning av realisationsvinsten. Enligt punkt 4 av anv till 35 § KL är engångsersättning av här ifrågavarande slag att betrakta som köpeskilling för den i anspråktagna marken. Den omständigheten att beloppet angivits utgöra ersättning för intrång i restfastigheten medför inte annan bedömning. Ej heller eljest har framkommit något förhållande på grund varav beloppet skulle undantagas vid vinstberäkningen. RR finner alltså att realisationsvinsten skall beräknas det av LSR angivna beloppet. (RR föredr. 28.11; dom 14.12.1978.)

Avdrag för resor till och från arbetet — tillfällig bostad (traktamente)

Besvär av TI angående N:s inkomsttaxering 1975.

N var gift och hade familjebostad i Oskarshamn. Han var anställd vid Fartygsentreprenader Aktiebolag som svetsare. Under beskattningsåret 1974 arbetade han i Marstrand och hyrde tillfällig bostad i Kungälv. Han uppbar därvid traktamentsersättning under hela förrättningen — I sin deklaration 1975 uppgav N traktamentsersättningen till beskattning. Avdrag yrkades för fördyrade levnadskostnader med belopp motsvarande det uppburna traktamentet. Vidare yrkade N avdrag för dagliga bilresor mellan den tillfälliga bostaden i Kungälv och arbetsplatsen i Marstrand med 4 560 kr och för hemresor med bil under veckoslut med 6 100 kr.

TN medgav avdrag — förutom för fördyrade levnadskostnader med yrkat belopp — för resor till och från arbetet med 4 300 kr och för hemresor med 4 800 kr.

Hos LSR yrkade TI att det för ökade levnadskostnader medgivna avdraget skulle på visst sätt nedsättas samt att avdrag för resekostnader mellan den tillfälliga bostaden och arbetsplatsen skulle vägras då kostnaderna var att hänföra till ökade levnadskostnader.

LSR nedsatte avdraget för ökade levnadskostnader till visst belopp. I den del som nu är av intresse yttrade LSR att, enär kostnaderna för resor mellan tillfällig bostad och arbetsplats skulle anses ingå i kostnaden för nattlogi, N ej kunde anses berättigad till särsilt avdrag för sådana kostnader samt att hans kostnader för hemresor vid sådant förhållande borde beräknas till 6 100 kr med avdrag för inbesparad ökning av levnadskostnader med 740 kr eller således till 5 360 kr.

Hos KR yrkade N avdrag enligt deklarationen.

TI anförde: Den omständigheten att N vid tillfälligt arbete i Marstrand valt att skaffa tillfällig bostad utanför verksamhetsorten kunde inte medföra att N skulle medges avdrag för dagliga resor mellan dessa orter. N hade, om han önskat, haft möjlighet att hyra bostad i Marstrand. Den fördyring det medfört för N att företa dagliga resor mellan dessa orter måste vara helt betingad av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:01

N:s önskemål att bo i Kungälv i stället för i Marstrand. Vid sådant förhållande borde kostnaden för dessa resor hänföras till vid taxering ej avdragsgilla privata levnadskostnader.

KR i Jkg yttrade: N har ej visat att ökningen av levnadskostnaderna uppgått till högre belopp än LSR medgett avdrag för. Avdraget för ökade levnadskostnader omfattar dock inte kostnader för dagliga resor mellan tillfällig bostad och arbetsplatsen i Marstrand. N är därför — oavsett att han bott i Kungälv — berättigad till avdrag för sådana kostnader med (1 200 mil x 2,50 kr =) 3 000 kr.
Hos RR yrkade TI att LSR:s beslut skulle fastställas.
RR yttrade: Under vistelsen utom den vanliga verksamhetsorten får N, förutom medgivet avdrag för ökning i levnadskostnaden, anses berättigad till avdrag för dagliga resor mellan den tillfälliga bostaden och arbetsplatsen. De sålunda avdragsgilla kostnaderna bör bestämmas till av KR medgivet belopp. På grund av det anförda lämnar RR TI:s talan utan bifall.
(RR föredr. 13.12: dom 29.12.1978.)
Anm: Se RÅ 1972 not 120 och 530 samt RRK R76 1:97 I och III och RR R77 Aa 42.

Praktikertjänst Aktiebolag — fåmansföretag?
Besvär av bolaget angående förhandsbesked.

Enligt 35 § 1a mom KL 7:e st b) räknas som fåmansföretag bl a aktiebolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktieinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat. Som företagsledare i fåmansföretag skall anses bl a den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Enligt p 1 13:e st av anv till 41 § KL får, med avvikelse från vad som eljest gäller enligt samma stycke, avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person åtnjutas först under det år då ersättningen har utbetalats eller blivit tillgänglig för lyftning.

Bolagets aktiekapital utgjordes av 75 000 aktier på nominellt 100 kr. Verksamheten omfattade cirka 400 läkarmottagningar, 1 600 tandläkarmottagningar, 30 sjukgymnastmottagningar och 20 psykologanalytikermottagningar. Omsättningen för år 1976 uppgick till cirka 575 milj kr. Antalet anställda utgjorde inemot 8 000, varav cirka 2 000 läkare och tandläkare m fl (mottagningsföreståndare).

I ansökningen om förhandsbesked anförde bolaget bl a följande: Bolaget avsåg att i bokslutet per den 30 april 1977 som skuld bokföra ett tantiembelopp. Detta skulla tillkomma en i bolaget anställd mottagningsföreståndare. Denne ägde 20 aktier i bolaget. Tantiemet skulle inte vara tillgängligt för lyftning för föreståndaren förrän under hösten 1977. Skatteredovisning skulle också ske först vid denna senare tidpunkt. Beloppet skulle av mottagaren tas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:01

upp vid 1978 års taxering. Bolaget hemställde om besked huruvida bolaget med hänsyn till den förut återgivna föreskriften i anvisningarna till 41 § KL ägde rätt till avdrag för tantiemavsättningen vid 1978 års taxering.
RSV:s nämnd för rättsärenden besvarade frågan nekande (två ledamöter skiljaktiga).
I besvär hos RR yrkade bolaget att förklaras icke utgöra fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom sjunde stycket b) KL och att därför yrkat avdrag för tantiemavsättning skulle medges.
RR (två ledamöter) yttrade: Förhandsbeskedet skall grundas på de förutsättningar som bolaget angivit.

Av bolagets uppgifter framgår att bolaget är uppdelat på ett stort antal skilda verksamhetsställen. Varje mottagningsföreståndare torde få anses leda ett eget verksamhetsställe.

I anställningsavtalet anges ej den närmare innebörden i mottagningsföreståndarens uppgifter. Denne måste därför anses ha den reella bestämmanderätten över vilken art av vård som han skall utöva i sin anställning. I övrigt är däremot mottagningsföreståndaren bunden av ett omfattande regelkomplex avseende bl a personalfrågor och ekonomisk redovisning.

Mottagningsföreståndarens lön regleras i avtal mellan honom och bolaget. Avtalet brukar justeras minst en gång om året. Därvid beaktas även det ekonomiska resultatet av mottagningen. Mottagningsföreståndaren har däremot inte någon i avtal föreskriven eller på annat sätt säkrad rätt att få ut hela överskottet från mottagningen. En viss del av överskottet disponeras i stället enligt de av bolaget givna förutsättningarna av bolaget för att täcka — förutom centrala administrationskostnader — bl a underskott på andra mottagningar. Även vid underskott på mottagningen utgår lön enligt avtal.

Vid angivna förhållanden kan mottagningsföreståndarna inte anses ha den reella bestämmanderätten över sin verksamhet på mottagningarna. Än mindre föreligger någon rätt för mottagningsföreståndarna att självständigt förfoga över verksamhetens resultat.
RR förklarar därför, med ändring av det överklagade förhandsbeskedet, att bolaget icke är sådant fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom sjunde stycket b) KL. Avdrag för tantiemersättningen får därför ske vid 1978 års taxering under de i ansökningen angivna förutsättningarna. (RR föredr. 6.12; dom 21.12.1978)

En ledamot av RR kom till samma slut som majoriteten men anförde annan motivering.
Två ledamöter (Lidbeck och Brodén) ville ej ändra RSV:s förklaring och yttrade: Resultatet av bolagets verksamhet beror uppenbarligen i främsta rummet av det vårdarbete som bedrivs på de olika mottagningarna. Ansvaret för den kliniska vården ligger hos läkaren eller tandläkaren och denne bestämmer väsentligen själv sin arbetsinsats. Bolagets inflytande över mottagningarna inskränker sig till den ekonomiska förvaltningen. När det gäller vårdarbetet framstår varje mottagning som en självständig och oberoende verksamhetsgren. Vad angår den ekonomiska förvaltnin-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:01

gen avgör bolaget vilka kostnader som får belasta varje mottagning och i vad mån årligen uppkommande överskott skall tas i anspråk — förutom för gemensamma administrationskostnader — för täckande av förlust vid annan mottagning, ackumuleras i bolaget eller tillföras mottagningsföreståndaren såsom ersättning för utfört arbete. Det måste antagas att överskottet till den del det inte årligen tillföres mottagningsföreståndaren likväl på sikt kommer honom till godo i form av utdelning från bolaget. Mottagningsföreståndarens begränsade möjlighet att förfoga över resultatet av sitt arbete består sålunda endast däri att han inte själv avgör vid vilken tidpunkt han kan göra det. Detta förhållande bör inte medföra att han inte anses självständigt förfoga över resultatet i den mening som avses i 35 § 1 a mom sjunde stycket b) KL. Bolaget är därför att anse såsom fåmansföretag enligt nämnda lagrum och varje mottagningsföreståndare såsom företagsledare i bolaget enligt lagrummets åttonde stycke.

Anm: Jämför t ex RSV/FB Dt 1978:29 ang Hagströms Revisionsbyrå AB (RR dom 15.6.1978).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:01

Innan ännu ett inkomstår har gått till ända

vill vi påminna om några av de fördelar man kan vinna genom att teckna en pensionsförsäkring

- bibehållen standard efter pensioneringen
- ekonomisk trygghet för dina efterlevande vid en för tidig bortgång
- avdragsgilla premier, som genom att de dras från toppen av dina inkomster ger skatteutjämning. Pensionen beskattas ju först när den faller ut.
- återbäring, som gör att man kan få ut ett högre belopp än det tecknade försäkringsbeloppet.

Detta och mycket annat talar för en pensionsförsäkring.

Om du fyller i och skickar in kupongen till oss tar vi kontakt med dig och ger dig mera information i den här viktiga frågan.

Vegete
försäkring

Vegete, Box 7821, 103 97 Stockholm

Jag vill ha mera information om pensionsförsäkring

.....
Namn

.....
Adress

.....
Postnr Postadress

.....
Tel riktnr arbetet hem

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:01