Regeringsrätten

Rättsfall

Verkan av förhandsteckning för beräkning av innehavstid av bostadsrätt vid realisationsvinstberäkning

Besvär av A angående inkomsttaxering 1973.

RR yttrade: Av handlingarna i målet framgår, att A den 14 juni 1967 erlagt 11 000 kr såsom slutbetalning på en ''hel insats'' för en lägenhet i bostadsrättsföreningen Trasten i Umeå och samma dag flyttat in i lägenheten, att bostadsrätten till lägenheten upplåts den 12 dec 1969 och att A avyttrat bostadsrätten genom köpekontrakt den 6 maj 1972.

Det får antagas att insatsen utgjorde förskott på grundavgift för bostadsrätten och att föreningen haft tillstånd enligt 4 § lagen den 19 juni 1942 om kontroll av upplåtelse och överlåtelse av bostadsrätt m m att uppbära sådant förskott. I förarbetena (prop 1945:371) till denna bestämmelse har det avtal som ligger till grund för förskottsbetalningen betecknats som avtal om förhandsteckning av bostadsrätt. Enligt flera avgöranden av högsta domstolen (NJA 1964 s 439, 1969 s 539, 1970 s 431 och 1972 s 594) innebär den rätt som förvärvas genom sådant avtal i princip rätt att dels med företräde teckna bostadsrätt till en lägenhet och därvid räkna sig till godo vad som betalats i förskott på grundavgiften, dels få nyttja lägenheten.

Mot denna bakgrund anser RR att tiden för A:s innehav av bostadsrätten skall räknas från dagen för avtal om förhandsteckningen till dagen för avyttringen. I brist på annan utredning får avtalet antas ha ingåtts vid tidpunkten för slutbetalningen av insatsen den 14 juni 1967. A får därför anses ha innehaft bostadsrätten under tiden den 14 juni 1967—6 maj 1972. Innehavet har alltså omfattat mer än fyra år men mindre än fem år. Den skattepliktiga realisationsvinsten skall då beräknas till (25% av 18 380 =) 4 595 kr. (RR föredr. 23.3; dom 17.4.1979.)

Förvärvsavdrag

Besvär av B angående inkomsttaxering 1974. — B redovisade i deklarationen bruttointäkter av jordbruk med 110 003 kr. Kostnaderna uppgick till 96 710 kr, vartill kom investeringsavdrag med 14 293 kr. Någon nettointäkt att taxera till statlig inkomstskatt uppkom därigenom inte. Vid taxeringen till kommunal inkomstskatt återfördes investeringsavdraget till beskattning och efter procentavdrag (1 440 kr) uppgick inkomsten enligt deklarationen till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

12 853 kr. — B yrkade förvärvsavdrag med 1 000 kr vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt.

TN vägrade förvärvsavdrag med hänvisning till att det ej förelåg någon nettointäkt av jordbruk.

B anförde besvär hos LSR, som lämnade besvären utan bifall och anförde som skäl: Rätt till förvärvsavdrag är såvitt nu är i fråga beroende av A-inkomst av jordbruksfastighet. B har ej redovisat någon sådan inkomst. Han är därför ej berättigad till förvärvsavdrag.

B överklagade hos KR.

KR i Gbg yttrade, såvitt nu är i fråga: I 46 § 3 mom andra st. KL stadgas att om gift skattskyldig med hemmavarande barn under 16 år haft A-inkomst av jordbruksfastighet och maken utfört arbete i förvärvskällan, den skattskyldige må åtnjuta förvärvsavdrag med värdet av makens arbetsinsats, dock med högst 1 000 kr. Enligt femte stycket av samma moment må avdraget endast åtnjutas om och i den mån den inkomst som berättigar till avdrag därtill förslår. Med A-inkomst avses enligt 9 § 3 mom andra stycket lagen om statlig inkomstskatt bl a inkomst av jordbruksfastighet om den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning. B:s inkomst av jordbruksfastighet uppgår till ungefär 13 000 kr vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. På grund av investeringsavdrag redovisar han ingen inkomst vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Inkomsten från jordbruksfastigheten utgör A-inkomst. Med hänsyn till att han inte redovisat inkomst från jordbruksfastigheten vid taxeringen till statlig inkomstskatt kan förvärvsavdrag inte medges vid denna taxering. Vid taxeringen till kommunal inkomstskatt får däremot B anses berättigad till yrkat avdrag.

I besvär hos RR yrkade TI att B skulle vägras förvärvsavdrag vid taxeringen till kommunal inkomstskatt.

RR yttrade: B, som under beskattningsåret med sin hustrus hjälp drivit jordbruk och haft inkomst därav, är berättigad till förvärvsavdrag enligt 46 § KL vid den kommunala taxeringen, oaktat han på grund av investeringsavdrag inte redovisat någon inkomst av jordbruksfastigheten vid den statliga taxeringen. (RR föredr. 14.3; dom 30.4.1979.)

Anm: Se prop. 1970:70 s 85.

Nedsatt skatteförmåga för ung utvecklingsstörd med förmögenhet

Besvär av S angående inkomsttaxering 1976.

RR yttrade: S är född 1953 och ensamstående skattskyldig. I hans självdeklaration 1976 redovisades intäkt av tjänst med 10 754 kr, varav 10 626 kr utgjorde folkpension, intäkt av kapital med 5 390 kr och skattepliktig förmögenhet med 83 168 kr, bestående huvudsakligen av banktillgodohavanden och sparobligationer. Till statlig inkomstskatt taxerad inkomst bestämdes till 15 240 kr. Under beskattningsåret uppbar S vidare icke skattepliktigt invaliditetstillägg (handikappersättning) med 1 433 kr.

Det må vidare anmärkas att S:s skattepliktiga förmögenhet upptogs till 58 921 kr i självdeklarationen 1974 och till 70 410 kr i självdeklarationen 1975.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

RSV har, efter vederbörligt bemyndigande, utfärdat anvisningar till ledning för fastställande av extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer. Enligt de för ifrågavarande taxeringsår tillämpliga anvisningarna (RSV Dt 1975:40) skulle, om hänsyn tages endast till S:s inkomst, extra avdrag medges med 6 400 kr. Emellertid innehåller anvisningarna särskilda bestämmelser för det fall att den skattskyldige innehar förmögenhet. Dessa bestämmelser innebär att förmögenhet överstigande 50 000 kr som regel bör medföra minskning av avdraget enligt viss skala och att — bortsett från ett s k minimiavdrag om 500 kr — avdrag som regel inte bör medges om förmögenheten överstiger 80 000 kr.

Till stöd för yrkandet om högre extra avdrag än som medgivits, 500 kr, har S:s fader anfört bl a följande: Sonen är utvecklingsstörd och han kan varken läsa eller skriva. Han bor och vårdas så gott som kostnadsfritt hos föräldrarna. Detta är orsaken till att hans förmögenhet kunnat öka efter hand. Det har varit föräldrarnas avsikt att genom fortsatt sådant sparande skapa ett kapital för sonens räkning så att han inte skulle bli helt beroende av samhället när han en gång står ensam utan föräldrarnas stöd. Av dessa skäl bör förmögenhetsinnehavet inte föranleda att avdraget nedsättes.

Vad sålunda andragits kan inte anses innebära omständigheter, som bör föranleda avsteg från vad enligt RSV:s anvisningar i allmänhet skall gälla vid bestämmande av extra avdrag för nedsatt skatteförmåga. RR lämnar därför besvären utan bifall. (RR föredr. 27.3; dom 19.4.1979.)

Anm: En mera liberal uppfattning har av KR redovisats i RK 1977 KI:28 (Skattenytt 1978 s 322) i fall av liknande slag.

Återföring av investeringsfond och förlustutjämning

Besvär av aktiebolaget X angående inkomsttaxering 1974.

Av 19 § lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning framgår att, då till investeringsfond avsatta medel inte tagits i anspråk för sitt ändamål på sätt som förutsatts, investeringsfonden skall återföras till beskattning och att denna beskattning skall vara ”effektiv”, dvs att nettointäkten av den förvärvskälla i vilken fonden avsatts måste upptagas till lägst det återförda beloppet.

Beträffande rätten till förlustutjämning framgår av punkt 1 andra stycket anv. till 2 § lagen om förlustutjämning, såvitt gäller förlust som uppkommit under samma beskattningsår som det som är föremål för taxering när investeringsfond återförs till beskattning, att vid beräkningen av storleken av den förlust som berättigar till förlustavdrag vid senare års taxeringar skall bortses från det återförda beloppet, ”dock endast i den mån detta belopp inrymmes i den för förluståret fastställda beskattningsbara inkomsten minskad, i förekommande fall, med garantibelopp för fastighet”.

Såvitt gäller förlust som uppkommit under tidigare beskattningsår framgår av 3 § andra stycket förlustutjämningslagen att rätten till förlustavdrag för sådan förlust bortfaller, om den skattskyldige för förluståret åsatts taxering, vid vilken beskattningsbar inkomst fastställts. Dettta gäller dock inte om den beskattningsbara inkomsten berott på att investeringsfond återförts till beskattning eller, vid kommunal inkomsttaxering, garantibelopp för fastighet upptagits som skattepliktig inkomst. Är så fallet får alltså förlustavdraget utnyttjas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

I målet uppkom fråga om bolaget, som enligt 1968 års deklaration haft förlust under beskattningsåret då beskattningsbar inkomst ej förelåg, ägt rätt att vid 1974 års taxering få avdrag för nämnda förlust.

Bolaget redovisade i deklaration till taxering 1968 underskott med 760 715 kr. Då bolaget i samma deklaration återförde investeringsfond med 12 000 000 kr jämte en tiondel därav, 1 200 000 kr, samt yrkade förlustavdrag för underskott hänförligt till tidigare taxeringsår med 13 200 000 kr, uppkom för bolaget vid taxeringen ingen annan beskattningsbar inkomst än vid taxering till kommunal inkomstskatt för garantibelopp för fastighet. I deklaration för taxering 1974 yrkade bolaget förlustavdrag för underskottet enligt 1968 års deklaration, 760 715 kr.

TN vägrade förlustavdraget.

Hos mellankommunala skatterätten (MKSR) vidhöll bolaget sitt avdragsyrkande och framhöll bl a.

Vid 1968 års inkomsttaxering har investeringsfond inkl ränta återförts med 13 200 000 kr. Den återförda investeringsfonden har även effektivt beskattats, ehuru bolaget helt enligt gällande förordning vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt åtnjutit avdrag för förlust hänförlig till tidigare inkomstår. — Det förhållandet att den beskattningsbara vinsten (vad gäller för kommunal beskattning före garantibelopp) reducerats till noll är enligt vårt förmenande ovidkommande vid beräkningen av det förlustavdrag för utjämning under ett senare år eftersom en rörelseförlust på 760 715 kr de facto uppkommit det år då investeringsfonden återfördes till beskattning. Rätten att utnyttja förlustavdraget baserat på denna rörelseförlust skall inte frånhändas bolaget av den anledningen att vi tillämpat gällande förordning om förlustutjämning.

TI invände gentemot bolaget följande.

Bolaget har vid 1968 års taxering återfört investeringsfond till beskattning. Samtidigt har förlustavdrag hänförliga till tidigare år yrkats, varigenom beskattningsbar inkomst inte uppkommit vid den statliga taxeringen, medan den kommunala taxeringen begränsats till garantibelopp för fastighet. Av punkt 1 andra stycket anvisningarna till 2 § förordningen om rätt till förlustutjämning (SFS 1960:63) framgår att man i de fall, då investeringsfond återförts till beskattning, vid beräkningen av den förlust, som berättigar till förlustavdrag, skall bortse från det belopp, 'som på grund av återföringen upptagits såsom skattepliktig intäkt, dock endast i den mån detta belopp inrymmes i den för förluståret fastställda beskattningsbara inkomsten . . . ' . Avsikten med nämnda anvisningspunkter synes vara att ernå en effektiv beskattning av till investeringsfond avsatta medel, som inte tagits i anspråk i enlighet med sitt ändamål. Bolaget har visserligen i enlighet med bestämmelserna i SFS 1955:256 19 § upptagit återförda medel jämte en tiondel därav som skattepliktig intäkt i förvärvskällan rörelse vid 1968 års taxering men har samtidigt genom att utnyttja förlustavdrag avseende tidigare år åstadkommit att — bortsett från garantibelopp vid den kommunala inkomsttaxeringen — beskattningsbar inkomst inte uppkommit. Någon återföring av investeringsfondsmedel föreligger sålunda inte enligt lagtexten. På grund därav kan bolaget inte anses berättigat till förlustavdrag från 1968 års taxering.

MKSR yttrade: Enligt punkt 1 andra stycket av anv till 2 § förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst skall — om investeringsfond återförts till beskattning förluståret — vid beräkning av den förlust, som berättigar till förlustavdrag, bortses från det belopp, som på

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

grund av återföringen upptagits såsom skattepliktig intäkt, dock endast i den mån detta belopp inrymmes i den för förluståret fastställda beskattningsbara inkomsten. — Bolaget har vid 1968 års taxering medgivits avdrag för på tidigare verksamhetsår belöpande förluster med så avpassade belopp att beskattningsbar inkomst inte uppkommit. Härav följer att förlust inte skall anses ha uppkommit vid 1968 års taxering. Då det överklagade beslutet således är lagligen grundat, lämnas bolagets besvär utan bifall.

KR i Gbg och RR: ej ändring. (RR föredr. 28.3; dom 6.4.1979.)

Anm: Se RÅ 1961 ref 16 (RN 1961 ser. I nr 3:8). Se även SOU 1958:35 s 125, 126, prop 1960:30 s 131, 132, Skattenytt 1962 s 253 (Scholander). Se vidare Geijer, Rosenquist, Sterner, Skattehandbok Del I 1977 s. 907, 908.

Extraordinär besvärsrätt för skattskyldigs talan enligt 102 § TL

Besvär av D angående inkomst- och förmögenhetstaxering 1971—75.

D hade genom beslut av fastighetstaxeringsrätten den 12 sept. 1975 fått nedsättning av taxeringsvärdet på den fastighet han ägde till hälften och yrkade hos LSR av nedsättningen betingad nedsättning av sina inkomst- och förmögenhetstaxeringar 1971—75, men detta först efter den i 102 § TL angivna tiden (sex månader efter beslutet om fastighetstaxeringen). LSR prövade därför ej yrkandet och KR i Gbg lämnade D:s besvär häröver utan bifall.

I besvären hos RR yrkade D att hans talan skulle upptagas till prövning enligt 100 § 1 stycket 7) TL och bifallas. Han uppgav bl a att han sedan flera år tillbaka var helt blind och att han därför hade svårt att tillgodogöra sig skriftlig information.

RR yttrade: I målet föreligger omständigheter som avses i 100 § första stycket 7) TL. På anförda skäl framstår det som ursäktligt att D icke åberopat den ändrade fastighetstaxeringen i besvär enligt 102 § TL till vinnande av riktig taxering. D:s talan skall därför tagas upp till prövning såsom besvär enligt 100 § TL. RR återförvisar, med undanröjande av skattedomstolarnas beslut, målet till LSR för vederbörlig behandling. (RR föredr. 21.1; dom 6.2.1979.)

Fråga om extraordinär besvärsrätt för TI till skattskyldigs nackdel enligt 101 § 1 mom TL i fall som avses i 100 § 1:a st 5 TL

Besvär av TI samt Birgitta M angående hennes inkomsttaxering 1973.

Birgitta M, som var bosatt i Malmö, avyttrade under 1972 en fastighet i Skanör med Falsterbo. Hon blev i sistnämnda kommun icke taxerad för realisationsvinst på grund av avyttringen utan enbart för garantibelopp, trots att i det arkiverade deklarationsmaterialet avseende taxeringen i denna kommun fanns en underrättelse från TN i Malmö om att Birgitta M uppgett en realisationsvinst om 60 067 kr.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

TI yrkade i extraordinär ordning att Birgitta M skulle beskattas i Skanör med Falsterbo för realisationsvinst. Alternativt yrkades eftertaxering.

RR yttrade: Utredningen i målet får anses ge vid handen, att TN i Skanör med Falsterbo till ledning för Birgitta M:s taxering till kommunal inkomstskatt endast haft hennes särskilda självdeklaration enligt formulär 6. Av denna deklaration har kunnat utläsas att Birgitta M under beskattningsåret sålt den med deklarationen avsedda fastigheten. Frågan huruvida skattepliktig realisationsvinst uppkommit vid försäljningen och i så fall till vilket belopp har icke kunnat bedömas enbart med ledning av deklarationens uppgifter. De deklarationshandlingar — däribland särskild självdeklaration enligt formulär 5 — i vilka Birgitta M redovisade realisationsvinsten tillfördes, vid sortering enligt 16 § 1 mom TL, hennes allmänna självdeklaration. — I målet är oklart om TN i Skanör med Falsterbo nåddes av den av LSR omnämnda underrättelsen som TN i Birgitta M:s hemortskommun avsändes och som inkom till länsstyrelsen den 19 juni 1973.

Det förhållandet att TN i Skanör med Falsterbo taxerade Birgitta M endast för garantibelopp beror närmast på att nämnden inte företog den utredning av realisationsvinstfrågan som uppgifterna i deklarationen enligt formulär 6 i och för sig motiverade. Denna underlåtenhet kan inte hänföras till ett nämndens uppenbara förbiseende av den art som avses i 100 § första stycket 5) TL.

Att lokala skattemyndigheten vid sortering av deklarationerna behandlade den särskilda självdeklarationen enligt formulär 5 som en bilaga till den allmänna självdeklarationen är ej heller av beskaffenhet att leda till att taxeringen i Skanör med Falsterbo skall anses ha blivit oriktig av orsak som anges i nyssnämnda lagrum.

Ej heller det förhållandet att de tillämpade rutinerna för informationsutbyte mellan olika taxeringsnämnder i visst fall ej lett till den eftersträvade samordningen av taxeringsbeslut leder till att ett på oriktiga eller ofullständiga grunder meddelat taxeringsbeslut skall anses ha tillkommit på grund av uppenbart förbiseende.

TI har därför ej ägt att föra talan i målet i den ordning som anges i 101 § 1 mom. TL med yrkande om ändring i taxering till den skattskyldiges nackdel.

På så sätt LSR funnit föreligger ej heller formella förutsättningar för eftertaxering.

Med ändring av KR:s dom i huvudsaken och med undanröjande av LSR:s beslut finner RR den av TI med åberopande av 101 § 1 mom TL i särskild ordning förda besvärstalan icke kunna upptagas till prövning. TI:s yrkande om eftertaxering lämnas utan bifall. Till följd härav står TN:s i Skanör med Falsterbo taxeringsåtgärder med avseende på Birgitta M:s taxering fast. (RR föredr. 21.2; dom 13.3.1979.)

Anm: Se Svensk Skattetidning 1971 s 31 (H. Björne).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

Beräkning av skattetillägg vid eftertaxering — fråga om hänsyn till samtidigt medgivet allmänt avdrag

Besvär av A angående skattetillägg vid inkomsteftertaxering för 1972.

På yrkande av TI efterbeskattades A av LSR för 1972 för en odeklarerad inkomst av 6 000 kr men medgavs samtidigt avdrag för pensionsförsäkringspremier med 4 000 kr, varför eftertaxering skedde med 2 000 kr. — Skattetillägg påfördes enligt 116 a § TL på ett underlag av 6 000 kr.

I besvär hos KR yrkade A i första hand att eftertaxeringen skulle undanröjas och i andra hand att skattetillägget skulle påföras på ett underlag av endast 2 000 kr. — KR i Gbg: ej ändring.

I besvär hos RR yrkade A att skattetillägget skulle bestämmas att utgå på ett underlag av endast 2 000 kr.

RR yttrade bl a: LSR har i sitt beslut om eftertaxering för inkomst för 1972 med tillämpning av 21 § TL uppskattat A:s inkomst av tjänst till 6 000 kr högre belopp än vad A angivit i deklarationen. KR har ej gjort ändring i LSR:s beslut. KR:s dom i vad den avser eftertaxering har vunnit laga kraft. — Vid angivna förhållanden skall skattetillägg utgå på ett underlag av 6 000 kr. Den omständigheten att LSR och KR medgett ett avdrag för premier för pensionsförsäkringar om 4 000 kr och därför bestämt eftertaxeringen till 2 000 kr föranleder ej annan bedömning. — På anförda skäl lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 27.2; dom 3.4.1979.)

En ledamot av RR var av skiljaktig mening och anförde: Bestämmelserna om eftertaxering i 114 § TL kan ej föranleda skattetillägg i annat fall än då fråga samtidigt är om eftertaxering för inkomst eller förmögenhet. Med hänsyn härtill bör skattetillägget i anledning av eftertaxering kunna påföras endast i den mån den skatt som skall utgå på grund av eftertaxeringen ger utrymme härför. En annan tolkning av bestämmelserna skulle kuna ge upphov till orimliga tröskeleffekter, i det att yrkande om eftertaxering med belopp som obetydligt överstiger godkända kvittningsanspråk skulle kunna medföra skattetillägg mångfalt överstigande i anledning av eftertaxeringen påförd skatt, medan däremot ett godkänt kvittningsyrkande som helt uppväger den ifrågasatta eftertaxeringen leder till att skattetillägg ej alls kan påföras. Varken aktuella bestämmelser i taxeringslagen, uttalanden i förarbetena till dessa eller rättspraxis ger tillräckligt stöd för en dylik lagtillämpning. — På grund av det anförda förklarar jag, med ändring av KR:s dom, att skattetillägg skall påföras A endast med 50 procent av den inkomstskatt som belöper på 2 000 kr.

Anm: Se RRK R75 1:26, R76 1:12, 1:40 och 1:104 samt RR 77 1:13 II.

Ingångsvärde vid realisationsvinstbeskattning p g a dödsbos försäljning av fastigheter förvärvade av den avlidne genom bodelning i anledning av makes död

Besvär av dödsboet efter Ellen B angående inkomsttaxering 1974.

Enligt punkt 2 andra stycket av anv till 36 § KL, i dess vid 1974 års taxering gällande lydelse, föreskrevs att — om avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller bodelning i anledning av makes död — den skattskyldige vid beräkning av realisationsvinst fick göra avdrag, i stället för enligt tidigare regler, med 150 procent av fastigheternas taxeringsvärde året före det år då

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

dödsfallet inträffade. Motsvarande regel finns i nu gällande lydelse av KL intagen i punkt 2 a sjunde stycket av anv till samma lagrum.

Ellen B förvärvade vissa fastigheter genom bodelning och arvskifte efter sin den 16 aug 1965 avlidne man Reinhold B. Ellen B avled den 9 januari 1973. Fastigheterna såldes under 1973 av hennes dödsbo för 236 000 kr. I den 1974 avlämnade deklarationen redovisade dödsboet en skattepliktig realisationsvinst i anledning av fastighetsförsäljningen med 57 580 kr. Därvid hade som ingångsvärde upptagits 99 900 kr, utgörande 150 procent av fastigheternas taxeringsvärde året före Reinhold B:s död.

TN bestämde den skattepliktiga realisationsvinsten till 87 923 kr, därvid som ingångsvärde använts taxeringsvärdet för året före Ellen B:s dödsfall uppräknat till 150 procent.

I besvär hos LSR yrkade dödsboet att bli taxerat enligt deklarationen.

LSR yttrade: Enligt rådande praxis vid realisationsvinstberäkning anses dödsbos förvärv av egendom från avliden person alltid ha skett genom arv oavsett hur den avlidne förvärvat egendomen. — I enlighet härmed har dödsboet efter Ellen B i och med hennes bortgång förvärvat fastigheterna genom arv. TN har därför fog för sitt beslut att såsom ingångsvärde använda 150 procent av taxeringsvärdet året före Ellen B:s dödsfall. — LSR lämnar besvären utan bifall. — KR i Gbg: ej ändring.

Hos RR fullföljde dödsboet sin talan och anförde: Att Ellen B avlidit före avyttringen av fastigheterna bör inte försätta hennes dödsbo i en sämre skattemässig situation än den i vilken Ellen B skulle ha befunnit sig om hon under sin livstid avyttrat fastigheterna. Dödsboet har enligt stadgad praxis inträtt i alla den avlidnes rättigheter och skyldigheter. — Det sagda måste med alldeles speciell styrka kunna hävdas såvitt avser fastighetstransaktioner som skett redan samma år som ett dödsfall inträffat, vilket här är fallet. Enligt 53 § 3 mom första stycket KL skall för dödsboet för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade tillämpas vad som enligt bestämmelserna i KL skolat gälla för den avlidne.

RR yttrade — efter att ha återgivit innebörden av den författningsbestämmelse, som redovisats inledningsvis — följande: Varken utformningen av bestämmelsen eller förarbetena till densamma ger stöd för en sådan tillämpning att, när ett dödsbo säljer en i boet ingående fastighet, dödsboet skulle få tillgodoräkna sig det avdrag som enligt nyssnämnda anvisningspunkt skulle ha tillkommit den avlidne, om denne i stället sålt fastigheten under sin livstid. En förutsättning för att bestämmelsen överhuvud skall kunna tillämpas på en försäljning, som göres av dödsbo, är att dödsboet anses ha förvärvat fastigheten genom arv efter den avlidne. Ett sådant betraktelsesätt tillämpas också allmänt inom realisationsvinstbeskattningens område.

Ej heller är föreskriften i 53 § 3 mom första st KL så att förstå, att realisati-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

onsvinst, som uppkommit i anledning av dödsbos avyttring av fastighet under det år då dödsfallet inträffade, skall beräknas enligt de bestämmelser som skulle ha gällt för den avlidne, om denne avyttrat fastigheten.

Det taxeringsvärde, som får användas som underlag för bestämmande av ingångsvärdet vid beräkningen av realisationsvinsten för dödsboet, avser således värdet året före Ellen B:s död.

På grund av det anförda lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 16.1; dom 5.2. 1979.)

Anm: En tillämpning enligt 53 § 3 mom första st KL som dödsboet yrkat skulle medföra att för dödsboet olika regler skulle kunna gälla vid försäljning under dödsåret och vid försäljning efter dödsåret. En sådan olikhet är inte avsedd. Jämför RÅ 1962 not 1659, 1966 ref 38, RR77 1:63. Se även prop 1967:153 s 121 samt Svensk Skattetidning 1954 s 36 (KGA Sandström), 1955 s 301 (Bratt), 1955 s 396 (Ljungberg) och Englund, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv s 50.

Avräkning har medgetts för utländsk skatt från svensk skatt på ATP oavsett att den pensionsgrundande inkomsten härrört från allmän tjänst

Besvär av dödsboet efter Hildur S angående Hildur S:s inkomsttaxering 1972. — Fråga om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet med Schweiz (SFS 1966:554).

Beträffande innehållet i de i målet aktuella bestämmelserna hänvisas till följande, i RR:s dom i målet lämnade redogörelse: Enligt artikel 19 § 1 avtalet mellan Sverige och Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet (SFS 1966:554) gäller som huvudregel att pensioner och liknande ersättningar, som i anledning av tidigare anställning utbetalas till en person med hemvist i en avtalsslutande stat, beskattas endast i denna stat. Undantag från denna exklusiva beskattningsrätt görs emellertid i § 2 samma artikel, där det stadgas att pensioner, som enligt svensk socialförsäkringslagstiftning utbetalas till en person med hemvist i Schweiz, må beskattas i Sverige och att i dylikt fall bestämmelserna i § 4 av artikel 25 skall äga tillämpning. I nämnda § 4 föreskrives att Sverige från sin skatt på inkomster skall avräkna ett belopp motsvarande den i Schweiz erlagda inkomstskatten på pensionen. — Ett annat undantag från huvudregeln i artikeln 19 § 1 avser pensioner som utgår på grund av tidigare anställning i allmän tjänst. Enligt artikel 20 i avtalet gäller sålunda att pensioner, vilka utbetalas av — eller från fonder inrättade av — en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar, lokala myndigheter eller av statens offentligrättsliga juridiska personer till en fysisk person, som är medborgare i denna stat, såsom erättning för tidigare tjänsteprestationer skall beskattas allenast i den stat, varifrån ersättningen utbetalas.

Hildur S var sedan 1970 bosatt i Schweiz. Under 1971 uppbar hon från statens personalpensionsverk personalpension med 19 867 kr, folkpension med 6 173 kr och tilläggspension med 9 318 kr eller tillhopa 15 358 kr. Den pensionsgrundande inkomsten för tilläggspensionen hade helt eller delvis utgjorts av lön i allmän tjänst.

I sin deklaration 1972 upptog Hildur S vid beräkning av inkomst av tjänst

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

tilläggspensionen och personalpensionen med tillhopa 29 185 kr men ej folkpensionen. — TN upptog samtliga pensionsinkomster till beskattning.

Hos LSR yrkade Hildur S att erhålla avräkning från svensk inkomstskatt med belopp, som motsvarade erlagd schweizisk skatt på folkpensionen och den allmänna tilläggspensionen.

TI yttrade: Av artikel 20 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz framgår bl a att pensioner, som utbetalats av en avtalsslutande stat till en fysisk person, som är medborgare i denna stat, såsom ersättning för tidigare tjänsteprestationer, skall beskattas allenast i den stat, varifrån ersättningen utbetalas. Schweiz synes sålunda inte kunna beskatta ovannämnda personalpension och tilläggspension. Vid sådant förhållande kan avräkning från svensk inkomstskatt endast ske med ett belopp motsvarande den i Schweiz erlagda inkomstskatten på folkpensionen med den spärregeln dock, att avräkningsbeloppet inte får överstiga vad som av den svenska inkomstskatten belöper på folkpensionen. TI tillstyrkte att avräkning från svensk inkomstskatt gjordes i enlighet härmed.

Hildur S genmälde: TI redogör endast för innehållet i artikel 20 i dubbelbeskattningsavtalet. Av 2 § artikel 19 framgår dock att pensioner, som enligt svensk socialförsäkringslagstiftning utbetalas till en person med hemvist i Schweiz må beskattas i Sverige. I dylikt fall skall bestämmelserna i § 4 av artikel 25 (dvs avräkning) äga tillämpning. ATP-pension är liksom folkpension en pension, som utgår enligt svensk socialförsäkringslagstiftning. Bestämmelsen i 2 § artikel 19 inskränks inte på grund av vad som anges i artikel 20. De pensioner, som anges i artikel 20 torde avse sådana, som utgår på annan grund än socialförsäkringslagstiftning, såsom exempelvis den personalpension, för vars skatt avräkning ej yrkas.

LSR ogillade Hildur S:s talan på anförda skäl.

Sedan Hildur S avlidit fullföljde dödsboet hos KR den av henne förda talan.

KR i Sthlm medgav skatteavräkning för folkpensionen men hänförde den allmänna tilläggspensionen till sådana pensioner vilka i enlighet med artikel 20 av avtalet skall beskattas allenast i Sverige — utan rätt till skatteavräkning.

Hos RR fullföljde dödsboet sin talan.

RR yttrade — efter att ha lämnat den redogörelse för aktuella bestämmelser, som inledningsvis redovisats — följande: Under 1971 uppbar Hildur S från statens personalpensionsverk pensionsförmåner om tillhopa 35 358 kr, varav 6 173 kr utgjorde folkpension och 9 318 kr allmän tilläggspension. De båda sistnämnda pensionsbeloppen har enligt uppgift upptagits till beskattning i Schweiz.

Såsom KR funnit skall skatteavräkning äga rum för den del av pensionen, som motsvaras av folkpension.

Vad angår den allmänna tilläggspension, som utgått till Hildur S, kan den väl i och för sig anses som en pension, som utbetalats såsom ersättning för tidigare tjänsteprestationer i allmän tjänst, eftersom den pensionsgrundande inkomsten i förevarande fall helt eller delvis utgjorts av lön i sådan tjänst. Den utgör emellertid även sådan i artikel 19 § 2 avsedd pension, som utbetalas enligt svensk socialförsäkringslagstiftning. Vad som enligt avtalet skall gälla beträffande dylik pension får anses uttömmande reglerat i artikel 19 § 2, vari någon skillnad inte görs mellan pension i enskild och allmän tjänst. Från den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

svenska inkomstskatten på tilläggspensionen om 9 318 kr skall således avräknas den i Schweiz erlagda inkomstskatten på pensionen.

På grund av det anförda ändrar RR på det sätt KR:s dom att dödsboet efter Hildur S förklaras berättigat att med tillämpning av artikel 19 § 2 jämförd med artikel 26 § 4 avtalet med Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning erhålla avräkning från svensk inkomstskatt med 2 040 kr, motsvarande den schweiziska inkomstskatt som beräknats belöpa på folkpensionen och den allmänna tilläggspensionen enligt följande beräkning: 6 173 + 9 319 : 28 485 x 3 751 = 2 040. — Det anmärkes att beloppet 28 485 kr avser beloppet av i Schweiz beskattad inkomst, inkl folkpension och tilläggspension, samt att beloppet 3 751 kr avser schweizisk skatt i svenska kr på inkomsten 28 485 kr. Avräkning skall ske med 2 040 kr, dock högst med beloppet av den svenska inkomstskatt som belöper på ifrågavarande pensioner. (RR föredr. 31.1; dom 20.2. 1979.)

Anm: Se RÅ 1975 ref 62 (= RRK R75 1:50).

TI har biträtt skattskyldigs för sent anförda besvär men först i högre instans — besvärsrätt?

Besvär av N angående inkomsttaxering 1974.

I 76 § TL i dennas lydelse vid 1974 års taxering stadgades beträffande skattskyldigs besvär över taxeringsnämnds beslut bl a att besvären skulle ha inkommit (till länsskatterätten) senast den 15 augusti under taxeringsåret. I paragrafens fjärde stycke föreskrevs att om besvären inkom efter denna tid men före utgången av april månad året efter taxeringsåret, skatterätten fick pröva om besvären om taxeringsintendenten helt eller delvis biträdde besvären i sak.

Sedan LSR förklarat sig inte kunna pröva N:s där anförda besvär över taxeringen därför att de inkommit för sent, fullföljde N sin talan hos KR.

TI yttrade: Med hänsyn till förebragt utredning hade han nu inte på någon erinran i sak mot avdragsyrkandet. På grund av ordalydelsen i 76 § fjärde stycket TL borde skatterättens beslut likväl ej ändras. Som rätt till besvär i särskild ordning alltjämt ej syntes föreligga, hemställde han att besvären lämnades utan bifall.

N genmälde att syftet med bestämmelsen i 76 § fjärde stycket TL måste vara att prövning av sakfrågan skulle komma till stånd om motparten helt eller delvis biträdde besvären, oavsett vilken instans som skulle pröva målet.

KR i Gbg lämnade besvären utan bifall med följande motivering: Skatterätten saknade förutsättning att tillämpa föreskriften i 76 § fjärde stycket TL, eftersom TI i sitt yttrande till länsskatterätten inte biträtt besvären i den del de avsåg avdrag för förbättringskostnader. Bestämmelsen gäller uttryckligen besvär hos länsskatterätten och den kom till för att mildra den verkan som skulle följa av en undantagslös tillämpning av förvaltningsprocesslagens avvisningsregel på besvär hos länsskatterätten som anförts efter den 15 augusti taxeringsåret. Förarbetena till lagstiftningen ger inte stöd för att tillämpa bestämmelsen i fall då taxeringsintendenten först i kammarrätten biträder besvären helt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

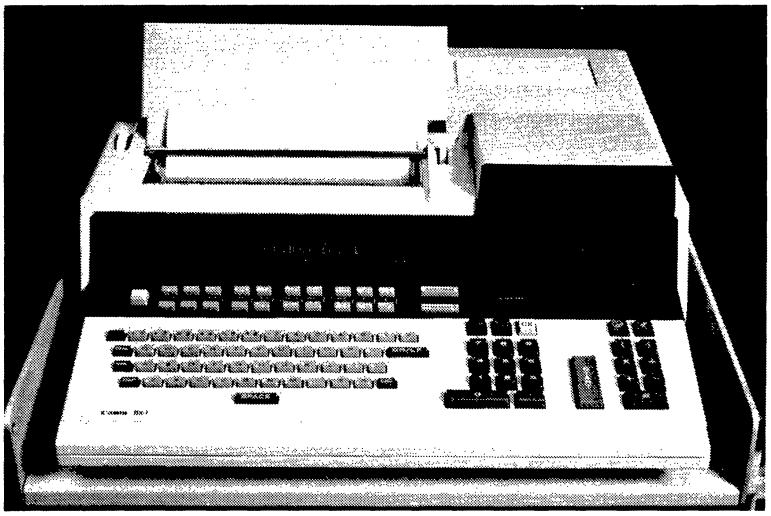
eller delvis i sak. Frågan om prövning av för sena besvär enligt specialregeln får alltså anses förfallen i och med att LSR rätteligen avvisat besvären i avsaknad av tillstyrkan från TI:s sida.

I besvär hos RR vidhöll N sitt yrkande att hans besvär hos LSR skulle tas upp till prövning. Han anförde bl a att så länge avvisningsbeslut inte vunnit laga kraft måste TI:s saktillstyrkan av besvären medföra den verkan, att N:s talan skulle upptas till saklig prövning.

RR gjorde ändring i KR:s dom. (RR föredr. 21.2; dom 13.3.1979).

Anm: Se prop 1971:60 s 86.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06



NU KAN NI BOKFÖRA LÄGRE KOSTNADER FÖR BOKFÖRINGEN

Canons bekväma, lättskötta bordsdator BX-1 är en riktig snåljåp. Månadskostnaden ligger lägre än för vilken annan jämförbar utrustning som helst.

BX-1 från Canon tillhör en ny generation datorer som förenar avancerade, utbyggbara funktioner med enkel användning.

Canon BX-1 ger er alltid full kontroll över olika klientdata. Ni behöver aldrig lämna iväg någon information för stansning, databehandling etc. All information om era klienter har ni på kontoret.

God lycka i kostnadsjakten, revisions- och bokföringsfolk – med Canon BX-1.

Canon

Canon Svenska AB · Box 2084 · 127 02 Skärholmen · Tel 08-97 04 20

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06