Regeringsrätten

Rättsfall

Kvalificerad tomtrörelse eller ej?

A. Besvär av TI i mål angående förhandsbesked.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked anförde K Fritids Aktiebolag bl a: Bolagets huvudsakliga tillgång består av ett fritidsområde, som omfattar fastigheterna Klarsjökärret 1:1, 1:2 och 1:3 i Söderköpings kommun, vilka tillsammans innehåller 42 886 kvm. Området är beläget vid Klarsjön, ca 8 km sydväst om Söderköping. För området finnes en år 1965 fastställd byggnadsplan för fritidsbebyggelse, innehållande sammanlagt 27 fritidstomter. Ingen av dessa är under 1 000 kvm. Endast 2 tomter är avstyckade. På en av dessa fastigheter ligger f d mangårdsbyggnad med ladugård. Där gäller speciell byggnadsrätt. I övrigt omfattar byggnadsrätten enligt planen friliggande enplans fritidshus med en maximal byggnadsyta av 60 kvm. I ett fall — där tomen är avsedd för kiosk och servering — är tillåten byggnadsrätt utsträckt till 130 kvm. Byggnadsplanen innehåller dessutom område för bollplan och lekplan samt en större parkeringsplats, avsedd att även betjäna badplatsen. Parkeringsplatsen är kostnadsfritt upplåten till kommunen. I sjön finns utbyggda bryggor för bad och båtar. Gammal grävd brunn med god vattentillgång finns och dessutom en djupborrad brunn över 100 m djup. Huvudledningar för vatten är framdragna på hela området. Ledningarna ligger på frostfritt djup. Serviceledningar — ej frostfritt — finns fram till varje hus. Köksavlopp med infiltration i mark samt multrum till 12 hus, till kiosken och f d mangårdsbyggnaden finns. 14 tomter är bebyggda och 4 är utarrenderade. Mangårdsbyggnad finns på en tomt. Kvar finns alltså 8 tomter som varken är bebyggda eller utarrenderade. De bebyggda tomterna är uthyrda. Bolagets intäkter består av hyresinkomsterna. Enligt byggnadsplanen finns det således möjlighet att bilda 27 självständiga fastigheter av de nu existerande fastigheterna. Bolaget har hittills icke sålt någon eller några fastigheter eller avstyckningar från dessa. Bolaget har ej heller bedrivit någon byggnadsverksamhet. Enligt bolagsordningen är ändmålet med bolagets verksamhet att ”bedriva uthyrning av tomtmark och fritidsstugor.”

Bolaget önskade i ansökningen svar på följande frågor.

1) Om bolaget säljer hela fastighetsbeståndet till en och samme köpare, kommer köpeskillingen då att beskattas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet?

2) Om bolaget först genomför fastighetsbildningarna och därefter successivt i den takt som efterfrågan uppstår säljer fastigheterna till olika köpare, kommer därvidlag köpeskillingarna att beskattas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet?

Som svar på en förfrågan uppgav bolaget vidare. Bolaget köpte fastigheten Klarsjökärret 1:1 år 1968 och fastigheterna Klarsjökärret 1:2 och 1:3 år 1975. De sistnämnda fastigheterna hade bildats genom avstyckning från Klarsjökärret 1:1. Bolaget hade låtit uppföra de flesta av byggnaderna på fastigheterna 1965. Uthyrning av byggnaderna skedde veckovis varje år i stort sett endast under sommartid. Stigar, badmintonplan, lekplats, huvudledningar och serviceledningar hade anlagts av bolaget.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:50

RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade: Enligt punkt 2 första stycket anv till 27 § KL skall tomtrörelse — s k kvalificerad tomtrörelse — anses föreligga, när någon driver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomter) från en fastighet, som uppenbarligen har förvärvats för att ingå i en yrkesmässig markförsäljning, såsom när en fastighet köps av ett tomtbolag eller liknande eller när förvärvet har gällt mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse. — Den nyss nämnda bestämmelsens sista led (såsom när . . .) måste anses som en exemplifiering av situationer vari det vanligen på goda grunder kan bedömas som uppenbart att marken har förvärvats för att ingå i en yrkesmässig markförsäljning, men där i enskilda fall med hänsyn till särskilda omständigheter den motsatta bedömningen kan komma i fråga. — Samtliga fastigheter var vid sökandebolagets förvärv enligt en fastställd byggnadsplan avsedda för fritidsbebyggelse. Den omständigheten att marken vid förvärven var planlagd för bebyggelse talar mycket starkt för att bolaget genom försäljningen skall anses driva en kvalificerad tomtrörelse. Bolaget har emellertid upplyst att fastigheterna har förvärvats för uthyrning av tomtmark och för fritidsrörelse och att en sådan verksamhet i enlighet med bolagsordningen har bedrivits på fastigheterna. Trots att fastigheterna vid sökandebolagets förvärv enligt den fastställda byggnadsplanen var avsedda för fritidsbebyggelse, kan det med hänsyn till det sagda inte anses uppenbart att fastigheterna har förvärvats under sådana omständigheter att en kvalificerad tomtrörelse skall anses föreligga vid en försäljning. Nämnden finner därför att frågan huruvida de tilltänkta försäljningarna skall anses ingå i en av sökandebolaget bedriven tomtrörelse skall bedömas enligt bestämmelserna i punkt 2 andra stycket anv till 27 § KL. Vid denna bedömning finner nämnden, med hänsyn till att tomtindelning för att rättsligen bilda fastigheter inte kan fastställas inom ett område för byggnadsplan, att var och en av fastigheterna Klarsjökärret 1:1, 1:2 och 1:3 vid en försäljning till en och samme köpare får ses som en enhet. Således skall vid en beräkning av antalet sålda byggnadstomter hänsyn inte tas till den indelning av fastigheten Klarsjökärret 1:1, som grundkartan till byggnadsplanen innehåller. Nämnden förklarar därför att vinsten vid en försäljning på det sätt som anges i den under 1 ställda frågan är att hänföra till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Om bolaget låter verkställa avstyckningar är varje avstyckad fastighet att anse som en byggnadstomt. På grund av det sagda förklarar nämnden att en försäljning enligt det i ansökningen under 2 angivna alternativet skall — under förutsättning att försäljningarna sker under tio kalenderår — behandlas enligt reglerna för beskattning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet vad avser fjorton byggnadstomter och att reglerna för beskattning av inkomst av rörelse blir tillämpliga i och med avyttring av den femtonde tomten.

(En ledamot av nämnden var skiljaktig och anförde: Av handlingarna framgår att byggnads-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:50

plan med 27 tomter för fritidsändamål fastställts för ifrågavarande fastigheter redan år 1965. Det synes därför uppenbart att bolagets förvärv av fastigheterna år 1968 och 1975 skett i syfte att exploatera marken. I bolagets balansräkningar har värdet av densamma upptagits under rubriken ''tomtmark''. Av de 27 tomterna har hittills endast två avstyckats. Enligt min mening bör en försäljning beskattas som inkomst av rörelse enligt anv till 27 § punkt 2 första stycket oavsett om bolaget säljer hela fastighetsbeståndet på en gång till en och samma köpare eller om tomterna försäljes successivt sedan samtliga fastighetsbildningar genomförts. Jag anser därför att båda frågorna bör besvaras nekande.)

I besvär hos RR yrkade TI i första hand att bolaget vid en försäljning av fastigheterna skulle anses bedriva kvalificerad tomtrörelse och att de framställda frågorna därför skulle besvaras nekande. I andra hand yrkades att RR skulle förklara att fastigheten Klarsjökärret 1:1 skulle anses omfatta tjugofem byggnadstomter även innan fastighetsbildning skett och att frågan under 1 skulle besvaras på det sättet att den del av köpeskillingen som beräknades belöpa på fjorton byggnadstomter skulle hänföras till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och resterande del till inkomst av rörelse.

RR lämnade besvären utan bifall och yttrade: I likhet med RSV finner RR att frågan huruvida de planerade fastighetsförsäljningarna skall anses ingå i en av sökandebolaget bedriven tomtrörelse skall bedömas enligt bestämmelserna i punkt 2 andra stycket av anv till 27 § KL.

Om fastigheterna säljs till en och samme köpare innan avstyckning skett i enlighet med den fastställda byggnadsplanen är var och en av de tre registerfastigheterna att anse som en enhet. Köpeskillingen vid en försäljning enligt det i ansökningen under 1 angivna alternativet är därför att hänföra till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Försäljningar på sätt anges i den under 2 framställda frågan skall — under förutsättning att försäljningarna sker under tio kalenderår — behandlas enligt reglerna för beskattning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet såvitt avser fjorton byggnadstomter och enligt reglerna för beskattning av inkomst av rörelse i och med försäljningen av den femtonde tomten. (RR föredr. 21.9; dom 26.10.1982.)

Anm.: Se RÅ 1968 not 1454; 1976 ref 21; RÅ 79 1:49. Se även SOU 1966:23 s 311—312; prop 1967:153 s 144, 147—148, 150.

B. Besvär av J angående inkomsttaxering 1976.

J, född år 1909, förvärvade år 1962 genom en som köpekontrakt betecknad handling jordbruksfastigheten Bergsgård 1:2 jämte 1/16 del av fastigheterna Trottaberg 5:1 m fl i Hallands län av sin fader för 52 312 kr 50 öre. Det sammanlagda taxeringsvärdet uppgick till 60 288 kr. Fadern hade i sin tur förvärvat Bergsgård 1:2 år 1944. Redan år 1939 hade J övertagit den intilliggande jordbruksfastigheten Söndrum 3:8, som var hans föräldrahem. J och hans fader bedrev tillsammans jordbruk på båda fastigheterna.

Från Bergsgård 1:2 hade avstyckats och sålts en tomt år 1934, en tomt år 1952 och två tomter år 1956. År 1958 fastställdes byggnadsplan för del av fastigheten. Från det planlagda området hade en tomt avstyckats och sålts år 1962, före J:s förvärv av fastigheten. Under år 1973 avstyckades

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:50

inom det planlagda området ytterligare sjutton tomter, varav fyra såldes samma år och en år 1974. Vid ingången av beskattningsåret (1975) fanns tolv avstyckade osålda fastigheter. Vidare fanns ett markområde med ännu ej färdigställda tomter.

Genom köpekontrakt den 8 okt 1975 överlät J till Halmstads kommun dels fädernegården Södrum 3:8 och den icke planlagda delen av Bergsgård 1:2, dels ock del av det planlagda området på sistnämnda fastighet. Vidare sålde J under beskattningsåret ytterligare en avstyckad tomt, Bergsgård 1:67, för 75 000 kr. För den del av det planlagda området av Bergsgård 1:2, som överläts till kommunen, erhöll J i byteslikvid tre obebyggda tomter — Fammarp 3:70, 3:71 och 3:82 — mot att han i mellangift erlade 37 500 kr för exploateringskostnader.

I sin självdeklaration redovisade J inkomsten av samtliga fastighetsförsäljningar som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. TN följde deklarationen härutinnan.

TI anförde besvär med yrkande, att inkomsten från den del av överlåtelsen till kommunen som avsåg del av det planlagda området av Bergsgård 1:2, ävensom inkomsten från försäljningen av den avstyckade tomten Bergsgård 1:67 skulle hänföras till inkomst av rörelse. Dessa överlåtelser fick enligt intendenten anses ingå som ett led i en av J bedriven kvalificerad tomtrörelse.

J vidhöll att även dessa överlåtelser skulle beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Han yrkade vidare uppskov med beskattning av realisationsvinsten.

LSR som fann att J:s fastighetsförvärv år 1962 fick anses ha karaktär av gåva, yttrade med anledning av TI:s yrkanden i fråga om tomtrörelsen: Då J förvärvade Bergsgård 1:2 m fl fastigheter fanns på Bergsgård 1:2 för ett område om ungefär fem hektar en sedan 1958 fastställd byggnadsplan enligt vilken marken var avsedd för bebyggelse. Redan före J:s förvärv skedde viss försäljning av tomter inom området. Under åren 1973—1974 sålde J fem tomter. 1975 sålde han en tomt samt bytte markområde om ungefär 4 900 kvm mot tre tomter belägna utanför området. Med hänsyn härtill samt till vad som framkommit om exploateringsverksamheten — antal tomter m m — inom området, finner LSR att omständigheterna är sådana, att tomtrörelse får anses föreligga. — LSR fann på anförda skäl att nettointäkten av försäljningarna, såvitt här är i fråga, borde bestämmas till 260 497 kr. — LSR, som medgav uppskov med beskattning av uppkommen realisationsvinst, nedsatte taxeringarna till vissa belopp.

I besvär hos KR i Gbg yrkade J att försäljningen av tomten Bergsgård 1:67 och del av byggnadsplanelagt område på fastigheten Bergsgård 1:2 skulle beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Han yrkade vidare uppskov med beskattningen av den realisationsvinst som uppkommit vid sistnämnda överlåtelse.

KR höll muntlig förhandling. Vid förhandlingen anförde J bl a. Redan 1939 hade han övertagit föräldrahemmet. Fadern stod formellt som köpare av granngården Bergsgård 1:2 men redan från början var det klart uttalat att sonen skulle ta över fastigheten. Föräldrahemmet och Bergsgård 1:2 drevs av J och fadern gemensamt. Bergsgård 1:2 var en hårt nersliten fastighet och fadern behövde kapital för att kunna göra nödvändiga investeringar i gården. Av denna anledning började han sälja av tomter från fastigheten. När tre eller fyra försäljningar hade ägt rum ställdes krav på

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:50

planläggning. Kommunen krävde att byggnadsplan skulle upprättas, vilket också skedde. 1962 övertog J fastigheten. Först elva år senare skedde den första tomtförsäljningen. Kommunen hörde då av sig och ville ha fritidstomter. Kommunen skulle ombesörja vatten och avlopp. Eftersom det fanns byggnadsplan blev J tvungen att bidraga till dessa kostnader med ett par hundratusen kr. Han tvingades då att börja sälja av tomter 1973 och 1974 för att få fram nödvändigt kapital. Vid förhandlingen gjorde J vidare gällande att förvärvet av Bergsgård 1:2 1962 i verkligheten inneburit gåva och att detta förhållande uteslöt att det rörde sig om s k kvalificerad tomtrörelse.

KR i Gbg yttrade: KR finner i likhet med LSR att försäljningen av tomten Bergsgård 1:67 och utbytet av markområdet i fråga skall beskattas som inkomst av tomtrörelse jämlikt punkt 2 första stycket av anv till 27 § KL. Vad J anfört därom att han år 1962 skulle ha förvärvat fastigheten Bergsgård 1:2 genom gåva från sin far kan ej medföra annan bedömning. — KR uppskattade på anförda skäl inkomsten av rörelse till 197 198 kr. — KR, som vid denna utgång fann J:s yrkande om uppskov med beskattning av realisationsvinst ej föranleda någon åtgärd, nedsatte taxeringarna till vissa belopp.

Hos RR fullföljde J sin talan.

RR yttrade: Enligt punkt 2 första stycket av anv till 27 § KL anses tomtrörelse föreligga när någon driver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse från fastighet som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning såsom när fastighet köpts av ett tomtbolag eller dylikt eller när förvärvet avsett mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse. Av förarbetena till lagrummet (prop 1967:153 s 147—148) framgår att tomtrörelse ansetts föreligga när omständigheterna vid den skattskyldiges förvärv av fastigheten varit sådana att förvärvet måste anses betyda att han avsett att från första början bedriva yrkesmässig tomtförsäljning. Detta fall föreligger enligt propositionen i allmänhet när det redan vid fastighetens förvärvande funnits en för fastigheten fastställd stadsplan eller byggnadsplan enligt vilken fastigheten är avsedd för bebyggelse.

Av utredningen framgår att J under 1939 övertog Söndrum 3:8 från sina föräldrar. Gemensamt med fadern bedrev han därefter jordbruket på gården. 1944 förvärvade fadern granngården Bergsgård 1:2, varefter gårdarna sambrukades. På ett mindre område av Bergsgård 1:2 fastställdes 1958 en byggnadsplan. Från området sålde fadern 1962 en tomt. Senare samma år övertog J Bergsgård 1:2 och 1/16 del av fastigheterna Trottaberg 5:1 m fl för en köpeskilling av 52 312 kr 50 öre, varav 8 500 kr ansågs belöpa på s k undantagsförmån. Taxeringsvärdet för fastigheterna uppgick då till sammanlagt 60 288 kr. Under åren 1973 och 1974 sålde J fem tomter från det planlagda området. Den i målet aktuella försäljningen 1975 omfattade en tomt, varjämte ett markområde inom det planlagda byttes mot tre tomter. Bytet skedde med Halmstads kommun som kontrahent och under expropriationshot.

För att tomtrörelse skall anses föreligga i målet krävs att Bergsgård 1:2 uppenbarligen förvärvats av J för att ingå i yrkesmässig markförsäljning. Väl har Bergsgård 1:2 vid J:s förvärv omfattat område för vilket byggnadsplan gällt. Med hänsyn till omständigheterna — särskilt att fastigheten använts för sambruk med annan J tillhörig jordbruksfastighet och att lång tid förflutit mellan förvärvet och J:s första tomtförsäljning från det planlagda området —

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:50

kan det emellertid inte anses att förvärvet, oavsett om detta utgjort gåva eller köp, uppenbarligen skett för att fastigheten skulle ingå i yrkesmässig markförsäljning. Vid sådant förhållande och då J inte sålt tomter i sådan omfattning att han kan anses ha bedrivit rörelse enligt punkt 2 andra stycket av anv till 27 § KL skall intäkten av överlåtelserna hänföras till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

De omkostnader för vilka J har rätt till avdrag kan inte bestämmas på grundval av den hittills i målet förebragta utredningen. Det bör ankomma på LR att verkställa den ytterligare utredning som behövs.

Yrkandet om uppskov med beskattning av realisationsvinsten bör prövas av LR i samband med att LR fastställer den skattepliktiga vinsten.

Med undanröjande av KR:s dom och LSR:s beslut i den del som varit föremål för RR:s prövning återförvisar RR målet till LR för ny handläggning. (RR föredr. 1.12; dom 22.12.1982.)

Anm.: Se RÅ 1968 not 1454: RÅ 79 1:49; RÅ 82 1:61. Se även prop 1967:153 s 147—148.

Arbetsgivarens reparation av ny bostad i samband med arbetstagarens avgång från tjänst

Besvär av E angående inkomsttaxering 1978.

E var från 1974 anställd som verkställande direktör i AB E och E Invest AB, sedermera R Invest AB. Enligt avtalet med AB E gällde bl a att E skulle vara verkställande direktör t o m den 30 juni 1983 samt att E, så länge han var verkställande direktör i AB E, ägde såsom tjänstebostad disponera en bolaget tillhörig villafastighet. År 1976 lämnade E sin anställning i AB E. I samband därmed träffades en överenskommelse om att E skulle lämna även villafastigheten mot att AB E åtog sig att bekosta upprustningen av en trerumslägenhet som E på eget initiativ hade hyrt av en utomstående person. Kostnaden härför beräknades till 60 000 kr men kom slutligen att uppgå till 95 000 kr, varav AB E erlade 60 000 kr och R Invest AB återstoden, 35 000 kr.

TN beskattade E för 50 000 kr som löneförmån, vilket belopp enligt en av AB E lämnad kontrolluppgift utgått som ''Ersättning för reparationer''.

E yrkade i besvär att beskattningsåtgärden skulle undanröjas, eftersom han inte erhållit någon kontant ersättning vid avflyttningen och någon annan ekonomisk fördel inte heller kommit honom till del.

Även TI anförde besvär. Han hemställde att 95 000 kr skulle beskattas som löneförmån.

LR yttrade, såvitt nu är i fråga: Av brev från företrädare för AB E framgår, att detta bolag känt sig bundet av avtal att anställningen och rätten till tjänstebostaden var avsedd att vara t o m den 30 juni 1983. AB E har därför ansett sig skyldigt att medverka till en lösning av E:s bostadsfråga. Det får förutsättas, att E förvissat sig om arbetsgivarens medverkan till upprustningen av den nya bostaden före det han förklarat sig beredd att lämna sin tjänstebostad. Vad arbetsgivaren utgivit till upprustning av lägenheten utgör skattepliktig intäkt av tjänst för E till den del beloppet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:50

kommit honom till godo. Vid bedömning av vad kommit E till godo måste beaktas att den nya bostaden är en hyreslägenhet och att E vid avflyttning ej kan ställa krav på hyresvärden för den av arbetsgivaren bekostade upprustningen. Det får vidare anses naturligt att hyresavtalet ingicks mellan fastighetsägaren och E med hänsyn till att denne skulle lämna sin anställning, varför det ändrade partsförhållandet i hyresavtalet om E:s bostäder ej utesluter att den nya bostaden kan anses ha trätt i stället för E:s tidigare tjänstebostad. Vid denna bedömning inverkar även att AB E och R Invest AB ingick i samma koncern vid tiden för avtalet om E:s nya bostad och att E alltfort kvarstår i sin anställning hos R Invest AB och att även detta bolag medverkat vid upprustningen av E:s nya bostad. På grund härav kan ej mera anses ha kommit E till godo än att till fortsättning av arbetsgivarens skyldighet att hålla honom med hyresbillig bostad han är i tillfälle att bebo en bostad med högre marknadsvärde än hyran för lägenheten. Av E lämnade uppgift att marknadshyran för den upprustade lägenheten är omkring 1 200 kr i månaden har lämnats obestridd. Som E synes ha erlagt 1 025 kr i månaden och ha inflyttat i den nya bostaden den 1 febr 1977 beräknar LR vad kommit E tillgodo under nämnda år till 1 925 kr. LR bifaller besvären beträffande bostaden på det sätt att av TN påfört belopp nedsättes till 1 925 kr. Besvären av TI lämnas utan bifall.

TI överklagade med yrkande att E skulle beskattas för 95 000 kr som löneförmån. Till stöd för sin talan anförde TI bl a:

Den lägenhet E själv hyrt kunde inte anses som hans tjänstebostad. I så fall skulle AB E eller R Invest AB ha undertecknat hyreskontraktet såsom hyresgäst och sedan i sin tur ha upplåtit bostaden till E. Någon anknytning mellan AB E eller R Invest AB och hyresvärden fanns inte heller. Det förhållandet att E tidigare haft tjänstebostad på förmånliga villkor hos AB E kunde rimligen inte leda till att också den av E själv hyrda lägenheten betraktades som tjänstebostad. Att AB E sett sig nödsakat att lämna E viss ekonomisk kompensation i samband med hans frånträde av tjänstebostaden var i och för sig naturligt. Denna kompensation utgjorde ersättning för inlösen av utfäst förmån eller annan ersättning på grund av anställning och var därför skattepliktig inkomst för E. Vad R Invest AB beträffade så har detta bolag aldrig bundit sig för att hålla E med tjänstebostad eller liknande. Även om R Invest AB vid den tiden ingått i samma koncern som AB E hade inte funnits skyldighet för R Invest AB att skjuta till några pengar vid uppgörelsen beträffande E:s tjänstebostad hos AB E. De kostnader som R Invest AB tagit på sig för upprustning av E:s privata lägenhet var därför direkt att jämställa med vanlig löneförmån.

KR i Göteborg yttrade: E var anställd som verkställande direktör hos AB E och R Invest AB. Anställningen hos AB E, som enligt avtal skulle gälla t o m den 30 juni 1983, upphörde i förtid med utgången av 1976. Under 1977 uppbar E lön från R Invest AB och avgångsvederlag från AB E. Dessa ersättningar betalades ut månadsvis. I anställningen hos AB E hyrde E — så länge han enligt avtalet var verkställande direktör i bolaget — som tjänstebostad en villa som tillhörde bolaget. I samband med att E lämnade tjänsten som verkställande direktör i AB E upphörde även avtalet rörande tjänstebostaden. AB E utfäste sig därvid att bekosta reparation och upprustning av en bostadslägenhet som E enligt kontrakt hyrde fr o m den 1 jan 1977 av utomstående person. Kostnaderna för dessa arbeten, som E lät utföra och som enligt hyreskontraktet skulle bekostas av honom, uppgick till 95 000 kr. Av detta belopp betalades under 1977 60 000 kr av AB E och, efter särskilt åtagande, 35 000 kr av R Invest AB.

Med hänsyn till det anförda får vad bolagen utgett för lägenhetens upprustning anses ha kommit E tillgodo på sådant sätt och ha haft sådant direkt sam-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:50

band med hans anställningar hos bolagen att det utgivna beloppet 95 000 kr i sin helhet utgör för E skattepliktig inkomst av tjänst.

I besvär hos RR yrkade E att RR skulle fastställa LR:s beskattningsåtgärder.

RR: ej ändring. (RR föredr 16.11; dom 7.12.1982.)

En ledamot av RR (Wahlgren) var av skiljaktig mening och anförde: Såsom KR har funnit är vad som genom upprustningen av E:s privata lägenhet kommit honom tillgodo att anse som skattepliktig inkomst av tjänst. I målet är därvid främst fråga om storleken av denna inkomst. Omständigheterna föranleder inte till antagande att E, som löneförmån eller avgångsvederlag eller på annan grund, haft möjlighet att efter eget gottfinnande förfoga över ett belopp motsvarande kostnaderna för upprustningen. Inte heller kan förmodas att han efter upprustningen — genom överlåtelse av lägenheten eller på annat sätt — kunnat komma i åtnjutande av ett så stort belopp. Det i målet företedda hyreskontraktet ger snarare intrycket av att E varit skyldig att till hyresvärden — som uppgivits vara helt utanförstående — avstå förbättringsvärdet. Med hänsyn till det nu anförda bör då anses som om E genom upprustningen av de båda bolagen erhållit en förmån in natura och förmånens värde beräknas enligt de grunder som gäller för det.

Som huvudregel för naturaförmåner gäller att de vid beskattningen skall tagas upp till marknadsvärdet enligt ortens pris. Det årliga värdet av förmånen kan bestämmas som skillnaden mellan marknadshyran för den upprustade lägenheten, omkring 1 200 kr i månaden såvitt avser det i målet aktuella beskattningsåret, och vad E erlagt i hyra under samma år eller 1 025 kr i månaden. Denna skillnad uppgår till 2 100 kr om året. E är född 1922. Det livsvariga värdet av förmånen bör därvid lämpligen, med ledning av tabell III fogad till lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, beräknas till 25 200 kr.

Jag ändrar E:s taxeringar i enlighet härmed.

Anm.: Se RÅ 1964 not 29.

FN-observatörs dagsersättning från FN och traktamentsersättning från Sverige — ökade levnadskostnader

Besvär av B angående inkomsttaxering 1977 och 1978.

B var major i flygvapnet och tjänstgjorde under tiden den 1 aug 1976 — den 11 aug 1977 som militär FN-observatör i Mellersta Östern. Förutom kontant lön erhöll han traktamentstillägg från Arméstabens FN-kassaavdelning. Dessutom erhöll han ersättning ”per diem” som utbetalades direkt från FN.

I självdeklarationer avlämnade vid 1977 och 1978 års taxeringar upptog han traktamentstilläggen som inkomst samt yrkade avdrag för ökade levnadskostnader med 27 069 kr resp 24 101 kr.

TN vägrade de yrkade avdragen för ökade levnadskostnader och upptog inte traktamentstilläggen till beskattning.

B anförde besvär hos LR med yrkande om avdrag för ökade levnadskostnader med 18 948 kr vid 1977 års taxering och med 22 358 kr vid 1978 års taxering.

LR vägrade avdrag med följande motivering: Vid beräkning av de ökade levnadskostnaderna skall inte medräknas kostnader som belöper på B:s familj. B har inte visat att han haft ökade levnadskostnader som överstiger uppburen ersättning, inklusive ersättningen från FN.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:50

B överklagade och anförde att ''per diem''-ersättningen från FN skulle betraktas som ett lönetillägg och ej som traktamentsersättning.

KR i Sthlm: ej ändring.

B gick vidare till RR. I andra hand yrkade han att åtminstone erhålla avdrag för sina bostadskostnader under FN-tjänstgöringen.

RR lämnade besvären utan bifall och yttrade: B uppbar under tjänstgöringen såsom FN-observatör i Mellersta Östern enligt anställningsavtal med chefen för armén — utöver arvode från Sverige beräknat med anledning av honom här eljest tillkommande lön — dels dagsersättning från FN, dels traktamentstillägg från Sverige. Dagsersättningen från FN uppgick enligt handlingarna i målet till 22 US dollar såvitt avsåg år 1976 och traktamentstillägget till 20 kr om dagen t o m den 30 juni 1977 och därefter till 30 kr om dagen.

Dagsersättningen och traktamentstillägget får med hänsyn till belopp och beräkningsgrunder antagas ha varit avsedda att täcka B:s med uppdraget förenade kostnader. Ersättningen får i sin helhet anses som sådan i statlig tjänst anvisad ersättning vilken ej skall tas upp som intäkt av tjänsten. På grund härav är B ej berättigad att göra avdrag för de kostnader som ersättningen varit avsedd att täcka. (RR föredr 30.11; dom 20.12.1982.)

Anm.: Se RÅ 1968 not 2442 samt KGA Sandström, Om beskattning av inkomst av tjänst, s 205—213; RN 1968 nr 4.21; Geijer m fl, Skattehandbok, del I, 8 uppl 1977, s 379—385, 389, 390.

Värde av bilförmån genom utnyttjande av en av arbetsgivaren betald leasingbil — inverkan på förmånsvärdet av att viss driftkostnad betalats av den anställde

Besvär av E angående inkomsttaxering 1979.

E var ingenjör och anställd hos Flygt AB i Emmaboda. E ägde i likhet med åtskilliga av hans arbetskamrater såsom förmån i tjänsten nyttja av arbetsgivaren betald leasingbil för privat bruk mot löneavdrag. Detta uppgick för E:s del till 12 588 kr under det aktuella inkomståret.

I sin självdeklaration upptog E som inkomst, förutom kontant lön efter löneavdrag, värde av bilförmån med 11 000 kr, motsvarande 1 500 mils privat körning med bil i prisklass III enligt RSV:s anvisningar, samt yrkade avdrag för privata driftkostnader med 4 272 kr.

TN fann att E ej åtnjutit någon bilförmån och upptog löneavdraget till beskattning samt lämnade den i deklarationen upprättade redovisningen av förmånsvärde av fri bil åsido vid beräkningen av den taxerade inkomsten.

E anförde besvär hos LR och yrkade att bli taxerad enligt självdeklarationen. För den händelse LR fann att förmånsvärdet skulle bestämmas till belopp motsvarande de kostnader som bolaget haft för leasing av bilen vidhöll han även i detta fall yrkande om avdrag för kostnader för privat körning med bilen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:50

LR som höll muntlig förhandling, yttrade: Det är ostridigt att Flygt AB genom särskilda avtal ställt bilen till de anställdas förfogande och att bolaget betingat sig en leasingavgift som erlagts av den anställde genom avdrag på lönen. I här förevarande fall har avgift uttagits av den anställde i form av löneavdrag. Den del av lönen som motsvarar löneavdraget är i lika mån som det utbetalda beloppet efter avdrag kontant lön. Kontant lön är skattepliktig inkomst av tjänst. Det har inte ens gjorts gällande att någon bilförmån skall påföras den anställde utöver den kontanta lönen. LR finner således att det inte är fråga om någon förmån av fri bil. Driftkostnader i samband med bil för privat bruk är inte avdragsgilla. LR lämnar besvären utan bifall.

E klagade vidare hos KR i Jkg som, efter muntlig förhandling, yttrade: Mellan Flygt AB och ett antal av dess anställda, däribland klaganden, har träffats avtal, innebärande att bolaget ställt leasingbil till den anställdes förfogande. Såvitt framgår av handlingarna i målet har avtalet inneburit bland annat följande. Bolaget tecknar leasingkontrakt med billeverantören och betalar leasingkostnaden. Den anställdes lön sänks med ett belopp som framräknas enligt en viss formel. Beloppet understiger med hänsyn till formelns utformning bolagets leasingkostnad. Den anställde svarar själv för alla kostnader som inte omfattas av leasingkostnaden, såsom kostnader för drivmedel, köpt utrustning och försäkringssjälvrisk. Vid tjänsteresa med leasingbilen utgår ersättning enligt samma regler som gäller för användning av privat bil i tjänsten. På kontrolluppgiften till skattemyndigheten uppger företaget den anställdes kontanta lönedel samt att förmån av delvis fri bil åtnjutes. Anledning saknas att frånkänna avtalet skatterättslig relevans. I enlighet med dess innehåll skall således klaganden anses ha fått vidkännas en minskning av den kontant utgående lönen. I stället skall denne påföras värdet av förmånen av att för privat bruk få disponera leasingbilen. Förmånsvärdet skall i princip motsvara den inbesparing av kostnader som den anställde gör genom bilförmånen. I regel bestäms värdet enligt schablon med hjälp av vissa av RSV utfärdade tabeller.

Emellertid skall, för det fall bilen kan antas ha anskaffats helt eller huvudsakligen för den skattskyldiges privata bruk, värdet av förmånen bestämmas till ett belopp motsvarande hela eller den huvudsakliga delen av de bilkostnader som har påförts företaget, dock att värdet icke på grund härav får bestämmas till lägre belopp än det som framkommer vid en värdering enligt schablon. Såvitt framgår av utredningen i målet har flertalet anställda vid företaget, utan begränsning med avseende på arbetsuppgifter eller annan för behovet av tjänstebil relevant omständighet, erbjudits att ingå ifrågavarande avtal. Vid sådant förhållande kan det antas att bilen i vart fall huvudsakligen har anskaffats för den anställdes privata bruk. Värdet av bilförmånen bör således skäligen bestämmas till ett belopp som motsvarar den genom avtalet vidkända neminskningen. Annat har inte gjorts gällande än att det sålunda beräknade förmånsvärdet överstiger det belopp som framkommer vid en beräkning enligt schablon. Vad ovan upptagits föranleder inte ändring av klagandens taxeringar. KR lämnar besvären utan bifall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:50

E gick vidare till RR som yttrade: På de skäl som KR anfört och då de driftkostnader E haft vid privat körning med bilen inte är avdragsgilla och ej heller skall föranleda minskning av förmånsvärdet fastställer RR de av TN bestämda taxeringarna. (RR föredr. 19.10; dom 12.11.1982.)

Anm.: Se RÅ 1975 ref 95 (Skattenytt 1976 s 314). Geijer m fl, Skattehandbok, Del 1, 8 uppl 1977, s 406—409; Roos-Larsson, Tjänstebil privat, s 54—60; RSV Dt 1978:10; RSV Dt 1978:29; prop 1977/78:40, bilaga s 42—45.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:50