

Några reflektioner kring två domar från regeringsrätten

Av kammarrättsfiskalen Nils Hyllienmark

Det är alltför sällan som regeringsrättens domar diskuteras i Skattenytt. Det är synd eftersom den diskussion som förekommer inom domstolen inte lämnar några offentliga spår efter sig. Och det är ju inte alltid på det viset att regeringsrättens bedömning är sådan att den onödiggör vidare debatt. Två domar meddelade i december 1985 och i januari 1986 lämnar enligt min mening upphov till ordentliga frågetecken.

I domen från januari 1986 (RÅ 85 1:78) gällde frågan om en anställd i ett aktiebolag — som inte var fåmansbolag — kunde taxeras för inkomst av tjänst för att hans hustru hade köpt en fastighet av bolaget för ett pris som understeg det allmänna saluvärdet. Förutsättningarna var följande. T var anställd som civilingenjör i bolaget. Han redovisade för beskattningsåret 1976 en inkomst om ca 145 000 kr och deklarerade även att han fram till den 15 juni detta år hade hyrt en enfamiljsvilla av arbetsgivaren för 700 kr per månad. T:s hustru hade anställning som lärare och redovisade en inkomst om ca 35 000 kr. Den 15 juni 1976 köpte T:s hustru den fastighet som makarna bodde i av bolaget för 225 000 kr. I enlighet med ett äktenskapsförord som makarna dessförinnan hade upprättat blev fastigheten hustruns enskilda egendom. Fastigheten hade 1975 åsatts taxeringsvärdet 195 000 kr. Den hade köpts av bolaget år 1969 för 220 000 kr.

Taxeringsnämnden avvek från T:s självdeklaration genom att tillägga 85 000 kr under inkomst av tjänst som angavs utgöra förtäckt lön. Skattetilllägg påfördes. Vid den rättsliga prövningen yrkade T att taxeringen för den förtäckta lönen och skattetillägget skulle undanröjas. Taxeringsintendenten yrkade att taxeringsnämndens beskattningsåtgärder skulle fastställas. Parterna var ense om att fastighetens värde hade överstigit 225 000 kr vid köpetillfället men hade olika uppfattningar om vilket det rätta marknadsvärdet varit. Från denna del av tvisten bortses dock i det följande.

Länsrätten och kammarrätten fann båda att T genom hustruns förvärv av fastigheten hade åtnjutit en löneförmån genom sin anställning. Regeringsrätten beslöt — efter att ha konstaterat att reglerna i 35 § 1 a mom kommunal-skattelagen inte var tillämpliga — att det inte hade visats att T tillförts något

ekonomiskt värde eller annan förmån genom hustruns förvärv av fastigheten. Regeringsrätten anförde vidare att skattskyldighet för T såsom för inkomst av tjänst inte kan grundas på enbart den omständigheten att bolaget till T:s hustru har överlåtit en fastighet för ett pris som må ha understigit fastighetens beräknade marknadsvärde. T:s talan vann således bifall i högsta instans.

Den andra domen som tas upp till diskussion i denna artikel var från december 1985 (RÅ 85 Aa 223). I målet var frågan om säljaren till en hyresfastighet var berättigad att göra avdrag för reparationskostnader som han hade nedlagt — i enlighet med en till köpeavtalet anknuten muntlig sidolöpare — efter det att köparen hade tillträtt fastigheten. Ingen av underinstanserna kom till slutsatsen att säljaren var berättigad till avdrag för reparationskostnaderna i förvärvskällan annan fastighet. Regeringsrätten delade den bedömningen, men kom till en annan slutsats vid prövningen om det var berättigat med avdrag för kostnaden i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet: ”vid angivna förhållanden får B enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen anses berättigad att i förvärvskällan tillgodoföra sig avdrag såsom för omkostnad för ifrågavarande reparationskostnader vid beräkning av förlust genom avyttring av fastigheten”.

Båda domarna är överraskande. Målet med hustruns fastighetsköp måste ses mot bakgrund av att domstolarna med ledning av tidigare regeringsrättspraxis har tillämpat skattens k genomsyn i motsvarande fall. Man har presumerat att den som bostadsägare i samma hushåll som en person som förvärvar något också själv tillför ett beskattningsbart värde. Så var fallet i RÅ 1965 Fi 305, 1968 Fi 1577 och 2199 som alla rörde beskattning av reseersättning från ene makens arbetsgivare för resa som båda makarna hade företagit. Likadan blev bedömningen i RÅ 1974 A 674 och 1984 I:40 I i vilka ene makens arbetsgivare som gratifikation lät båda makarna delta i en resa i företagets regi. Det nu aktuella fallet skiljer sig endast genom att fråga är om köp och att den köpta egendomen inte konsumeras. Egendomen blir därtill den anställde makens enskilda egendom. Den sistnämnda omständigheten kan troligen inte ha inverkat på regeringsrättens bedömning. Dels uttrycker inte domskälen detta, dels kan makarna alltid själva förfoga över äktenskapsförordet och genom ett pennstreck förändra rättighetsförhållandena sig emellan. Ett möjligt skäl till regeringsrättens avgörande är måhända att man ville undvika att skillnaden mellan det åsatta priset och det egentliga marknadsvärdet skulle dubbelbeskattas. Så hade fallet blivit om mannen hade beskattats för prisskillnaden utan att fastighetens ingångsvärde hade höjts. Vid en senare realisationsvinstbeskattning hade en märklig situation uppstått eftersom den ej säljande maken då redan hade beskattats för hela eller del av vinsten. Inget i regeringsrättens dom leder dock tanken till att ett resonemang i enlighet med det anförda påverkade avgörandet.

Domen om de efter frånträdet nedlagda reparationskostnaderna som ansågs ingå i omkostnadsbeloppet vid beräkningen av realisationsvinsten är något lättare

att förstå, men även den är mycket svårtolkad. Förväntade framtida utgifter kan enligt praxis beaktas genom att kostnaden uppskattas vid realisationsvinstberäkningen (se Melz: Kapitalvinstbeskattningens problem, Stockholm 1986, s 286 f). I RÅ 1968 Fi 82 hade säljaren av en fastighet i samband med försäljningen åtagit sig att efter överlåtelsen ombesörja ommålning av fastigheten. Säljaren yrkade avdrag för beräknad kostnad. Avdraget medgavs inte i inkomstslaget annan fastighet och "enär skattepliktig realisationsvinst ej uppkommit ... icke heller i inkomstkällan tillfällig förvärvsverksamhet". Av denna notis framgår inte klart om målningens arbetet var att anses som förbättringsarbete även om regeringsrättens formulering tyder på det. Tydligare är saken uttryckt i RÅ 1968 Fi 981: Fastigheten hade sålts 1959. Säljaren erhöll och betalade 1962 en räkning för förbättringsarbeten på fastigheten. Regeringsrätten medgav resning och avdrag för yrkat belopp. I det i december 1985 avgjorda målet är det otydligt vad reparationsarbetet faktiskt innefattade. En möjlig tolkning av regeringsrättens dom är emellertid att regeringsrätten avsett att mjuka upp praxis beträffande beräkningen av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning. Med frångående från principen att reparationskostnader normalt skall avdras vid den löpande beskattningen har i så fall tillkommit en regel som bör kunna formuleras enligt följande. Om reparationskostnader utgör en del av vad som överenskoms vid eller före fastighetsköpet och överenskommelsen avser förhållanden som då föreligger skall kostnaderna inräknas i omkostnadsbeloppet även om de nedlagts efter säljarens frånträde från fastigheten.

Enligt min mening utgör dock regeringsrättens dom klen stöd för en sådan slutsats (se dock Melz, a.a., sid 287). Den lider nämligen av samma brist som domen avseende hustruns fastighetsköp från arbetsgivare. Domarna är alldeles för svepande och kategoriskt formulerade för att ligga till grund för slutsatser som innebär markerade avsteg från tidigare rättspraxis. Inget av målen synes ha beviljats prövningstillstånd med stöd av 36 § 2) förvaltningsprocesslagen. Således bör regeringsrätten vid tidpunkten för avgörandet av frågan om prövningstillstånd ha menat att det var av synnerlig vikt för ledningen av rättstillämpningen att talan skulle prövas. Denna tankegång kan knappast sägas ha fullföljts då målen avgjordes i sak. Regeringsrätten har istället genom domarna orsakat förvirring. Principen om genomsyn vid beskattning av i övrigt civilrättsligt oklanderliga avtal för upprätthållande av rättvisekravet vid taxeringen har plötsligt blivit ett område där onödigt osäkerhet har uppkommit. Detta har även i någon mån blivit förhållandet i fråga om beräkning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning. Kortfattad domskrivning är ett utmärkt ideal, men om det måste uppnås till priset av otydlighet bör regeringsrätten kompromissa till förmån för en stil som i högre grad än i de här två domarna är präglad av nyanserad klarhet.

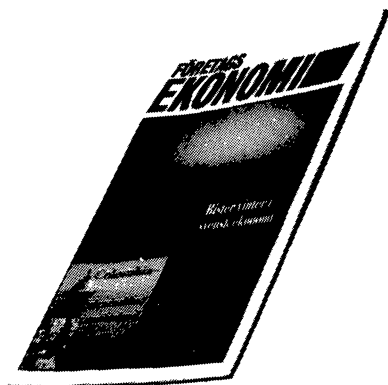
FÖRETAGS EKONOMI

**"Ett enda tips kan vara värt prenumerationspriset flera gånger om".
Tidningens grundare, revisorn Einar Orvik år 1934.**

FÖRETAGSEKONOMI har funnits i 53 år och ändå är den relativt okänd. Det beror kanske på att vi går till en exklusiv läsekrets, som prenumererar på oss; någon lösnummerförsäljning har aldrig förekommit. 53 år är en ganska lång tid för en tidning, och hur otroligt det än kan låta så har vi klarat av 50 år utan någon egentlig annonsförsäljning. Klarar man det har man en inre styrka; en styrka att överleva som är baserad på **INNEHÅLL**. Genom oss får Du perspektiv på händelser i omvärlden. Du får det viktigaste av alla nya lagar och förordningar och de senaste nyheterna på skatteområdet. Prejudikat i olika frågor. Vi ger tips och råd. Kort sagt — månadsvis får Du reda på det Du bör veta — **Du spar tid och pengar!** Och de tips vi ger i olika frågor är faktiskt värt prenumerationspriset än idag!

SÄND IDAG IN NEDANSTÄENDE TALONG; så får Du den klassiska FÖRETAGSEKONOMI
Skicka talongen i ett kuvert till: FÖRETAGSEKONOMI, Södra Vägen 22, 412 54 GÖTEBORG

— — KLIPP HÄR — —



**Månadstidningen för
ledare och ekonomer!**

Skriv här Ditt namn och adress:

Namn _____

Företag _____

Adress _____

JA TACK! Jag prenumererar:

2 år — Du får 25% rabatt = 675 kr. Du sparar 225 kr!!!
1 prenumeration (inkl. moms 128:25).

1 år — 450 kr, inkl. Skattealmanackan. (Moms 85:50).
1 prenumeration.

Önskar Du flera prenumerationer till Ditt företag — så får Du vid köp av 3 eller flera prenumerationer, 20% rabatt på ovanstående.

Uppge önskat antal prenumerationer st.