

Regeringsrätten

Rättsfall

Tillämpningen av övergångsbestämmelserna till reglerna om avskattning vid 1984 års taxering av byggmästares villafastigheter genom återföring till beskattning av tidigare nedskrivningar. Fråga om kravet på bosättning under åren 1981 och 1982 beträffande icke nedskrivna fastigheter. RÅ 85 1:85

Besvär av Kerstin H angående förhandsbesked. Kerstin H ägde en fastighet, som enligt tidigare förhandsbesked från RSV skulle anses vara "byggmästarsmitad", dvs utgöra tillgång i byggnadsrörelse. Under återopande av förenämnda övergångsbestämmelser anhöll Kerstin H om förhandsbesked med innebörd att hon skulle realisationsvinstbeskattas och alltså inte rörelsebeskattas vid försäljning av en villafastighet som hon bebott den 15 aug 1981 till 15—20 aug 1982 och som inte varit nedskrivna i rörelsen vid utgången av 1982.

Övergångsbestämmelserna hade följande lydelse:

2. Fysisk person som den 1 januari 1983 innehar en- eller tvåfamiljsfastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse får, såvida han varit bosatt på fastigheten under åren 1981 och 1982 vid 1984 års taxering som intäkt av rörelse ta upp belopp varmed fastigheten varit nedskrivna vid utgången av år 1982 (avskattning). Sedan avskattning skett anses fastigheten inte utgöra omsättningstillgång. Har fastigheten inte varit nedskrivna vid utgången av år 1982, skall fastigheten inte i något fall anses utgöra omsättningstillgång efter utgången av år 1982.

RSV:s nämnd för rättsärenden lämnade Kerstin H ett negativt förhandsbesked och hon gick därför vidare till RR som tog upp målet till avgörande i plenum.

RR:s majoritet (11 ledamöter), som bestämde utgången i målet yttrade bl a: Målet rör tolkningen av punkten 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (1981:295) om ändring i KL. Denna punkt innehåller en särskild övergångsregel för en- och tvåfamiljsfastigheter, vilka den 1 jan 1983 ägdes av fysiska personer och som då enligt äldre bestämmelser utgjorde omsättningstillgångar i rörelse.

Tredje meningen i punkten 2 av övergångsbestämmelserna skulle, tolkad strikt efter ordalagen, innebära att alla en- och tvåfamiljsfastigheter, som en fysisk person ägde den 1 jan 1983 och som då utgjorde omsättningstillgångar i hans rörelse utan att ha nedskrivits, vid nämnda tidpunkt skulle upphöra att vara omsättningstillgångar och detta även om ägaren själv ville behålla dem som sådana tillgångar. En sådan innebörd av bestämmelsen är uppenbart inte åsyftad.

Vid tolkningen av bestämmelsen måste beaktas att den är en av övergångsbestämmelserna till nya föreskrifter om den skattemässiga behandlingen av byggmästares fastigheter i punkten 3 av anv. till 27 § KL. Enligt andra stycket b) i denna anvisningspunkt skall de s k byggmästarvillorna — d v s en- och tvåfamiljsfastigheter som uppenbarligen stadigvarande skall användas som

bostad för fastighetsägaren eller dennes make — i motsats till vad som tidigare gällt inte utgöra omsättningstillgångar. Vidare måste beaktas att bestämmelsen i tredje meningen i punkten 2 av övergångsbestämmelserna i sin lydelse klart anknyter till bestämmelserna i första och andra meningarna om nedskrivna fastighet och dessutom har ett sakligt samband med dessa. Slutligen ger också den omständigheten att övergångsbestämmelserna inte öppnat möjlighet till avskattning av nedskrivna fastigheter, som byggmästare bebott som fritidsfastigheter eller eljest utan att vara bosatta där, klart vid handen att inte alla fastigheter som byggmästare har använt för sitt privata bruk skall kunna upphöra att vara omsättningstillgångar.

Med hänsyn till vad sålunda anförts är tredje meningen i punkten 2 av övergångsbestämmelserna inte entydig. Någon begränsning måste tolkas in i bestämmelsen. Det kan därvid inte anses vara oförenligt med ordalydelsen att, i överensstämmelse med vad som klart uttalats i förarbetena (prop 1980/81:68 s 193 och 345), tolka bestämmelsen så att det krav på bosättning under åren 1981 och 1982 som gäller för avskattning av nedskrivna fastighet också gäller för att en icke nedskrivna fastighet skall anses ha upphört att utgöra en omsättningstillgång.

Kravet på bosättningens varaktighet får i enlighet med vad som uttalas i de nämnda förarbetena förstås så att innehavaren oavbrutet skall ha varit bosatt på fastigheten under den angivna tidsperioden och således under hela åren 1981 och 1982.

På grund av det anförda bifaller RR inte Kerstin H:s besvär. (Dom 28.6 1985)

RR:s skiljaktiga minoritet (8 ledamöter) yttrade bl a:

Enligt de regler som gällde tidigare och som tillämpades till och med 1983 års taxering förlorade en fastighet som en gång blivit smittad inte sin karaktär av omsättningstillgång under den skattskyldiges livstid.

De nya reglerna innebar att det blev möjligt att göra undantag för bl a förvärv av en- eller tvåfamiljsfastighet som uppenbarligen skall stadigvarande användas som bostad för fastighetsägaren eller dennes make (punkten 3 andra stycket b) av anvisningarna till 27 §). — — —

Vid en jämförelse mellan ordalydelsen i de delar av övergångsbestämmelsen som handlar om avskattning och den del, dvs tredje meningen, som behandlar det fall då fastigheten inte varit nedskrivna i ägarens rörelse kan konstateras att det krav på bosättning under viss tid som föreskrivs i avskattningsfallen inte har någon motsvarighet i tredje meningen. Med "inte i något fall" måste då i första hand förstås "vare sig fastighetsägaren varit bosatt på fastigheten under åren 1981 och 1982 eller ej". Någon tvekan om innebörden ger ordalydelsen alltså inte anledning till. När det gäller en fastighet som stadigvarande används som bostad för fastighetsägaren eller dennes make ter sig denna innebörd av meningen inte på något sätt orimlig.

I förarbetena till övergångsbestämmelserna (prop 1980/81:68 s 193 och 345) uttalas visserligen att kravet på att den skattskyldige varit bosatt på fastigheten under 1981 och 1982 gäller såväl när fastigheten varit nedskrivna som när så inte varit fallet. När ordalydelsen av en lagregel är klar och entydig och innebörden inte framstår som orimlig eller uppenbarligen ej avsedd, skall emellertid enligt allmänna rättsgrundsatser lagregeln tillämpas efter sin ordalydelse.

På grund av det anförda förklarar vi, med ändring av överklagade förhandsbeskedet, att fastigheten efter utgången av år 1982 inte utgör omsättningstillgång i rörelse för Kerstin H.

En av de skiljaktiga ledamöterna anförde till utveckling av sin mening bl. a.:

En viktig fråga är enligt min mening vilka anspråk på entydighet som skall ställas på lagtexten tor att denna skall tillämpas framför motiven. Jag anser att man bör utgå från hur lagtexten uppfattas av en person med god förmåga att läsa och förstå en lagtext — närmast motsvarande vad en riksdagsledamot får antas besitta. Med den utgångspunkten lämnar ordalydelsen inte rum för någon tvekan om innebörden.

Anm.: Se RÅ 84 Aa 139; RÅ 84 Aa 174 samt SOU 1977:86, s 68, 541, 611; prop 1980/81:68, s 152—155, 193, 344—345; Svensk Juristtidning 1952, s 579 och 1953, s 78; Svensk Skattetidning 1981, s 291—313 (Nils Mattsson); Skattenytt 1984, s 309—327 (Sture Bergström). Det kan tilläggas att RR genom dom den 23 maj 1986 i mål angående förhandsbesked ånyo bekräftat att kravet på bosättning på fastigheten avser hela åren 1981 och 1982 även i fråga om icke nedskrivna fastigheter.

Fråga om köpeskilling som erhållits genom revers utan ränta och som kunnat sägas upp först vid köparens frånfälle kunnat utlösa omedelbar realisationsvinstbeskattning. RÅ 85 1:43

Besvär av TI angående Björn B:s inkomsttaxering 1979.

Syskonen Karin B, född 1952, och Björn B, född 1955, ägde 1/3 var av en jordbruksfastighet. 1/3 ägdes av syskonens fader Erik B. Karin B och Björn B överlät genom köpekontrakt den 1 sept 1978 till Erik B 2/3 av fastigheten för en köpeskilling av 1,2 miljoner kronor med tillträde samma dag. Köpeskillingen erlades i sin helhet på tillträdesdagen genom att Erik B utfärdade och överlämnade två reverser om vardera 600 000 kr. Kvittrat köpebrev utfärdades. Reverserna, som löpte utan ränta, fick enligt avtal sägas upp tidigast vid låntagarens frånfälle och förföll till betalning senast 18 månader därefter om uppsägning då ej skett.

Fastighetsförsäljningen föranledde inte någon beskattningsåtgärd av TN.

Hos LR yrkade TI att en realisationsvinst om 493 275 kr skulle tas upp till beskattning hos Björn B i förvärvskällan inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Som grund anförde TI att skattskyldighet inträtt genom att Björn B varit förhindrad att överlåta och/eller diskontera den av Erik B utställda reversen och därigenom kunna disponera över likvida medel, vilket från beskattningssynpunkt måste vara att jämställa med att köpeskillingen varit tillgänglig för lyftning. Till stöd för sin talan anförde TI vidare att hela transaktionen bestod av två led, varav det första utgjordes av köpeavtalets ingående och köpeskillingens erläggande och det andra av köpets finansiering, dvs ett omedelbart utlånande av pengarna mot revers. Det förhållandet att köparen föredragit att finansiera hela köpet genom lån borde i beskattningshänseende inte föranleda annan bedömning än om köparen erlagt full likvid genom övertagande av betalningsansvaret för in-tecknad gäld. Eftersom säljaren på köpebrevet vitsordat att köpeskillingen erlagts måste den också ha uppburits.

Björn B motsatte sig bifall till besvären på den grunden att skattskyldighet inte inträtt, eftersom köpeskillingen enligt kontantprincipen inte kunde anses till någon del erlagd och inte tillgänglig för lyftning. Till stöd härför åberopade Björn B bl a rättsfallen RÅ 1948:50, där utfärdandet av växelaccept

inte ansetts utlösa beskattning enligt kontantprincipen och RÅ 1952:1509, där diskontering av växel utlöst beskattning. För Björn B hade inte någon del av köpeskillingen varit tillgänglig för lyftning under beskattningsåret och redovisning av realisationsvinst skulle enligt praxis ske först det år då första kronan blivit tillgänglig för lyftning. Björn B hävdade vidare att han saknade varje laglig möjlighet att utkräva förtida betalning av köparen och i praktiken också möjlighet att tillgodoföra sig betalning på något annat sätt. TI:s besvär saknade stöd i lagstiftning, praxis och doktrin.

LR yttrade: — Enligt bestämmelserna i 41 § KL skall vid beräkning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet intäkt anses ha åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning. Enligt anvisningspunkt 2 till nämnda lagrum i tillämplig lydelse gäller såsom allmän regel, att inkomsten skall anses ha åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligt förvärvat och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten uppburits eller blivit tillgänglig för lyftning. Av sista stycket samma anvisningspunkt framgår att en realisationsvinst skall beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis. — I målet är ostridigt att ovan nämnda lagrum i enlighet med praxis skall tolkas så att skattskyldighet för realisationsvinst uppkommer det år då någon del av köpeskillingen uppburits eller blivit tillgänglig för lyftning. — Frågan i målet gäller således huruvida köpeskillingen genom utfärdandet av reverserna skall anses uppburits eller tillgänglig för lyftning under beskattningsåret 1978. — LR gör följande bedömning. Beskattning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet skall ske enligt den s k kontantprincipen. Denna får anses innefatta ett krav på att den intäkt som är föremål för beskattning faktiskt har influiter och att den skattskyldige därigenom erhållit en viss möjlighet att faktiskt disponera över denna. Redan uppkomsten av en säker fordran ger en viss möjlighet till disposition i sådana fall där fordringen är överlåtbar. Enligt LR:s mening bör lagen så förstås att intäkt skall anses ha influiter i och med att betalning skett av den en gång uppkomna fordringen och att med betalning skall likställas de fall då borgenären överlåter sin fordran till annan person. Enbart själva uppkomsten av en fordran kan däremot inte anses innebära att beloppet influiter. LR finner således att Björn B ej kan anses ha uppburit någon del av köpeskillingen under beskattningsåret. — Vad gäller frågan om köpeskillingen genom reversens överlämnande till någon del kan anses ha varit tillgänglig för lyftning finner LR att en fordran som regel får anses vara tillgänglig för lyftning från och med den tidpunkt, då anfordran tidigast kan ske. Av handlingarna i målet framgår att den av Erik B utfärdade reversen får sägas upp till betalning tidigast vid dennes frånfälle och att den löper utan ränta. Björn B hade således ingen möjlighet att fordra någon betalning under beskattningsåret. Med hänsyn härtill kan köpeskillingen ej heller till någon del anses ha varit tillgänglig för lyftning under beskattningsåret. Vid angivna förhållanden skall beskattning av uppkommen realisationsvinst ej ske för beskattningsåret 1978. Vad TI i övrigt har anfört till stöd för sin talan föranleder inte till annan bedömning. LR lämnar besvären utan bifall.

TI överklagade hos KR i Stockholm som inte ändrade LR:s dom.

TI gick vidare till RR som inte ändrade KR:s dom. (Dom 20.6 1985; en ledamot av RR ville bifalla TI:s talan.)

Anm: Se RA 1947 ref 16; 1948 ref 50 och 1956 not 1718. Se även Göran Englund, Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning, s 57—61, 85—87, 103—111; Svensk Skattetidning 1950, s 327 (Bo Lagergren) och 1962, s 368 (Carsten Welinder) samt prop 1982/83:144, s 13, 51—52.

Fråga om skattskyldighet i Sverige för en i Spanien bosatt mottagare av pensions-tillägg till grundpension från SPP. RÅ 85 1:35

Besvär av C angående inkomsttaxering 1979.

Enligt 1977 års dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien får utbetalningar på grund av pensionsförsäkring, som meddelats i en avtalslutande stat, beskattas i denna stat.

C, som var svensk medborgare och bosatt i Spanien sedan 1973, uppbar under 1978 pension från Svenska Personal-Pensionskassan (SPP) med 75 672 kr, varav 28 380 kr utgjorde tillägg till grundpensionen.

TN upptog till beskattning hos C såväl grundpensionen som tillägget.

C yrkade hos LR att taxeringarna skulle nedsättas med beloppet 28 380 kr, vilket enligt gällande dubbelbeskattningsavtal ej var beskattningsbart i Sverige.

LR lämnade besvären utan bifall.

C överklagade hos KR i Stockholm, som yttrade: C är svensk medborgare och bosatt i Spanien. Han uppbar tjänstepension enligt den s k ITP-planen. Pensionen har av arbetsgivaren tryggats genom pensionsförsäkring hos SPP. Under beskattningsåret 1978 uppbar C från SPP dels grundpension med 47 292 kr, dels tillägg till denna pension med 28 380 kr. — Frågan i målet är om nämnda tillägg skall beskattas i Sverige eller inte. C har inte gjort gällande annat än att skattskyldighet föreligger enligt de interna reglerna i 53 § 1 mom första stycket och punkt 2 av anv till 53 § KL. Han hävdar emellertid att tillägget på grund av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet med Spanien skall undantas från beskattning här i riket. — Enligt artikel XVIII punkt 1 i avtalet gäller som huvudregel att tjänstepension beskattas endast i den stat där mottagaren har hemvist. I punkt 3 av samma artikel finns emellertid undantagsregler som innebär bl a att utbetalningar på grund av pensionsförsäkring som meddelats i en avtalslutande stat får beskattas i denna stat utan hinder av bestämmelserna i punkt 1. Undantagsreglerna tillämpas beträffande personer som är medborgare i den stat från vilken utbetalningarna sker. — Det av C uppburna pensionstillägget får således beskattas i Sverige om det utgått på grund av pensionsförsäkring men är i annat fall undantaget från beskattning enligt artikel XVIII punkt 1 i avtalet. — Beträffande de från SPP utbetalade pensionstilläggen utvisar handlingarna bl a följande. I samband med att ITP-planen infördes 1960 kom de avtalslutande parterna överens

om att överskott inom SPP:s ifrågavarande rörelse — återbäringsmedel — skulle användas för att genom tillägg till de planenliga pensionerna ge pensionstagarna kompensation för inflationen. Enligt senare överenskommelse betalar arbetsgivaren för samma ändamål in s k värdesäkringsmedel till SPP. De medel som hitintills använts för att bestrida pensionstilläggen har utgjorts antingen helt av återbärning eller av sådan utfyllnad med värdesäkringsmedel. Pensionstilläggens storlek prövas från år till år av SPP:s styrelse med beaktande av prisstegringens storlek och tillgängliga medel. Pensionstilläggen betalas — utom i särskilda undantagsfall — direkt till pensionstagaren samtidigt med grundpensionen. — Av det anförda framgår att pensionstilläggen reglerats genom överenskommelse mellan arbetsmarknadens parter och att principerna för utbetalningen avviker från vad som i allmänhet gäller beträffande återbärning av överskottsmedel i försäkringsrörelse. KR finner emellertid att tilläggen har ett så omedelbart samband med den försäkring av planenliga pensioner som sker hos SPP att tilläggen måste anses utbetalade till pensionstagarna på grund av denna försäkring. — C skall därför, som LR funnit, beskattas för det nu ifrågavarande pensionstillägget. Enligt artikel XXIV punkt 5 i dubbelbeskattningsavtalet med Spanien är han berättigad att från den svenska inkomstskatten avräkna den skatt som i Spanien erlagts på pensions-tillägget. C har emellertid inte ens påstått att han erlagt någon skatt i Spanien på beloppet i fråga. — KR lämnar besvären utan bifall.

C gick vidare till RR, som yttrade: C har inkomståret 1978, under tid då han var bosatt i Spanien, från Svenska Personal-Pensionskassan (SPP) uppburit bl a 28 380 kr avseende tillägg till SPP-pension. Tillägget har utbetalats tillsammans med den grundpension som utgått på grund av C:s tjänstepensionsförsäkring i SPP. Utbetalningen av pensionstillägget får anses vara hänförlig till sådana utbetalningar på grund av pensionsförsäkring som avses i punkt 3 av artikel XVIII i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien (1977:75). I enlighet med regeln i nämnda punkt 3 av artikel XVIII får pensionstillägget beskattas i Sverige på sätt som skett i målet. RR bifaller inte besvären. (Dom 24.6 1985)

Anm.: Se prop 1976/77:2, s 9, 10 och prop 1975/76:31, s 134.

Fråga om rätt beskattningsort för person som var bosatt i utlandet men som tillfälligt arbetat i Sverige. RÅ 85 1:2

Besvär av G angående inkomsttaxering 1980.

I sin år 1980 avlämnade deklaration uppgav G bl a att han uppburit 17 136 kr i lön under år 1979, varav 16 686 kr från landstinget och 450 kr från polismyndigheten. Preliminärskatt hade erlagts med 4 839 kr. Han yrkade att bli taxerad i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet under återopande av att han arbetat enbart 10 dagar i Sverige under beskattningsåret.

G taxerades av TN i Karlskrona kommun till statlig och kommunal inkomstskatt för 16 930 kr, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 16 600 kr.

G överklagade beslutet och åberopade därvid RR:s dom den 5 feb 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked (RSV FB Dt 1981:16, RÅ 84 Aa 4) angående en s k gränsgångare som pendlade dagligen mellan bostaden i Helsingör och arbetsplatsen i Helsingborg.

TI hemställde om avslag på besvären.

Mellankommunala skatterätten (MKSR) yttrade: Av handlingarna i målet framgår att G, som under beskattningsåret varit bosatt i Danmark, vid två tillfällen och sammanlagt 5 dagar under beskattningsåret tjänstgjort som s k jourläkare vid svenskt sjukhus. Han har därvid vistats i Karlskrona. — Enligt 68 § andra meningen KL i dess lydelse vid nu förevarande års taxering skall vad som i KL stadgas om person som varit här i riket bosatt även gälla den som tillfälligt vistats här och har haft arbetsanställning, vid vilken avdrag enligt 39 § 1 mom uppborrdslagen (UL 1953:272) har kommit ifråga. Till följd härav skall bestämmelserna i 59 § 3 mom KL om taxering i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet inte tillämpas beträffande sådan person. Denne skall i stället i enlighet med bestämmelserna i 59 § 1 mom KL taxeras i hemortskommunen för bl a inkomst av tjänst. Med hemortskommunen förstås enligt huvudregeln i 66 § första stycket KL den kommun, där den skattskyldige skall vara mantalsskriven för året näst före taxeringsåret. För den som vistats tillfälligt här i riket utan att mantalsskrivningsskyldighet förelegat och som haft arbetsanställning, vid vilken skatteavdrag har kommit i fråga, skall enligt punkt 1 av anv till 66 § KL i dess lydelse vid 1980 års taxering såsom hemortskommun anses den kommun, där han under det år som närmast föregått taxeringsåret först har vistats. — RR har i en av den skattskyldige åberopad dom den 5 feb 1981 (RSV/FB Dt 1981:16) funnit att bestämmelserna i 68 § KL inte är tillämpliga på s k gränsgångare som inte tillbringar dygnsvilan i Sverige. — G har vistats tillfälligt i Sverige och har haft arbetsanställning vid vilken skatteavdrag enligt 39 § 1 mom UL har kommit i fråga. Hans vistelse här har inte haft någon likhet med den dagliga vistelse som den skattskyldiga i det åberopade rättsfallet hade i Sverige. Hon hade familj och bostad i Helsingör men arbetade under dagarna i Helsingborg. RR fann det uppenbarligen strida mot grunderna för bestämmelserna i 68 § KL att anse dem tillämpliga på den som visserligen har arbetsanställning i Sverige vid vilken skatteavdrag enligt 39 § 1 mom UL skall göras och som i och för arbetsanställningen vistas i Sverige men som inte vistas här hela dygnet utan efter arbetstidens slut återvänder till familj och bostad i angränsande land. RR:s bedömning av ett sådant särfall låter sig inte analogivis tillämpas på fall av tillfällig vistelse av den natur som detta mål gäller där den skattskyldige under tiden för anställningen i Sverige vistas ett helt dygn eller mer här. Taxering skall i enlighet härmed ske i den kommun som enligt punkt 1 av anv till 66 § KL är att anse som hemortskommun och inte i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet. Eftersom G, som inte varit mantalsskrivningsskyldig här i riket, befunnit sig i Sverige för arbete under längre tid än ett dygn under beskatt-

ningsåret och därvid vistats i Karlskrona har han rätteligen taxerats i nämnda kommun. Besvären skall därför lämnas utan bifall.

G besvärade sig hos KR i Jkg, där allmänna ombudet avstyrkte bifall till besvären.

KR yttrade: Avgörande för frågan var G skall taxeras är vad som i 68 § KL skall förstås med tillfällig vistelse. Någon närmare bestämning av begreppet har inte skett i förarbetena. Det avgörande av RR som nämns i skatterättens dom ger föga ledning i det fall en person bott och arbetat här i riket flera dygn i sträck och där- efter återvänt till hemlandet. KR finner ingenting som tyder på att man i ett sådant fall skall frångå gängsespråkbruk och inte beteckna uppehållet här såsom tillfällig vistelse. — I målet är upplyst att G varit bosatt i Danmark och i anslutning till beskattningsåret tjänstgjort som jourläkare i Karlskrona vid två tillfällen om vardera fyra dagar i sträck. Omedelbart efter tjänstgöringsperioden har han återvänt till Danmark. Mot bakgrund av vad ovan anförts får denna vistelse anses tillfällig i den mening som avses i 68 § KL. KR lämnar besvären utan bifall.

G gick vidare till RR som dock inte ändrade KR:s dom. (Dom 12.7 1985)
Anm.: Se RÅ 81 not Aa 4 och RK 84 1:4. Se även prop 1978/79:58 s 22 f.

Fråga om avdrag för ändringsarbeten på jordbruksfastighets ekonomibyggnad. RÅ 85 1:50

Besvär av B angående inkomsttaxering 1979.

I sin självdeklaration 1979 yrkade B avdrag med 10 328 kr utgörande halva kostnaden för iordningställande av personalutrymme i ekonomibyggnad på jordbruksfastigheten Sjöbonäs 2:1 m fl fastigheter i Hjo kommun, på vilka B bedrev jordbruk i handelsbolagsform.

TN vägrade avdraget.

B överklagade beslutet.

LR lämnade besvären utan bifall och yttrade: I ekonomibyggnad inrymmande potatislager har personalutrymme inretts på ovanvåningen. B har uppgett att sådant utrymme tidigare funnits på bottenvåningen. I bilaga till deklara- tionen har B anført att byggnaden även tidigare tjänstgjort som uppehålls- plats för gårdens anställda. Av till besvären fogad skiss framgår att det tidiga- re utrymmet varit av enkel beskaffenhet. Bl a synes dusch och wc, som nu in- stallerats på ovanvåningen, tidigare ha saknats. — Enligt punkt 1 andra styc- ket av anv till 22 § KL hänförs till reparation och underhåll av driftbyggnader på jordbruksfastighet kostnader för sådana ändringsarbeten på ekonomi- byggnad som är normalt påräkneliga i jordbruksdrift, såsom upptagande av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning i samband med omdisponering av ekonomibyggnad, exempelvis i samband med omläggning av driften från en animalieproduktion till en annan. — Med hänsyn till arten och omfattningen av utförda byggnadsarbeten kan kostna-

den för dessa inte anses som kostnad för sådana ändringsarbeten som avses i ovan nämnda lagrum.

B besvärade sig hos KR.

KR i Gbg yttrade: Enligt bilaga till deklARATIONEN har avdrag yrkats med hela kostnaden för iordningställande av personalutrymmen, 20 656 kr varav 10 328 kr belöper på Hans B såsom hälftenägare av ifrågavarande jordbruk. — Enligt förarbetena (prop 1972:120, sid 214) till de av LR åberopade anvisningarna till 22 § KL bör den utvidgade avdragsrätt för mindre ändringsarbeten på jordbrukets ekonomibyggnad som medges enligt nyss nämnda anvisningar inte omfatta jordbrukets personalbostäder. Som skäl härför anges att ändringar av sådana bostäder sällan är betingade av ändringar i jordbrukets produktionsinriktning utan mestadels har sin grund i andra omständigheter. Av samma skäl bör enligt KR:s mening avdrag för ändring av personalutrymmen inte medges. — Kostnader som avser målning, isolering m m synes förorsakade av att personalutrymmena flyttats. Då det således inte visats att kostnaderna varit nödvändiga för att vidmakthålla byggnaden i ursprungligt skick kan inte heller sedvanligt avdrag för reparation och underhåll medges. — KR avslår besvären.

B gick vidare till RR.

RR yttrade: Av handlingarna i målet framgår att ekonomibyggnaden använts för lagring och sortering av potatis samt som uppehållsrum för gårdens anställda. I samband med att en ny potatissorteringsanläggning anskaffades disponerades byggnaden om så att personalutrymmet flyttades från undervåningen till övervåningen. Den nya potatissorteringsanläggningen förlades in till personalutrymmet och undervåningen användes för handsortering av potatis. Det nya personalutrymmet har en större yta och en högre standard än det tidigare uppehållsutrymmet. Avdrag har yrkats för ändringsarbetena med undantag av standardhöjande utrustning i personalutrymmet med totalt 20 656 kr, varav hälften belöper på B.

Ändringsarbetena har inneburit att potatishanteringens fått mer ändamålsenliga lokaler och att uppehållsplatsen för gårdens anställda moderniserats och anpassats till nutida krav på personalutrymme. Denna omDispositionering av ekonomibyggnaden får anses utgöra ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i jordbruksdriften. Då någon invändning inte gjorts mot beloppets storlek skall B medges avdrag med 10 328 kr för kostnader för reparation av driftbyggnad. (Dom 6.12. 1985)

Anm: Se SOU 1971:78, s 120; prop 1972:120, s 214.

Fråga om mannen kan få uppskov för hela realisationsvinsten på såld fastighet när ersättningsfastigheten förvärvats av båda makarna? RÅ 85 1:57

Besvär av TI angående eftertaxering av W för 1978.

I sin deklARATION 1978 redovisade W skattepliktig realisationsvinst med 96 904 kr med anledning av försäljning den 3 maj 1977 av fastigheten Härvan nr 10 i Gävle kommun. W var ensam lagfaren ägare till fastigheten.

LR i Gävleborgs län medgav genom dom den 25 mars 1980 W uppskov med

beskattning av realisationsvinsten i avvaktan på att han förvärvade en ersättningsfastighet, dock längst till utgången av 1980.

Hos LR ansökte TI om att W skulle eftertaxeras för realisationsvinsten. Sedan W upplyst att han genom köpekontrakt den 1 jan 1978 tillsammans med sin hustru som ersättningsfastighet förvärvat fastigheten Långsand 1:204 i Älvkarleby kommun anförde TI. Då W endast är ägare till hälften av den uppgivna ersättningsfastigheten får endast hälften av köpeskillingen och av nedlagda kostnader anses som kostnad för förvärv av fastigheten. Med hänsyn härtill kommer försäljningspriset för den försålda fastigheten att överstiga den del av kostnaderna som hänför sig till anskaffandet av W:s hälft av ersättningsfastigheten med så stort belopp att förutsättningar saknas att medge fortsatt uppskov med beskattningen av realisationsvinsten.

W motsatte sig bifall till ansökningen och hemställde om fortsatt uppskov med beskattning av realisationsvinsten. Till stöd härför åberopade han att han ensam erlagt samtliga kostnader i samband med inköp och ombyggnad av Långsand 1:204 och att det var på grund av ett misstag vid kontraktsskrivningen som hans hustru kommit att stå som lagfaren ägare till hälften av fastigheten.

LR yttrade (i ny dom 1982): W har genom LR:s dom den 25 mars 1980 medgetts preliminärt uppskov med beskattning av realisationsvinsten på 96 904 kr i avvaktan på att han förvärvat ersättningsfastighet dock längst till utgången av år 1980. W har uppgivit att han förvärvat fastigheten Långsand 1:204 som ersättningsfastighet. W äger tillsammans med sin hustru ersättningsfastigheten med hälften var. W var ensam ägare till den försålda fastigheten Härvan nr 10 i Gävle. För att fortsatt få uppskov med beskattningen skall få åtnjutas erfordras att vederlaget till vilket realisationsvinsten hänför sig understiger det för ersättningsfastigheten utgivna vederlaget. Därvid kan endast beaktas den del av vederlaget för ersättningsfastigheten som avser W:s andel. W:s andel av kostnad för inköp och ombyggnad av ersättningsfastigheten understiger vederlaget för den försålda fastigheten. Vederlaget för den försålda fastigheten överstiger kostnaderna för anskaffande av ersättningsfastigheten med så stort belopp att förutsättning saknas att medge fortsatt uppskov med beskattning av realisationsvinsten. Realisationsvinsten skall därför upptas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinsten uppkom. Beloppet att eftertaxera kan beräknas på sätt TI yrkat. — LR bifaller TI:s yrkande.

I besvär hos KR yrkade W att erhålla uppskov med beskattning av hela realisationsvinsten.

KR i Sundsvall yttrade: W har i målet gjort gällande att uppskofsfrågan skall bedömas utifrån det förhållandet att han är ende ägaren till ersättningsfastigheten Långsand 1:204, oaktat hustrun har lagfart på hälften av fastigheten. W har därvid uppgivit att han ensam finansierat såväl köp som reparationer och att det inte heller var meningen att hustrun skulle vara ägare till fastigheten. — Vad W sålunda uppgivit har lämnats utan gensaga. — Högsta Domstolen (HD) har i tre mål

(jfr Skattenytt nr 7 1983) slagit fast att en make eller sammanboende under vissa förutsättningar kan ha en dold äganderätt till en fastighet, som är lagfaren för den andra parten. Högsta Domstolen har härvid tagit hänsyn bland annat till makarnas avsikt med köpet, vem som möjliggjort finansieringen och makarnas egen uppfattning i ägandefrågan vid köpetillfället. I förevarande mål har W, som ovan framhållits, obesträtt hävdats att han ensam finansierat köpet och utförda reparationer samt att hustrun av misstag kommit att skriva under köpehandlingarna. Anledning saknas att inte beakta vad W sålunda anför. W bör därför i förvarande sammanhang betraktas som ägare till hela fastigheten. Vid sådant förhållande finns utrymme för uppskov med realisationsvinstbeskattning. Emellertid kan — eftersom priset för ersättningsfastigheten understiger försäljningspriset för Härvan — uppskov inte medges med hela beloppet. Uppskov skall i enlighet härmed inte beviljas med mera än 96 904 — (315 845—257 000=) 38 059 kr. W skall därför eftertaxeras för (96 904—38 059=)58 845 kr.

Hos RR yrkade TI att LR:s dom skulle fastställas.

RR biföll TI:s talan och yttrade: W har erhållit uppskov med beskattning av den realisationsvinst som uppkom vid avyttring under år 1977 av hans fastighet Härvan nr 10 i Gävle kommun. Enligt köpeavtal den 1 jan 1978 förvärvade W och hans maka hälften var av fastigheten Långsand 1:204 i Älvkarleby kommun. De erhöll lagfart på fastigheten med hälften var och har i sina självdeklarationer redovisat fastigheten i enlighet härmed. Med hänsyn härtill och då vad W anför om att han rätteligen ensam skulle äga denna fastighet inte föranleder annan bedömning får vardera maken anses äga hälften av fastigheten Långsand 1:204. Denna kan därför endast till hälften vara ersättningsfastighet. Vid sådant förhållande saknas, såsom LR funnit, förutsättningar att medge fortsatt uppskov med beskattningen av realisationsvinsten vid försäljningen av Härvan nr 10. (Dom 21.11.1985)

Anm.: Se Nytt Juridiskt Arkiv 1982, s 589; och 1984, s 772 samt RÅ78 1:68.

Jfr även SN 1983 s 273, 1986 s 304 (Bergström) och 1986 s 300 (Lindfors).

Överlåtelse av fastighet till hustrun mot betalning räntefritt först efter 10 år. Skattepliktig realisationsvinst? Skatteflykt? RÅ 85 1:51

Besvär av M angående förhandsbesked i taxeringsfråga.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked anförde M: Undertecknad är ägare av en obebyggd tomt. Denna fastighet överväger jag att försälja till min hustru. I köpeavtalet skall stadgas att köpeskillingen i sin helhet skall erläggas tio år efter avtalets undertecknande. Fastigheten är obelånad. Min fråga är om den uppkomna realisationsvinsten skall upptagas till beskattning vid 1995 års taxering eller något tidigare år. — Som faktabakgrund kan följande anföras. Fastigheten har ett taxeringsvärde på 160 000 kr. Köpeskillingen till hustrun skulle sättas till 300 000 kr utan ränta eller indexuppräknings. Fastigheten förvärvades av mig 1964 tillsammans med annan fastighet. Skattepliktig realisationsvinst torde uppgå till halva köpeskillingen. Med beaktande av min intäkt av tjänst 370 000 kr anser jag mig för närvarande inte ha behov av köpeskil-

lingen utan önskar vänta att erhålla den tills jag erhåller pension. Min hustrus tjänsteintäkt är idag 50 000 kr, varför hon för närvarande önskar ett utökat konsumtionsutrymme. — Ovanstående fråga önskas besvarad även mot bakgrunden av nu gällande generalklausul mot skatteflykt.

TI anförde i yttrande över ansökningen bl a följande: Vid realisationsvinstbeskattning gäller enligt KL 41 § kontantprincipen, kompletterad med en i praxis utformad ”enkronasregel”. Detta innebär att en försäljning anses som regel skattemässigt ha ägt rum i och med att avtal härom ingåtts, men beskattningen av realisationsvinsten inträffar först det beskattningsår, då första delen av köpeskillingen erläggs eller är tillgänglig för lyftning. — Frågan är då om lagen mot skatteflykt i dess nya lydelse, vilken trädde i kraft 1 mars 1983, är tillämplig på den ifrågavarande transaktionen. — Kontantprincipen kan slå såväl till fördel som nackdel för de skattskyldiga. Således kan det vara en fördel att beskattning skjuts upp bl a med hänsyn till den skattecredit som uppnås eftersom den skattskyldige då sparar ränta på den skatt han kommer att betala då taxering av realisationsvinsten sker. Mot detta står att han inte har tillgång till köpeskillingen under motsvarande period. I detta fall då transaktionen görs mellan makar måste hänsyn emellertid tas till att det de facto råder hushållsgemenskap och att, sett ur familjens synpunkt, någon förändring i den gemensamma förmögenhetsmassan inte blir följden. Att hustrun avser att kort tid efter förvärvet avyttra fastigheten förstärker detta faktum. I vart fall om äktenskapsförord inte finns bör därför köpeavtalet anses upprättat för skens skull i akt och mening att medföra en obehörig skatteförmån för säljaren. Transaktionen bör därför underkännas utan tillämpning av lagen mot skatteflykt och beskattning bör således ske redan det år köpeavtalet mellan mannen och hustrun upprättas.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked: Skattskyldighet för den realisationsvinst som uppkommer för M vid försäljningen till hustrun inträder enligt bestämmelserna i kommunalskattelagen om rätt beskattningsår inte förrän hon erlägger första delen av köpeskillingen. Emellertid är lagen (1980:865) mot skatteflykt tillämplig. Den skall tillämpas på så sätt att M beskattas för nämnda realisationsvinst redan vid taxeringen för det beskattningsår då hustrun efter vidareförsäljning till en utomstående köpare uppbär första delen av köpeskillingen från denne. — Enligt de villkor som avses gälla vid Olle M:s försäljning till hustrun skall hon inte erlägga någon betalning förrän tio år har förflutit efter undertecknandet av köpeavtalet. Bestämmelserna om rätt beskattningsår i 41 § tillämpas enligt fast praxis så att en realisationsvinst tas till beskattning hos säljaren först vid taxeringen för det beskattningsår då denne uppbär första delen av köpeskillingen. Enligt nämndens bedömning ger praxis inte något utrymme för att frångå denna princip i ett fall som det förevarande. Först vid betalningstillfället tio år efter avtalsdagen blir M således enligt reglerna om rätt beskattningsår skattskyldig för den

vinst som uppkommer på grund av försäljningen till hustrun. — Vid bedömningen av om lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet har det avgörande betydelse att hustrun, enligt vad som uppgetts i ärendet, avser att kort tid efter sitt förvärv sälja fastigheten vidare. Om M hade sålt fastigheten på marknadsmässiga villkor — därunder inbegripet sedvanliga betalningsvillkor — direkt till en utomstående köpare, skulle skattskyldighet för realisationsvinsten ha inträtt redan vid försäljningen eller i vart fall i nära anslutning till denna. När M i stället väljer att som ett mellanled låta hustrun förvärva fastigheten mot betalning efter tio år, uppnås, om förfarandet godtas, att hans skattskyldighet skjuts upp i tio år samtidigt som någon realisationsvinst inte uppkommer vid hustruns försäljning till den utomstående köparen. Med hänsyn till den ekonomiska gemenskap som måste antas föreligga mellan makarna kan det förutsättas att den köpeskillning som den utomstående köparen erlägger till hustrun kommer även M — direkt eller indirekt — till godo. En skattecredit på tio år måste mot denna bakgrund anses som en väsentlig skatteförmån för honom. Vidare måste det antas att denna skatteförmån utgör det huvudsakliga skälet till att han väljer alternativet med en försäljning via hustrun framför en direktförsäljning till en utomstående köpare. Det måste anses strida mot grunderna för 41 § KL att beskattningen av den realiserade vinsten skjuts upp i tio år trots att hustrun kan förutsättas få betalning långt tidigare. Av nu anförda skäl finner nämnden att 2 § lagen mot skatteflykt är tillämplig på köpeavtalet mellan M och hans hustru såvitt avser överenskommelsen om uppskjuten betalning. Taxeringen bör med stöd av 3 § tredje meningen samma lag ske på så sätt att M beskattas för den realisationsvinst som uppkommer vid hans försäljning till hustrun redan vid taxeringen för det beskattningsår då den utomstående köparen erlägger den första betalningen till henne.

Tre ledamöter var av skiljaktig mening och anförde:

M har uppgivit följande beträffande fastighetsförsäljningen. Köpeskillingen skall vara 300 000 kr. Fastighetens taxeringsvärde utgör 160 000 kr. Enligt köpeavtalet skall hela köpeskillingen för fastigheten — som är obelånad — erläggas tio år efter avtalets undertecknande. Revers skall inte utfärdas. Ränta skall inte utgå. Ej heller skall annan uppräknig av köpeskillingen ske. — Även om man såsom majoriteten anser att de företagna transaktionerna inte kan underkännas enligt gällande rätt måste det ifrågasättas om inte konsekvenserna av överlåtelse blir andra än vad majoriteten kommit fram till. Enlig vår mening bör man nämligen i så fall beakta att någon ränta ej skall utgå på mannens fordran på hustrun. Räntefriheten ger transaktionen ett betydande benefikt inslag och det ligger nära till hands att betrakta överlåtelsen mellan makarna som en gåvotransaktion med de konsekvenser detta har för realisationsvinstbeskattningen. — Majoriteten anser uppenbarligen att den s k första kronans princip enligt praxis gäller utan undantag. Vi delar inte denna uppfattning. Den bör t ex enligt vår mening inte vara tillämplig vid en icke marknadsmässig överlåtelse mellan makar. Emellertid är i det föreliggande ärendet förhållandena sådana att vi anser att överlåtelsen mellan makarna har tillkommit för skens skull för att så att säga avslöja det verkliga förhållandet, nämligen att M säljer fastigheten till den som enligt ansökningen förutsätts köpa fastigheten av M:s hustru. Detta framgår bl a av att köpevillkoren inte utformats på sedvanligt sätt. Det måste antas att den valda avtalsmodellen har haft sin grund i hushållsge-

menskapen mellan makarna. — Med hänsyn till det sagda anser vi att det ligger närmast till hands att M taxeras för realisationsvinst för det år då makarna gjorde sin överenskommelse.)

I besvär hos RR yrkade M att den realisationsvinst som uppkommer vid försäljningen av fastigheten till hustrun skall upptas till beskattning först när han om tio år erhåller hela köpeskillingen av henne.

RR yttrade: Enligt avtalet mellan M och hans hustru skall köpeskillingen för fastigheten, 300 000 kr, i sin helhet erläggas först tio år efter avtalets undertecknande. Någon ränta skall inte betalas under denna tioårsperiod. Köpeskillingen motsvarar marknadsvärdet på fastigheten, vars taxeringsvärde uppgår till 160 000 kr. Nuvärdet vid avtalstillfället av det vederlag M sålunda erhåller understiger betydligt värdet av fastigheten. Med hänsyn härtill finner RR att överlåtelsen till hustrun i skattehänseende skall anses utgöra gåva. Någon realisationsvinstbeskattning skall därför inte ske med anledning av denna överlåtelse. — RR ändrar RSV:s förhandsbesked i enlighet härmed. (Dom 15.11.1985)

Fråga om skattskyldighet för utdelning från förvaltningsföretag som under ett näst föregående beskattningsår avyttrat s k förbjudna aktier. RÅ 85 1:58

Besvär av Ahlsell AB angående förhandsbesked.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked anförde Ahlsell Aktiebolag (Ahlsell) i huvudsak följande. Under 1982 förvärvade Ahlsell samtliga aktier i AEG-Telefunken Elektriska Aktiebolag (AEG). AEG kom därmed att bli ett helägt dotterbolag till Ahlsell. AEG var då ett investmentbolag. Bolaget ägde en betydande aktieportfölj. Utdelningen på dessa aktier skulle ha varit skattepliktig om aktierna ägts direkt av Ahlsell. Inom den koncern, vari Ahlsell är moderbolag, tillämpades brutet räkenskapsår omfattande tiden den 1 april — den 31 mars. För de i koncernen bedrivna rörelserna tillämpades ett beskattningsår, som överrensstämde med koncernens räkenskapsår. För inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet tillämpades dock kalenderår som beskattningsår. Taxeringsåret 1985 omfattade därmed rörelseinkomster, som uppburits under perioden den 1 april 1983 — den 31 mars 1984 samt realisationsvinster kalenderåret 1984. Avsikten var nu att den av AEG innehavda börsportföljen skulle avyttras under 1984. AEG kommer därefter inte att äga mer än enstaka aktier, på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna ägts direkt av Ahlsell. Den realisationsvinst, som uppstod vid AEG:s avyttring 1984 skulle då upptas till beskattning vid 1985 års taxering och redovisas i bolagets bokslut per 31.3.1985. Vid 1985 års bolagsstämma, varvid nyssnämnda bokslut skulle fastställas, skulle beskattade vinstmedel komma att finnas tillgängliga för utdelning. Dessa härrörde dels från sedan tidigare balanserade vinstmedel, dels från vinsten på den nyss angivna aktieförsäljningarna. Inom koncernen övervägde man att låta AEG dela ut disponibla vinstmedel till Ahlsell. Detta kunde ske vid ordinarie bolagsstämma 1985 eller vid någon senare bolagsstämma. Ahlsell hemställde därför om förhandsbesked om Ahlsell kommer att vara befriad från skatt på vinstutdelning från AEG om utdelning skedde efter beslut vid 1985 års ordinarie bolagsstämma i AEG eller — om svaret på frågan blev nej — om utdelning skedde vid något senare år och i så fall tidigast vilket?

RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade: Ahlsell kommer att under beskattningsåret 1984 ha ägt samtliga aktier i förvaltningsföretaget AEG. Under en del av beskattningsåret 1984 kommer vidare AEG att ha ägt aktier på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna hade ägts direkt av Ahlsell.

AEG:s innehav av dessa aktier hindrar enligt nämndens mening Ahlsell från att vara befriat från skatt på utdelning som beslutats vid 1985 års bolagsstämma i AEG. För utdelning från AEG som beslutas vid 1986 års bolagsstämma föreligger däremot skattefrihet för Ahlsell. Nämnden besvarar ansökningsen i enlighet härmed.

Hos RR yrkade Ahlsell ändring av förhandsbeskedet i den del detta avsåg utdelning från AEG som beslutas vid 1985 års bolagsstämma och förklaring att Ahlsell inte var skattepliktig för denna utdelning.

RR yttrade: Enligt punkt 1 sjätte stycket anv till 54 § KL föreligger inte skattefrihet för rörelsedrivande företag för utdelning på aktie eller andel i förvaltningsföretag, om förvaltningsföretaget äger mer än enstaka aktier eller andelar på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna eller andelarna hade ägts direkt av det företag som äger aktien eller andelen i förvaltningsföretaget.

Ahlsell kommer enligt ansökningsen att under beskattningsåret 1985 äga samtliga aktier i AEG. Sistnämnda bolag, som är ett förvaltningsföretag, kommer under samma beskattningsår inte att äga mer än enstaka aktier på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna hade ägts direkt av Ahlsell. Vid angivna förhållanden är nämnda lagrum inte tillämpligt på den utdelning från förvaltningsföretaget till Ahlsell som beslutas vid 1985 års bolagsstämma. Den omständigheten att förvaltningsföretaget under del av det närmast föregående beskattningsåret 1984 ägde mer än enstaka sådana sk förbjudna aktier föranleder inte någon annan bedömning.

RR ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda. (Dom 27.11.1985)

Anm.: RÅ83 1:23 samt prop 1960:162, s 35; SOU 1977:86, s 568, 569 och prop 1978/79:210, s 153 f.

DEN HÄR TIDNINGEN ÄR TS-KONTROLLERAD

Annonsera i
TS-kontrollerade tidningar så du vet
vad du får för pengarna.



Tidningsstatistik AB Tel. 08-820230