

# Regeringsrätten

## Rättsfall

**Fråga om skatteplikt föreligger för kostnadsersättning från stat eller kommun för vård av person i enskilt familjehem när centralt utfärdade rekommendationer saknats eller inte följts. — RÅ 1987 ref 74**

Besvär av E angående inkomsttaxering 1981.

I sin deklaration redovisade E under inkomst av tjänst bl a arvode från Norrköpings kommun med 32 905 kr för vård av ett fosterhemsplacerat barn och från Skaraborgs läns landsting med 36 462 kr för vård av ett psykiskt sjukt barn som placerats hos honom i s k kontrollerad familjevård. E redovisade också omkostnadsersättning från Norrköpings kommun med 19 751 kr och från Skaraborgs läns landsting med 10 512 kr. Han yrkade avdrag för sina kostnader för vården med sammanlagt 46 800 kr.

TN följde deklarationen.

Hos LR yrkade TI att kostnadsersättningen från Norrköpings kommun skulle undantas från beskattning samt att avdrag för de av vården föranledda kostnaderna inte skulle medges. Han yrkade vidare att avdrag för kostnader hänförliga till den kontrollerade familjevården skulle medges endast med det av riksskatteverket fastställda normalbeloppet 61 kr per dygn eller totalt 7 869 kr.

LR yttrade: Av handlingarna i målet framgår följande. E har erhållit lön med 36 462 kr och kostnadsersättning med 10 512 kr från Skaraborgs läns landsting för vård i enskilt familjehem. Beloppen är beräknade utifrån kommunförbundets rekommendationer. Enligt RSV:s anvisningar om normalavdrag vid beskattning avseende ersättning för vård i enskilt familjehem (RSV Dt 1981:28) är vid sådant förhållande både lön och kostnadsersättning skattepliktiga och skäligt normavdrag har fastställts till 61 kr per dygn. Patienten har enligt TI vistats i E:s hem under 129 dygn. Den kostnadsersättning om 19 751 kr som E erhållit från Norrköpings kommun är enligt 32 § 3 mom KL inte skattepliktig och avdrag medges inte för de kostnader ersättningen är avsedd

att täcka. — LR finner med hänsyn till ovanstående att E:s inkomster i förvärvskällan tjänst skall nedsättas med 19 751 kr och att avdrag i förvärvskällan medges med 8 600 kr/687 + (61 x 129)/ mot tidigare 46 800 kr.

E yrkade i besvär hos KR att bli taxerad i enlighet med sin deklaration.

KR i Gbg yttrade: LR:s åtgärd att såsom skattepliktig intäkt ta upp kostnadsersättningen om 10 512 kr från Skaraborgs läns landsting samt att i avsaknad av närmare utredning om kostnaderna endast medge avdrag med av RSV fastställt normalbelopp om 61 kr per dygn är riktig enär det rör sig om sådan s k kontrollerad familjevård av sjuk person, som inte kan anses som särskilt kostnadskrävande (jfr RSV Dt 1981:28). I övrigt delar KR LR:s bedömning. — KR avslår besvären.

E vidhöll sin talan hos RR, som yttrade: Enligt 32 § 3 mom KL gäller att vad som av staten eller kommun anvisats till bestridande av särskilda, med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader inte skall tas upp som intäkt. I lagrummet nämns som exempel på sådana skattefria ersättningar kostnadsersättning för vård av person i enskilt familjehem. Av anvisningspunkt 4 till samma paragraf framgår att avdrag inte får ske för de kostnader som skall bestridas med ersättningen, om ersättningen är avsedd att täcka utgifterna. Avdragsförbudet gäller även om ersättningen inte skulle räcka till för att betala alla kostnaderna.

I förarbetena till lagstiftningen om skattefrihet för kostnadsersättningar för vård av person i enskilt familjehem (prop 1974:159 s 78) framhåller departementschefen, att det ur beskattningssynpunkt är viktigt att kostnadsersättningsdelen beräknas på ett likformigt sätt. Enligt departementschefen borde Svenska kommunförbundet liksom därtills efter samråd med RSV utfärda rekommendationer i detta avseende till kommunerna. Departementschefen tillade att det var en självklar förutsättning för att den föreslagna ordningen skulle fungera tillfredsställande att kommunerna också iakttar de centralt utfärdade rekommendationerna.

RSV har i avgivet yttrande i målet som sin mening uttalat att i de fall då centralt fastställda rekommendationer inte tillämpats eller endast delvis tillämpats bör familjehemmet såsom intäkt redovisa den totala ersättningen (arvode och omkostnadsersättning) som hemmet erhållit och yrka avdrag för faktiska kostnader.

RR fortsatte: Av handlingarna i målet framgår att E under 1981 i sitt hem tagit emot dels ett fosterhemsplacerat barn, dels ett psykiskt sjukt barn i s k kontrollerad familjevård och att han för dessa uppdrag — förutom arvode — mottagit kostnadsersättning från Norrköpings kommun avseende det fosterhemsplacerade barnet med 19 751 kr och från Skaraborgs läns landstingskommun för det sjuka barnet i den kontrollerade familjevården med 10 512 kr.

Upplöst är att det inte finns några centralt utfärdade rekommendationer för s k kontrollerad familjevård. Av utredningen framgår att kostnadsersättningarna för det fosterhemsplacerade barnet enligt de centrala rekommendationerna kunde ha utgått med högst 9 145 kr, d v s mindre än hälften av det utbetalade beloppet 19 751 kr.

Varken av lagtexten eller av förarbetena till lagtexten framgår att den före-

skrivna skattefriheten för kostnadsersättningar för vård av personer i enskilt familjehem skulle gälla endast under förutsättning att ersättningen bestämts i enlighet med centralt utfärdade rekommendationer. Härav följer emellertid inte att sådana rekommendationer skulle sakna betydelse vid tillämpning av reglerna om skattefrihet. I den mån ett som kostnadsersättning betecknat belopp väsentligt överstiger vad som skulle ha kunnat utgå enligt tillämplig rekommendation kan nämligen fråga uppkomma om det utbetalade beloppet utgör en verklig kostnadsersättning. Med hänsyn till att kostnaderna för vård i allmänhet är beroende av individuella förhållanden — exempelvis kommunens standardkrav — kan det emellertid i regel inte komma i fråga att vägra skattefrihet för vad en kommun betecknat som kostnadsersättning enbart på den grunden att ersättningsbeloppet överstiger rekommenderade belopp. Här för krävs i regel viss kompletterande utredning. Sådan utredning finns inte i detta mål.

På anförda skäl finner RR dels att kostnadsersättningarna från Norrköpings kommun, 19 751 kr, och Skaraborgs läns landstingskommun, 10 512 kr, inte är skattepliktiga, dels att det i deklarationen yrkade avdraget med 46 800 kr inte kan medges. Detta innebär följande ändringar i förhållande till vad KR och LR bestämt, nämligen dels att beloppet 10 512 kr inte skall tagas upp som intäkt, dels att det medgivna avdraget 7 869 kr skall vägras. (Dom 17.2.1987.)

*Anm.: I ett annat av RR samma dag avdömt mål av liknande slag blev utgången densamma.*

**Fråga om värdet av hyresrätt till bostad som utgjort delikvid vid förvärv eller avyttring av bostadsrätt skall beaktas vid beräkning av realisationsvinst — RÅ 1987 ref 89**

I. Besvär av W angående eftertaxering för 1977.

I framställning om eftertaxering yrkade TI att W skulle eftertaxeras för 1977 till såväl statlig som kommunal inkomstskatt för 19 300 kr, avseende realisationsvinst vid försäljning under 1976 av en bostadsrätt. Vidare yrkades att skattetillägg skulle påföras. Realisationsvinsten beräknades enligt följande:

Försäljningspris . . . . .	31 000 kr
<i>Avgår:</i>	
Inköpspris den 14 oktober 1975 . . . . .	10 000 kr
Inköps- och försäljningskostnader . . . . .	1 700 kr
Summa avdrag . . . . .	11 700 kr
Vinst (skattepliktig till 100 %) . . . . .	19 300

W invände bl a. Vid sitt förvärv av bostadsrätten hade han till säljaren (S),

som dellikvid lämnat hyresrätten till sin dåvarande bostadslägenhet om fyra rum och kök i centrala Solna. Värdet av hyresrätten hade av parterna uppskattats till åtminstone 20 000 kr. Detta belopp borde inräknas i anskaffningskostnaden för bostadsrätten. Någon realisationsvinst hade följaktligen inte uppkommit.

LR ogillade TI:s yrkanden och yttrade: LR känner väl till det allmänt bekanta förhållandet att hyresrätter från tid till annan har ett inte obetydligt marknadsvärde i Stor-Stockholmsområdet. Så var fallet under bl a 1970-talet. Därför och mot bakgrund av vad W upplyst om lägenhetsbytet samt om hyreslägenhetens läge, storlek, skick och månadshyra saknar länsrätten anledning att ifrågasätta riktigheten av W:s uppgift att hyresrättens marknadsvärde inräknats i transaktionen när han köpte andelen i bostadsrättsföreningen samtidigt som han till säljaren överlät hyresrätten till fyrrarumslägenheten. Då det gäller det av W uppgivna avräkningsvärdet 20 000 kr för hyresrätten har W förebringat en av TI oemotsagd utredning som enligt LR:s mening med tillräcklig grad av säkerhet visar att W och S räknat med 20 000 kr i avräkning för hyresrätten när de bestämde storleken på vederlaget för W:s förvärv av andelen i bostadsrätten. — Nästa fråga som måste besvaras blir då den om det immateriella vederlaget med värdet 20 000 kr får tagas med i beräkningen vid realisationsvinstberäkningen av W:s försäljning av andelen i bostadsrättsföreningen. Både genom lagstiftning och andra författningar samt i praxis har allt fler immateriella nyttigheters utredda eller schablonberäknade ekonomiska värde tagits med vid beräkningar i skatte- och taxeringsrättsliga sammanhang. Mot denna bakgrund och under intryck av den alltjämt pågående utvecklingen i skattepraxis rörande immateriella värden beaktande finner LR att det mellan W och S överenskomma avräkningsvärdet 20 000 kr skall beaktas vid beräkningen av realisationsvinsten av W:s försäljning 1976 av andelen i bostadsrättsförening. — Mot denna bakgrund föreligger inte någon skattepliktig realisationsvinst:

Försäljningspris .....	31 000 kr
<i>Avgår:</i>	
Inköpspris kontant .....	10 000 kr
avräkning för hyresrätten .....	20 000 kr
Inköps- och försäljningskostnader .....	1 700 kr
Summa avdrag .....	31 700 kr
Förlust .....	700 kr

Förutsättningar för eftertaxering enligt 114 § TL föreligger sålunda inte. — Skattetillägg skall inte påföras. (Två nämndemän ville bifalla TI:s yrkanden.)

TI gick vidare till KR i Sthlm som biföll hans talan.

I besvär hos RR yrkade W i första hand att eftertaxeringarna och skattetillägget skulle undanröjas och i andra hand att skattetillägget i vart fall skulle efterges.

RR yttrade: Enligt 12 kap 65 § jordabalken får en hyresrätt till en bostadslägenhet inte överlåtas mot vederlag. Villkor om sådant vederlag är enligt samma lagrum ogiltigt och vederlaget skall lämnas tillbaka. Som en konsekvens av denna lagstiftning skall enligt RR:s mening en sådan hyresrätt i realisationsvinsthänseende inte anses ha något värde. Anskaffningsvärdet för den bostadsrätt som W avyttrade under år 1976 skall därför, såsom KR funnit, bestämmas till 10 000 kr och hans realisationsvinst till 19 300 kr.

W har i sin självdeklaration inte lämnat någon upplysning om försäljningen av bostadsrätten. Förutsättningar för eftertaxering och påförande av skatte-

tillägg föreligger därför. Som skäl för sin underlåtenhet har han uppgett att han utgick från att hyresrättens värde skulle räknas in i anskaffningsvärdet för bostadsrätten och att någon realisationsvinst därmed inte skulle anses ha uppkommit. Vad han anfört utgör inte grund för eftergift av skattetillägget. — RR bifaller inte besvären. (Dom 10.2.1987; en ledamot av RR anförde annan motivering.)

## II. Besvär av TI angående C:s inkomsttaxering 1979.

I sin deklaration 1979 yrkade C avdrag för realisationsvinstförlust vid avyttring av en bostadsrättslägenhet med 50 000 kr (anskaffningsvärde 75 000 kr minus försäljningspris 25 000 kr utan hänsyn till övertagen hyresrätt). TN vägrade avdraget.

LR gjorde bedömningen att det låga priset vid försäljningen, 25 000 kr, visar att upprättat köpekontrakt delvis haft egenskap av gåva (gåvoavsikt har förelegat). Av avgörande betydelse härvid är inte parternas beteckning utan avtalets reella natur. Som följd härav fann LR att vid inkomstbeskattningen en tredjedel av bostadsrätten skulle anses avyttrad genom försäljning, varför någon realisationsförlust inte uppkom ( $1/3$  av  $75\,000 - 25\,000 = 0$ ). Överlåtelser av den återstående andelen om  $2/3$  var att beteckna såsom en skattepliktig gåva och skulle gåvobeskattas enligt reglerna i lagen om arvsskatt och gåvoscatt (1941:416). — LR biföll ej besvären i aktuell del.

C gick vidare till KR i Sthlm som fann att skäl inte förelåg att frånga C:s beräkning av realisationsförlusten till ( $75\,000 - 25\,000 =$ ) 50 000 kr. Makarnas besvär skulle därför enligt KR vinna bifall. — Med hänsyn till bestämmelserna i punkt 4 av anv till 36 § KL skulle C medges avdrag för förlusten med så stort belopp att hans inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet nedsattes till 0 kr. Därutöver outnyttjat underskott fick avräknas av hustrun mot hennes inkomst i samma förvärvskälla.

I besvär yrkade TI att RR skulle fastställa de av LR beslutade taxeringarna.

RR yttrade: Realisationsförlust skall enligt punkt 3 av anv till 36 § KL beräknas på samma sätt som realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2. Härvid gäller bl a att som intäkt skall upptagas vad som erhållits för den avyttrade egendomen.

Av utredningen i målet framgår följande. C förvärvade ifrågavarande bostadsrätt den 21 mars 1978 för 75 000 kr. Han avyttrade bostadsrätten den 28 dec 1978 och erhöll 25 000 kr kontant samt hyresrätten till köparens bostadslägenhet. I samband med förvärv av fastighet genom Stockholms fastighetskontor, småhusavdelningen, ställde C hyreslägenheten till bostadsförmedlingens förfogande.

I målet är fråga om den som dellikvid erhållna hyresrätten skall anses ha något värde vid beräkningen av den realisationsförlust, som avyttringen av bostadsrätten kan ha medfört.

Enligt 12 kap 65 § jordabalken får en hyresrätt till en bostadslägenhet inte överlåtas mot vederlag. Villkor om sådant vederlag är enligt samma lagrum ogiltigt och vederlaget skall lämnas tillbaka. Som en konsekvens av denna lagstiftning skall enligt RR:s mening hyresrätten inte åsättas något värde när realisationsförlusten beräknas. — RR bifaller inte besvärerna. (Dom 10.2.1987; även här anförde samma ledamot som i mål I annan motivering.)

**Fråga om taxeringsintendents rätt att i samband med skattskyldigs extraordinära besvär framställa kvittningsyrkanden på annan grund — RÅ 1987 ref 32**

Besvär av TI angående H:s inkomsttaxering 1977.

RR yttrade: I en skrivelse som kom in till LR den 13 febr 1981 yrkade H att ett tantiembelopp om 40 000 kr skulle undantas från beskattning vid 1977 års taxering. TI yrkade kvittningsvis att vissa belopp, som enligt en revisionspromemoria hade undanhållits från beskattning, skulle beskattas hos H som lön och intäkt av kapital.

LR tog upp H:s nämnda talan som besvär i särskild ordning enligt 100 § TL. Såsom LR och KR funnit ägde LR inte pröva TI:s kvittningsyrkande. Det saknar betydelse om de med yrkandet avsedda beloppen kunnat bli föremål för eftertaxering.

RR bifaller inte besvärerna. (Beslut 6.3.1987)

*Anm: Se RÅ 1968 fi 2116; RÅ 1973 ref 16; 1975 ref 61; 1977 ref 8 (Skattenytt 1974 s 93, 1976 s 187, 1978 s 262) och RÅ 1977 ref 18. Se även Wennergren, Förvaltningsprocess, 2 uppl, s 237—238; Hermanson m fl, Taxeringshandbok, 2 uppl, s 309—310 samt Skattenytt 1984, s 201—211 (Wennergren Om kvittning).*

**Fråga om köparens rätt till lagernedskrivning på varor under transport från säljaren. — RÅ 1987 ref 45**

Besvär av TI angående förhandsbesked till bolaget X om inkomsttaxering.

X verksamhet bestod i försäljning i Sverige av varor levererade från utländskt moderbolag. Huvudparten av inköpen skedde från utlandet på sådant sätt att leverans skedde med fartyg till Sverige. Varorna som beställdes hos Y sändes från någon av Y:s fabriker i Z-land till hamn i Z-land med självständig fraktförare på uppdrag av Y. Varorna omlastades på fartyg för vidaretransport (självständig fraktförare) till Å-stad. Varorna omhändertogs i Å-stad för X räkning av svenskt transportföretag. Konossement utfärdades vid inlastningen i Z-land i tre original exemplar. De ankom till X i följande ordning:

Exemplar 1 sändes av säljaren med post direkt till X som sände det vidare till det transportföretag som omhändertog godset när det ankom till Åstad.

Exemplar 2 sändes även detta av säljaren med post direkt till X. Det arkive-

rades hos X och var avsett att användas om det första exemplaret skulle förkomma under transporten.

Exemplar 3 lämnades av säljaren med fakturor och växeltratta till dennes bank i Z-land. Banken i Z-land sände dokumenten till X bank i Sverige. Dokumenten erhöles av X mot att trattan accepterades.

Leveransvillkor vid dessa inköp var CIF Å-stad.

Förhandsbesked önskades beträffande den tidpunkt då varorna var att anse som inneiggande lager hos X med åtföljande rätt att med skattemässig avdragsgillhet nedskriva detsamma.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked: Varorna får räknas in i bolagets lager från den tidpunkt då de har avlämnats till en självständig fraktförare för transport från säljarens fabrik till hamn i Z-land (alternativ 1 i ansökningsen d v s den dag godset lämnar fabriken i Z-land).

— *Motivering.* Kommunalskattelagen (KL) saknar uttryckliga regler om vilka tillgångar som skall anses ingå i en skattskyldigs varulager. — I motiven till bestämmelserna om kontraktsnedskrivning (numera intagna i punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 41 § (KL) uttalades emellertid att det inneiggande lagret bör anses omfatta dels varupartier, som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels varupartier som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen (prop 1945:377 s 41 f). — I rättsfallet RÅ82 1:41, som avsåg 1975 års taxering, hade ett företag hävdats att märkta virkespartier som legat kvar hos säljarna skulle anses ha ingått i dess lager. Regeringsrättens majoritet återgav de nyss angivna motivuttalandena samt konstaterade att de i målet aktuella virkespartierna ostridigt hade legat kvar hos säljarna på balansdagen och att de därför inte kunde anses ha ingått i företagets varulager denna dag. I rättsfallet RÅ 83 Aa 159, som också gällde 1975 års taxering, hade regeringsrätten att ta ställning till om vissa varor (bilar) hade ingått i köparens lager vid balansdagen den 30 april 1974. Med hänvisning till RÅ82 1:41 fastslog regeringsrätten att 1945 års motivuttalande hade legat till grund för rättstillämpningen i fråga om vilka tillgångar som skall anses ingå i en skattskyldigs varulager. Regeringsrätten fann att de åtgärder som hade vidtagits t o m balansdagen inte innebar att köparen själv eller genom tredje man hade omhändertagit varorna. Utredningen ansågs inte heller ge vid handen att den självständiga fraktförare som transporterade varorna till köparen hade tagit sådan befattning med varorna att säljaren kunde anses ha avlämnat dem för transport till köparen senast den 30 april 1974. Regeringsrätten fann att varorna vid dessa förhållanden inte hade ingått i köparens lager nämnda dag. — Av dessa rättsfall framgår således att regeringsrätten ansett att 1945 års motivuttalande skall ligga till grund för gränsdragningen mellan kontraherade varor och inneiggande lager. Detta måste innebära bl a att frågan huruvida köparen har separationsrätt i säljarens konkurs inte ansetts ha någon självständig betydelse vid gränsdragningen (se särskilt RÅ82 1:41 där regeringsrättens majoritet inte gick in på frågan om betydelsen av att virket var märkt för köparens räkning). Båda rättsfallen avsåg, som redan nämnts, 1975 års taxering. Genom lagstiftning år 1979 ändrades reglerna om rörelsebeskattning i vissa delar med verkan fr o m 1981 års taxering. I prop 1978/79:210 som låg till grund för lagstiftningen, förordades andra principer för gränsdragningen. Departementschefen uttalade nämligen bl a att ledning i första hand fick hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs när det gällde att bedöma om köparen eller säljaren skulle kunna utnyttja vissa lagertillgångar som underlag för nedskrivning (s 100, se även uttalandet om märkt virke på s 103). Frågan är om rättsläget härigenom skall anses ha ändrats så att 1945 års motivuttalande inte längre är tillämpligt vid 1981 och senare års taxeringar. Vid ett ställningstagande i denna fråga bör beaktas att 1979 års lagstiftning inte ledde till någon ändring som direkt berör avgränsningen av inneiggande lager. I propositionen underströks också att den där redovisade uppfattningen inte var avsedd att medföra någon änd-

ring i dåvarande praxis (s 100). Mot denna bakgrund anser sig nämnden böra utgå från att rättsläget inte har ändrats genom uttalandena i prop 1978 /79:210 och att således 1945 års motivuttalande fortfarande har tillämplighet i fråga om vilka tillgångar som skall anses ingå i en skattskyldigs varulager. I detta ligger att frågan om köparens separationsrätt alltjämt saknar självständig betydelse. — En förutsättning i förevarande ärende är att en självständig fraktförare transporterar varorna från säljarens fabrik till hamn i Z-land. I och med att varorna omhändertas av fraktföraren måste de anses ha avlämnats för transport till bolaget i den mening som avses i 1945 års motivuttalande. Från samma tidpunkt får bolaget följaktligen räkna in varorna i sitt lager. Det betyder att bolagets fråga skall besvaras enligt alternativ 1 i ansökningen.

Hos RR yrkade TI att först när sökanden innehade samtliga tre exemplar av konossementet godset skulle anses som ineliggande lager hos sökanden och därmed ge rätt till nedskrivning.

RR ändrade emellertid inte förhandsbeskedet. (Dom 5.3.1987; en ledamot av RR anförde annan motivering.)

*Anm: Se RÅ82 1:41 samt Thorell, Skattelag och affärssed, 1984, s 240; Skattenytt 1984, s 322, 327 (Bergström); se även hänvisningar vid RÅ82 1:41.*

## FORMULÄRSAMLING I AKTIEBOLAGSRÄTT

Fullständiga formulär med kommentarer som steg-för-steg visar de vanligaste anmälningsärendena till bolagsbyrån.

Över 130 färdiga formulär på bl a nybildning, nyemission, fondemission, styrelseval, firmabyte, bolagsordningsändring, hembudsklausuler, konvertibla skuldebrev, totalt 280 sidor.

.....  
Ja tack, sänd genast ..... ex av

**Formulärsamling i aktiebolagsrätt à 495 kr + moms o porto till**

Företag: .....

Beställare: .....

Adress: .....

Postadress: .....

Insänds till **A Grahn Företagsjuridik AB, Box 316, 791 27 Falun**

12/88