

Ref

Bostads beskattning II.

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2013

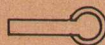


National Library
of Sweden

SOU
1976:11

Ref

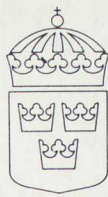
Bostads beskattning II.



Slutbetänkande
av bostadsskattekommittén.

SOU
1976:11

255
2



Statens offentliga utredningar
1976:11
Finansdepartementet

Bostadsbeskattning II

Slutbetänkande av Bostadsskattekommittén
Stockholm 1976

Omslag Jan Boman
ISBN 91-38-02734-8
ISSN 0375-250X
Göteborgs Offsettryckeri AB
Stockholm 1976

Till Statsrådet och chefen för finansdepartementet

Genom Kungl. Maj:ts beslut den 8 september och den 6 oktober 1972 be-
myndigades chefen för finansdepartementet att tillkalla högst tio sakkunniga
med uppdrag att överse bostadsbeskattningen. Med stöd av dessa bemyn-
diganden tillkallades såsom sakkunniga generaldirektören Sten Walberg, till-
lika ordförande, departementssekreteraren Hans Almgren, riksdagsledamo-
ten Rune Carlstein, förbundsordföranden Harry Dahl, civilingenjören Ernst
Hellstedt, direktören Sven Jansson, direktören Per Landgren, dåvarande
riksdagsledamoten Sigvard Larsson, direktören Gunnar Leo och andre för-
bundsordföranden Åke Lindh.

De sakkunniga har antagit benämningen bostadsskattekommittén.

Att såsom experter biträda kommittén förordnades den 6 oktober 1972
kammarrättsassessorn Per Anclow, kanslirådet Bertil Edlund och departe-
mentssekreteraren Ingmar Fries. Till sekreterare åt kommittén förordnades
den 19 oktober 1972 kammarrättsfiskalen Klas Herrlin.

Sedan Dahl avlidit förordnades den 20 maj 1975 universitetslektorn Ingvar
Fridell att vara sakkunnig i kommittén.

Kommittén har tidigare avlämnat delbetänkandet Neutral bostadsbeskatt-
ning (SOU 1974:16).

Uppdraget har nu slutförts, och kommittén får härmed överlämna sitt
andra betänkande, Bostadsbeskattning II.

Almgren har inte deltagit i arbetet i denna del.

Särskilt yttrande har avgivits av Jansson.

Beträffande behandlade frågor och avgivna remissyttranden hänvisas till be-
tänkandets inledning.

Stockholm den 20 februari 1976

Sten Walberg

Rune Carlstein

Ingvar Fridell

Ernst Hellstedt

Sven Jansson

Per Landgren

Sigvard Larsson

Gunnar Leo

Åke Lindh

/Klas Herrlin

Innehåll

Förkortningar 8

Sammanfattning 9

Författningsförslag 15

Inledning 47

Avd. 1 *Upplåtelse av villa och upplåtelse i andra hand* 49

Kapitel 1 *Uthyrning av villa m. m.* 51

1.1 Gällande rätt och dess bakgrund m. m. 51

1.1.1 Den konventionella metoden 51

1.1.2 1950 års skattelagssakkunniga 52

1.1.3 1953 års lagstiftning 53

1.1.4 Senare åtgärder och överväganden 53

1.1.5 Sammanfattning av gällande rätt 54

1.2 Våra överväganden 54

1.2.1 Uthyrning. 55

1.2.1.1 Kritik av gällande rätt 55

1.2.1.2 Grunddragen i ett nytt system 56

1.2.1.3 Särskilda frågor 59

Den närmare utformningen av kostnadsberäkningen 59

Närmare om uthyrning av del av villa 62

Uthyrning i möblerat skick 63

1.2.2 Upplåtelse av tomtområde 65

1.2.3 Tillgodogörande av alster och naturtillgångar 66

1.2.4 Fastigheter anslutna till samfällighet 67

Kapitel 2 *Upplåtelse av bostad till anställd i fastighetsägarens rörelse* 69

2.1 Gällande rätt. 69

2.2 Ekonomiska verkningar av gällande regler 72

2.3 Våra överväganden 74

2.3.1 Förvärvskällan 74

2.3.2 Beräkning av värde av bostadsförmån vid upplåtelse från fåmansföretag till delägare. 75

Kapitel 3	<i>Upplåtelse av bostad m. m. i andra hand</i>	77
3.1	Hyreslägenhet	77
3.2	Bostadsrättslägenhet	78
Avd. II	<i>Bostad på jordbruksfastighet</i>	81
Kapitel 4	<i>Gällande rätt.</i>	81
4.1	Inkomstberäkningen	81
4.2	Gränsdragningen mellan jordbruksfastighet och annan fastighet m. m.	82
4.3	Delvärden och värderingsregler vid fastighetstaxeringen	83
4.3.1	Delvärden och delposter	83
4.3.2	Värdering	84
Kapitel 5	<i>Tidigare överväganden angående schablonbeskattning av vissa jordbruksfastigheter</i>	85
Kapitel 6	<i>Våra överväganden.</i>	87
6.1	Bostadsjordbruk.	87
6.1.1	Bedömning av nuvarande inkomstberäkningsmetod	87
6.1.2	Avgränsning av bostadsjordbruk från fastigheter med egentligt jordbruk	89
6.2	Schablonmetod för samtliga jordbruksfastigheter	91
6.2.1	Allmänt	91
6.2.2	Förutsättningar för införande av schablonmetod	93
6.2.2.1	Värden från fastighetstaxeringen	93
6.2.2.2	Skatteeffekten av villaschablonen och av nuvarande regler	95
6.3	Begränsning av avdragsrätten för reparationer	98
6.4	Förslag	99
6.4.1	Huvuddragen i förslaget	99
6.4.2	Byggnader som omfattas av förslaget	100
6.4.3	Arrende	100
6.4.4	Användning i driften, uthyrning, m. m.	101
6.4.5	Bostadens värde	102
6.4.5.1	Byggnaden	102
6.4.5.2	Tomten	103
6.4.6	Byggnadsminnen o. d.	104
6.4.7	Realisationsvinstberäkning	104
6.4.8	Ikraftträdande	104
Avd. III	<i>Andelshus och bostadsrättsföreningar med "fördelade lån"</i>	105
Kapitel 7	<i>Andelshus</i>	105
7.1	Gällande rätt m. m.	105
7.2	Våra överväganden	106
7.2.1	Allmänt	106
7.2.2	Metoden m. m.	108

Kapitel 8 Bostadsrättsföreningar med "fördelade lån"	111
8.1 Gällande rätt.	111
8.2 Våra överväganden	114
8.2.1 Allmänt	114
8.2.2 Metoden	117
8.2.3 Ekonomiska verkningar av förslaget.	120
8.2.4 Ikraftträdande	123
8.2.5 Taxeringskontrollen	123
<i>Specialmotivering avseende kommunalskattelagen</i>	125
<i>Särskilt yttrande</i>	129

Förkortningar

BeU	Bevillningsutskottets betänkande
Ds	Departementsserie
Fi	Finansdepartementet
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
Prop.	Proposition
RN	Meddelanden från riksskattenämnden, serie I
RRK	Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
rskr	Riksdagens skrivelse
RSV	Dt Riksskatteverkets meddelanden, serie direkt skatt – taxering
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkU	Skatteutskottets betänkande
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslagen (1956:623)

Sammanfattning

Inledning

I vårt första betänkande, Neutral bostadsbeskattning (SOU 1974:16), behandlade vi vår huvuduppgift att föreslå sådana ändringar i bostadsbeskattningsreglerna att dessa skulle bli neutrala med avseende på boendeform. Denna fråga har fått sin politiska lösning genom riksdagsbeslut hösten 1974. Nu föreliggande betänkande behandlar frågor av i huvudsak skatteteknisk karaktär, som kompletterar det allmänna systemet. Reglerna på området angår direkt eller indirekt stora grupper av skattskyldiga och har i enskilda fall avsevärd ekonomisk betydelse.

Innehållet i betänkandet är av delvis disparat karaktär och har därför delats upp i tre olika avdelningar. Ett genomgående drag är dock att de behandlade frågorna rör bostadsinnehav i olika former. I avd. I tar vi upp beskattningen vid uthyrning av villa. Ett specialfall av uthyrning är upplåtelse till anställd i rörelse som drivs av fastighetsägaren. Detta behandlas särskilt. Slutligen tar vi i avd. I upp andrahandsupplåtelse av hyres- och bostadsrättslägenhet. I avd. II behandlar vi beskattningen av ägarens eller brukarens bostad på jordbruksfastighet. Avd. III innehåller förslag till åtgärder mot vissa opåkallade skattelättnader som kan erhållas genom bostadsinnehav i s. k. andelshus och i bostadsrättsföreningar där fastighetslånen fördelats på medlemmarna.

Upplåtelse av villa och upplåtelse i andra hand

Enligt gällande rätt föranleder uthyrning av villa till stadigvarande bostad inte särskild beskattning av hyresinkomsten hur stor denna än är. I stort sett blev beskattningsresultatet ändå godtagbart under de närmaste åren efter införandet av villaschablonen i mitten av 1950-talet. Intäktsp procenten, ursprungligen 3, motsvarade nämligen med dåvarande ränteläge i stort sett skillnaden mellan den hyra som kunde påräknas och kostnader för drift, underhåll och värdeminskning.

Nu är förutsättningarna ändrade. Å ena sidan är räntenivån mer än dubbelt så hög, å andra sidan har intäktsp procenten, bortsett från lyxvillabeskattningen, sänkts med en tredjedel. När de regler som avpassats för dem som

använder sin villa som bostad för sig och sin familj tillämpas på uthyrda villor medför detta att betydande reella inkomster undgår beskattning.

Andra regler gäller för uthyrning till tillfällig bostad eller till annat än bostad. Om hyran överstiger vissa gränslöpp – 2 400 kr. och 2 % av taxeringsvärdet – skall hela inkomsten av villan, alltså även av ägarens egen bostad, beräknas enligt den konventionella metoden. Och denna ger i allmänhet åtskilligt högre skattepliktig inkomst än schablonmetoden. Kraftiga tröskeeffekter uppkommer vid partiella uthyrningar, och sammarnöjesuthyrning o. d. kan medföra oskäligen beskattningseffekter.

Mot bakgrund härav föreslår vi å ena sidan att inkomst av villauthyrning i princip bör beskattas på basis av en beräkning av verkliga intäkter och kostnader, oavsett om uthyrningen skett till stadigvarande bostad eller annat. Å andra sidan bör denna konventionella inkomstberäkning endast avse uthyrda utrymmen. Av ägaren disponerade utrymmen bör således beskattas enligt schablonmetoden. Praktiska skäl talar dock för att behålla schablonmetoden för hela fastigheten vid smärre uthyrningar. Vi föreslår att gränsen dras vid en intäkt av 3 600 kr. I förekommande fall får härvid till hyran läggas andra intäkter från fastigheten (se nedan).

En konventionell inkomstberäkning vid uthyrning skulle emellertid kunna medföra oberättigade skattefördelar, om uthyrningen kombineras med omfattande reparationer och därmed följande höga avdrag för kostnaderna. Vi föreslår därför att kostnadsberäkningen vid uthyrning sker schablonmässigt. Kostnaden för drift, reparation och underhåll samt värdeminskning bör uppskattas till 3,5 % av taxeringsvärdet eller den del därav som motsvarar uthyrd del av villa. Av praktiska skäl bör dock kostnad för bränsle, vatten och elektricitet ligga utanför schablonen. Hänsyn bör kunna tas till om kostnader som faller inom schablonen enligt åtagande betalats av hyresgästen.

Förslaget omfattar inte upplåtelse av villa från allmännyttigt bostadsföretag eller bostadsrättsförening och inte heller upplåtelse från dödsbo till delägare i boet.

I viss anslutning till prop. 1975/76:79 och företagsskatteberedningens betänkande Fåmansbolag (SOU 1975:54) föreslår vi särskilda regler för uthyrning till eget företag eller till närstående. Gränslöppet 3 600 kr. bör sålunda inte gälla i dessa fall. Vid upplåtelse av utrymmen i själva bostaden bör intäktsschablonen inte minskas och avdrag från hyresintäkten endast medges för eventuell ökning av bostadskostnaden.

Villa kan ekonomiskt tillgodogöras även på annat sätt än genom uthyrning, främst genom upplåtelse av tomtområde. Intäkt genom sådant utnyttjande bör beskattas, dock endast om den, i förekommande fall jämte hyresintäkt, överstiger 3 600 kr. Avdrag bör medges för särskilda kostnader. Den schablonmässiga intäktsberäkningen påverkas inte.

Om en rörelseidkare upplåter villa till någon som är anställd i rörelsen, gäller olika regler beroende på om villan skall anses tillhöra denna eller inte. I det förra fallet sker konventionell inkomstberäkning enligt de regler som gäller för rörelse. Det innebär bl. a. att avdrag för värde av fri eller hyresbillig bostad inte kommer i fråga. I det senare fallet upptas inkomst enligt schablonmetoden i inkomstslaget annan fastighet. Även i detta fall kan beskattningen av rörelsen beröras; vid fri eller billig upplåtelse medges

avdrag för värdet härav i rörelsen. Den anställde skattar i båda fallen för eventuellt värde av fri eller billig bostad som intäkt av tjänst.

Allmänt sett ställer sig en beskattning enligt schablonmetoden gynnsamare än en konventionell inkomstberäkning. Det sagda gäller även i förevarande fall. Men resultatet kan bli annorlunda om kostnaderna är osedvanligt höga, t. ex. för reparationer, om schablonintäkten p. g. a. lyxvilla-reglerna är förhållandevis hög eller om förmånsvärdeberäkningen är felaktig.

Om de regler som vi föreslår för uthyrning av villa även tillämpas i förevarande fall – alltså då villan inte anses tillhöra rörelsen – blir det på sikt tämligen likgiltigt om en villa skall anses hänförlig till rörelsen eller inte; skillnaden kommer att ligga mer på det tekniska än det reella planet. Enligt vår mening saknas det därför anledning att i fortsättningen skilja mellan villor som skall anses använda i rörelsen och andra villor. Vi föreslår, att villa som upplåts av rörelseidkare till anställd i rörelsen generellt skall anses använd i denna. Regeln bör även omfatta bostäder i flerfamiljshus. Med hänsyn till risken för missbruk bör dock kostnadsberäkningen för villa som fåmansföretag upplåter till delägare ske enligt schablonen för uthyrda villor.

I betänkandet om fåmansbolag föreslog företagsskatteberedningen att värde av bostad som fåmansbolag upplåter till delägare skall beräknas med ledning av bolagets kostnader för bostaden. Vi ansluter oss till detta förslag men förordar, att bestämmelsen skall konstrueras som en minimiregel, som kompletterar nuvarande ordning med beräkning enligt ortens pris. Vidare föreslår vi att regeln skall byggas ut med föreskrifter om hur kostnaderna för villor skall beräknas. Kostnaden för drift, underhåll och värdeminskning bör sålunda upptas till 3,5 % av taxeringsvärdet jämte kostnad för bränsle, vattenförbrukning och elektrisk ström. Kapitalkostnaden bör beräknas efter en räntesats på marknadsvärdet som motsvarar högsta bankinlåningsränta. Marknadsvärdet bör upptas till taxeringsvärdet förhöjt med en tredjedel.

Nuvarande regler för beskattning vid upplåtelse i andra hand av hyreslägenhet och bostadsrättslägenhet är oenhetliga och, vad gäller hyreslägenhet, i viss mån diffusa. Vi föreslår en enhetlig regel: Inkomst av upplåtelse i andra hand upptas till beskattning endast om hyresintäkten under beskattningsåret överstigit 3 600 kr. Avdrag medges då för kostnader för den uthyrda delen, såsom andel i uthyrarens hyra eller avgift. För bostadsrättslägenhet innebär förslaget bl. a. den ändringen, att beskattningen av utrymmen som bostadsrättshavaren själv använt inte längre berörs av uthyrning av andra delar i lägenheten. För uthyrning till eget företag o. d. föreslås motsvarande särregler som i fråga om villor. Yrkesmässig uthyrningsverksamhet, t. ex. pensionärrörelse i förhyrda lokaler, berörs inte av förslaget.

För det fall att uthyrning av villa eller andrahandsupplåtelse av hyres- eller bostadsrättslägenhet omfattat även möbler föreslår vi en schablonmetod att beräkna kostnaderna. Vid uthyrning av hela villan eller lägenheten bör således kostnaden anses utgöra 20 % av hyran och vid uthyrning av begränsade utrymmen 10 %.

Bostad på jordbruksfastighet

Mangårdsbyggnad på jordbruksfastighet beskattas efter konventionell beräkning av intäkter och kostnader, alltså i princip på samma sätt som man beskattade villor före införandet av villaschablonen. Som intäkt upptas värdet av ägarens eller brukarens förmån av bostad. Avdrag medges – inom ramen för de totala kostnaderna för fastigheten – för kostnader för drift, reparation och underhåll, värdeminskning samt räntor.

Jordbruksfastigheter som innehas i bostadssyfte – bostadsjordbruk – utgör närmast bostadsfastigheter av samma slag som villor och fritidshus. Det är här i huvudsak fråga om nedlagda mindre jordbruk, som förvärvats för att användas som fritidsställe eller permanentbostad. Också de s. k. lyx-jordbruken kan hänföras till denna grupp.

Rätten att göra reparationsavdrag medför att den som förvärvar ett bostadsjordbruk med nedsliten bostadsbyggnad kan få stora reparationsavdrag när han rustar upp byggnaden. Den ekonomiska innebörden härav är att en del av anskaffningskostnaden betalas med obeskattade medel. Undersökningar ger vid handen att denna möjlighet utnyttjas i inte obetydlig omfattning. Vi anser att det saknas anledning att på detta sätt gynna förvärvare av bostadsjordbruk. Den lämpligaste åtgärden är enligt vår mening att införa villaschablonen även för mangårdsbyggnader på bostadsjordbruk.

En särbehandling av bostadsjordbruken förutsätter att de kan avgränsas från de egentliga jordbruken. Vi har prövat olika uppslag att åstadkomma en sådan avgränsning. Någon godtagbar metod har vi emellertid inte lyckats finna.

I detta läge fann vi oss böra undersöka möjligheten och lämpligheten av att införa schablonmässig inkomstberäkning för ägarens bostad även på egentliga jordbruksfastigheter. Vad angår dessa är nackdelarna med nuvarande system inte lika framträdande som i fråga om bostadsjordbruken. En övergång till schablonmetod synes dock inte medföra några olägenheter. Tvärtom torde den underlätta taxeringen. Till förmån för en generell övergång till schablonmetod talar också att man skulle få en bättre likformighet i beskattningen av självägda bostäder. Som framgår av vad vi nyss sagt är vidare en generell övergång till schablonmetod – eller annan metod för att begränsa rätten till reparationsavdrag – en nödvändig förutsättning för att problemen med bostadsjordbruken skall kunna bemästras.

Från och med 1975 års allmänna fastighetstaxering åsätts särskilt byggnadsvärde för jordbruksfastighet. Värdet av mangårdsbyggnaden anges separat och beräknas efter samma grunder som för villabyggnad. Även tomtvärde åsätts efter normerna för villor. Värdena överensstämmer i stort sett med värdena för villor på glesbygd.

En på statistisk väg gjord undersökning visar, att en schablonmetod enligt mönster från villabeskattningen skulle ge resultat, som i huvudsak överensstämmer med effekten av nuvarande konventionella metod i vad gäller fastigheter där ägaren eller brukaren är mantalsskriven, dvs. de egentliga jordbruken. Däremot skulle viss skatteskärpning inträda för fastigheter på vilka ägaren eller brukaren inte är mantalsskrivna. Med en generell schablonmetod skulle man således uppnå syftet att åstadkomma den önskade begränsningen av skatteförmånerna för bostadsjordbruken utan att göra nå-

gon ändring i skattebelastningen på de egentliga jordbruken.

Vi föreslår därför, att inkomsten från ägarens eller brukarens bostad på jordbruksfastighet i princip beräknas enligt villabeskattningsreglerna. Till grund för intäktsberäkningen bör ligga summan av de vid fastighetstaxeringen angivna värdena för byggnaden och för tomten. Främst av praktiska skäl bör dock den del av de egentliga driftkostnaderna för fastigheten som belöper på mangårdsbyggnaden dras av i samma omfattning som i dag.

Om en särskild del av mangårdsbyggnaden används för driften bör denna del beskattas som ekonomibyggnad. För uthyrning av mangårdsbyggnad eller del därav bör samma regler – ”halvkonventionell” metod med schabloniserad kostnadsberäkning – gälla som vi föreslagit för uthyrning av villa. Den halvkonventionella metoden bör också gälla beträffande byggnad, som bebos av delägare i fåmansföretag vilket äger fastigheten.

Byggnad som förklarats för byggnadsminne eller som eljest har byggnadsminneskaraktär bör undantas från den föreslagna lagstiftningen, såvida inte den skattskyldige begär att den skall tillämpas.

Andelshus

En särskild form för bostadsinnehav är att flera personer gemensamt äger ett flerfamiljshus, vars lägenheter de genom överenskommelse fördelar sig emellan och själva bebor. Andelsägare skattar i princip på samma sätt som en ensam ägare. Intäkten består i första hand av hyresvärdet för lägenheten. Avdrag medges för kostnader för drift, reparation och underhåll, värdeminskning samt räntor.

I princip finns enligt vår uppfattning inget att invända mot denna metod. En förutsättning för att den skall fungera är dock att hyresvärdet tas upp med riktigt belopp. Den svårighet som kan ligga häri synes i dag kunna i stort sett bemästras av taxeringsmyndigheterna.

I ett hänseende är emellertid nuvarande ordning inte tillfredsställande. Om man förvärvar andelar i fastighet med nedsliten byggnad som rustas upp kan man dra av en stor del av kostnaden såsom reparationskostnad. Reellt sett erhålls härigenom omedelbart avdrag för en del av anskaffningskostnaden för bostaden. Denna förmån är enligt vår mening opåkallad. Vi föreslår därför att avdragsrätten för reparationskostnader i samband med förvärv av andelslägenhet begränsas.

Enligt vårt förslag skall, vid taxering för förvärvsåret och de fyra därpå följande beskattningsåren, avdrag för reparation och underhåll begränsas till hyresvärdet för lägenheten, sedan från detta dragits kostnaderna för drift och värdeminskning. Fördelning av reparationskostnad över tre år enligt punkt 7 av anvisningarna till 25 § KL skall inte få göras. Kostnad för vilken avdrag vägras bör jämföras med anskaffningskostnad vid beräkning av värdeminskningssavdrag och realisationsvinst.

Bostadsrättsföreningar med "fördelade lån"

Bostadsrättsföreningar beskattas efter en schablonmetod enligt vilken 3 % av fastighetens taxeringsvärde tas upp som intäkt och avdrag medges för räntor. Bostadsinnehavet föranleder i princip ingen beskattning för medlemmarna. Detta system bygger på förutsättningen att fastighetslånen tas upp av föreningen och att medlemmarna i grundavgift endast tillskjuter vad som fattas.

På senare år har fördelar vid beskattningen åstadkommits på följande sätt. Finansieringen av fastigheten sker formellt inte så att föreningen upptar lånen utan genom att medlemmarna i grundavgifter tillskjuter hela eller större delen av det erforderliga beloppet. Medlemmarna står i stället själva som låntagare, men föreningen ställer fastigheten som säkerhet och/eller tecknar borgen. Genom denna åtgärd – fördelning av lånen – förläggs det taxeringsmässiga underskott, som normalt uppkommer, hos medlemmarna i form av ränteavdrag.

Enligt våra direktiv har vi att försöka motverka denna form av skatteflykt. Vi föreslår följande.

Bostadsrättsförening, vilken har grundavgifter och liknande kapitaltillskott som överstiger halva anskaffningskostnaden för fastigheten, beskattas enligt de regler som gäller för s. k. oäkta bostadsföreningar. Enligt dessa regler skattar föreningen för inbetalningar från delägare m. m. (ej kapitaltillskott) samt värdet av ev. hyresbilliga upplåtelser. Avdrag för kostnader medges på konventionellt sätt.

I konsekvens härmed skattar medlem i bostadsrättsförening med fördelade lån på samma sätt som medlem i oäkta förening. Detta innebär att han som intäkt får ta upp hyresvärdet för sin lägenhet. Avdrag får göras för inbetalningar till föreningen (ej kapitaltillskott), för egna kostnader för reparation och underhåll av lägenheten samt för räntor.

Reglerna bör gälla för föreningar som upplåter lägenhet med bostadsrätt efter ikraftträdandet av våra förslag samt för befintliga föreningar som fördelar lånen efter den 31 mars 1976.

Ikraftträdande

En lagstiftning på grundval av våra förslag bör kunna träda i kraft den 1 januari 1977 och tillämpas första gången vid 1978 års taxering.

Författningsförslag

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrives i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att punkt 3 av anvisningarna till 39 § skall upphöra att gälla,
dels att 18 §, 24 § 1 och 2 mom., 25 § 1 och 3 mom., 29 § 1 mom.,
 42 §, punkt 1 av anvisningarna till 21 §, punkterna 1 och 3 av anvisningarna
 till 22 §, punkterna 1, 3 och 6 av anvisningarna till 24 §, punkterna 2 a
 och 7 av anvisningarna till 25 §, punkt 7 av anvisningarna till 29 §, punkt
 1 av anvisningarna till 36 §, punkt 2 av anvisningarna till 38 §, punkt 1
 av anvisningarna till 41 a § samt anvisningarna till 42 § skall ha nedan an-
 givna lydelse,

dels att till 25 § skall fogas två nya moment, 4 och 5, till anvisningarna
 till 24 § en ny punkt, 10, samt till anvisningarna till 25 § sex nya punkter,
 8–13, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 §¹

Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om:

a) *jordbruksfastighet*: varje fastighet, fastighetsdel eller kom-
 plex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom
 förvaltningsenhet;

b) *annan fastighet*: varje
 fastighet, fastighetsdel eller komplex
 av fastigheter, som är att anse såsom
 förvaltningsenhet; dock att fastig-
 het, till den del densamma ingått uti
 av ägaren driven rörelse, skall anses
 tillhöra förvärvskällan rörelse;

b) *annan fastighet*:

1. *varje fastighet, fastighetsdel el-
 ler komplex av fastigheter, som
 är att anse såsom förvaltnings-
 enhet; dock att fastighet, till
 den del densamma ingått uti
 av ägaren driven rörelse, skall
 anses tillhöra förvärvskällan
 rörelse;*

2. *fastighet eller fastighetsdel, som
 tillkommit medlem av ekono-
 misk förening eller delägare i ak-
 tiebolag i denna hans egenskap*

¹ Senaste lydelse
 1951:790.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*eller som uthyrts i andra hand,
i den mån den icke ingått i rörelse
som innehavaren driver.*

c) *rörelse*: varje förvärvsverksamhet, som är att anse såsom självständig rörelse;

d) *tjänst*: all till tjänst hänförlig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat, ävensom alla honom tillkommande, till tjänst hänförliga inkomstgivande rättigheter;

e) *tillfällig förvärvsverksamhet*:

1. icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ävensom deltagande i lotteri, försåvitt enligt denna lag inkomsten därav skall beskattas i en och samma kommun;

2. all övrig tillfällig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat;

f) *kapital*:

1. all skattskyldig tillhörig egendom, därav intäkten skall hänföras till intäkt av kapital, dock med undantag av fastighet och rörelse i utlandet;

2. all fastighet och rörelse, som skattskyldig haft i utlandet.

24 §

1 mom.² Till *intäkt* av annan fastighet skall, där ej annat föranledes av vad nedan i andra stycket eller 2 eller 3 mom. stadgas, hänföras vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom annan fastighet, kommit ägaren till godo, såsom:

hyresvärdet av lägenhet, som ägaren använt för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning;

hyra eller annan ersättning för fastighet eller del därav, som upplåtits till annan;

intäkt genom försäljning eller annat tillgodogörande av fastighetens alster eller naturtillgångar;

avgäld med mera dylikt, som influtit från fastigheten.

Har fastighet helt eller delvis använts i ägarens egen rörelse, skall intäkt genom nyttjande av fastigheten till den del, som sålunda använts, räknas till intäkt av rörelsen. Att intäkt av fastighet, som ägts av försäkringsanstalt, även i annat fall än nyss sagts hänföres till intäkt av rörelse framgår av 30 § 2 mom.

Förmån av plantering eller trädgårdsland, som är att anse endast såsom tillbehör till egen bostadslägenhet och som användes företrädesvis för ägarens personliga trevnad, skall tagas i beräkning vid bostadsvärdets bestämmande; och skall följaktligen, i den mån förmån av plantering eller trädgårdsland sålunda beaktats, avkastning av planteringen eller trädgårdslandet ej särskilt redovisas.

Intäkt av annan fastighet är vidare

a) hyresvärdet av bostad eller annan lägenhet som tillkommit medlem av ekonomisk förening eller delägare

² Senaste lydelse
1968:729.

Nuvarande lydelse

2 mom. Är annan fastighet inrättad till bostad åt en familj jämte personliga tjänare (enfamiljsfastighet) eller två familjer jämte personliga tjänare (tvåfamiljsfastighet) och föreligger ej fall, som avses nedan i sista stycket, upptages såsom intäkt av fastigheten ett belopp motsvarande för helt år räknat två procent av den del av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret som icke överstiger 200 000 kronor, fyra procent av den del av taxeringsvärdet som överstiger 200 000 kronor men icke 250 000 kronor, åtta procent av den del av taxeringsvärdet som överstiger 250 000 kronor men icke 300 000 kronor och tio procent av den del av taxeringsvärdet som överstiger 300 000 kronor. Finnes ej taxeringsvärde åsatt för året näst före taxeringsåret, beräknas intäkten på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder, som gällt

Föreslagen lydelse

i aktiebolag i denna hans egenskap och som medlemmen eller delägaren använt för sin personliga räkning,

b) vederlag vid icke yrkesmässig uthyrning av sådan lägenhet,

c) vederlag vid icke yrkesmässig uthyrning i andra hand av bostad eller annat utrymme i byggnad på annan fastighet.

Bestämmelsen under a) i nästföregående stycke gäller icke lägenhet som avses i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 38 §.

Har uthyrning som avses i fjärde stycket under b) och c) varit av ringa omfattning, räknas vederlaget icke som intäkt, med mindre uthyrningen skett till sådan närstående person som angives i 35 § 3 mom. tionde stycket för annat ändamål än bostad eller också till fåmansföretag i vilket den skattskyldige eller honom närstående person är delägare.

2 mom.³ Är annan fastighet inrättad till bostad åt en familj jämte personliga tjänare (enfamiljsfastighet) eller två familjer jämte personliga tjänare (tvåfamiljsfastighet) och föreligger ej fall, som avses nedan i sista stycket, upptages såsom intäkt av fastigheten ett belopp motsvarande för helt år räknat två procent av den del av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret som icke överstiger 200 000 kronor, fyra procent av den del av taxeringsvärdet som överstiger 200 000 kronor men icke 250 000 kronor, åtta procent av den del av taxeringsvärdet som överstiger 250 000 kronor men icke 300 000 kronor och tio procent av den del av taxeringsvärdet som överstiger 300 000 kronor. Finnes ej taxeringsvärde åsatt för året näst före taxeringsåret, beräknas intäkten på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder, som gällt

2 m o m . Är annan fastighet inrättad till bostad åt en familj jämte personliga tjänare (enfamiljsfastighet) eller två familjer jämte personliga tjänare (tvåfamiljsfastighet) och har den helt eller delvis använts som bostad för ägaren, upptages såsom intäkt av fastigheten ett schablonbelopp motsvarande för helt år räknat två procent av den del av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret som icke överstiger 200 000 kronor, fyra procent av den del av taxeringsvärdet som överstiger 200 000 kronor men icke 250 000 kronor, åtta procent av den del av taxeringsvärdet som överstiger 250 000 kronor men icke 300 000 kronor och tio procent av den del av taxeringsvärdet som överstiger 300 000 kronor. Finnes ej taxeringsvärde åsatt för året näst före taxeringsåret, beräknas intäkten på grundval av fastighetens värde, upp-

³ Senaste lydelse 1975:312.

Nuvarande lydelse

för åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret.

Vad i nästföregående stycke sagts skall gälla jämväl fastighet, som delvis använts i ägarens egen rörelse, därest fastigheten i övrigt är inrättad för ändamål som i nämnda stycke avses. I sådant fall skall till grund för beräkningen av intäkten av fastigheten läggas i nästföregående stycke avsedda värde å fastigheten minskat med den del av samma värde, som kan anses belöpa på den i rörelsen använda fastighetsdelen.

Har fastighet, som i första eller andra stycket sägs och som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse eller till följd av ägarens avflyttning från orten eller annan sådan

Föreslagen lydelse

skattat enligt de grunder, som gällt för åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret. *I fråga om fastighet som innehaves av dödsbo jämföras användning som bostad för delägare med sådan användning för ägare.*

Har en- eller tvåfamiljsfastighet delvis använts för annat ändamål än som bostad för ägaren, hans familj och hans personliga tjänare, och är ej fråga om fall som avses i tredje stycket, upptages intäkt i den delen enligt 1 mom. Detta gäller dock icke vid uthyrning i ringa omfattning, med mindre uthyrningen skett till sådan fysisk eller juridisk person, som avses i 1 mom. sjätte stycket. Vid uthyrning beräknas schablonbeloppet endast på den del av taxeringsvärdet eller motsvarande värde som belöper på icke uthyrd del av fastigheten, såvida fråga icke är om uthyrning av utrymmen i den skattskyldiges bostad till sådan fysisk eller juridisk person som nyss sagts. Intäkt på grund av del i samfällighet upptages särskilt endast om och i den mån uthyrning som föranlett sådan nedsättning av schablonbeloppet förekommit.

Fastighet, som delvis använts i ägarens egen rörelse är att anse som en- eller tvåfamiljsfastighet, därest den i övrigt är inrättad för ändamål som i första stycket avses. I sådant fall beräknas schablonbeloppet endast på den del av taxeringsvärdet eller motsvarande värde som belöper på den i rörelsen icke använda fastighetsdelen.

Nuvarande lydelse

särskild omständighet icke kunnat utnyttjas under viss tid eller har i sådan fastighet för uthyrning avsedd lägenhet icke kunnat uthyras, må den enligt första eller andra stycket beräknade intäkten nedsättas med hänsyn till den omfattning, vari fastigheten icke kunnat användas eller uthyras. Har så varit fallet under endast kortare tid av beskattningsåret, skall någon nedsättning dock icke ske.

Vad i detta moment stadgas skall icke äga tillämpning beträffande fastighet eller, i fall som i andra stycket avses, fastighetsdel, vilken i icke allenast ringa omfattning brukar i förvärvssyfte utnyttjas på annat sätt än för uthyrning till stadigvarande bostad eller såsom bostad för ägaren. Ej heller skola bestämmelserna i detta moment tillämpas beträffande publikt boställe.

Föreslagen lydelse

Bestämmelserna i detta moment skola icke tillämpas beträffande publikt boställe.

25 §

1 m o m .⁴ Från bruttointäkten av annan fastighet må, där ej annat föranledes av vad nedan i 3 mom. stadgas, avdrag göras för omkostnader, såsom för:

brandförsäkring, reparation och underhåll av byggnader;

vicevärd, portvakt, gårdskar, vattenförbrukning, renhållning och belysning, förbrukningsartiklar med mera dylikt, i den mån dessa kostnader kunna anses åligga fastighetsägaren såsom sådan;

pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning å fastigheten;

värdeminskning, som byggnad är underkastad;

värdeminskning genom slitning, utrangering eller eljest av fastighetsägaren tillhöriga maskiner och andra

1 m o m . Från bruttointäkten av annan fastighet må, där ej annat föranledes av vad nedan i 3–5 mom. stadgas, avdrag göras för omkostnader, såsom för:

brandförsäkring, reparation och underhåll av byggnader;

vicevärd, portvakt, gårdskar, vattenförbrukning, renhållning och belysning, förbrukningsartiklar med mera dylikt, i den mån dessa kostnader kunna anses åligga fastighetsägaren såsom sådan;

pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning å fastigheten;

värdeminskning, som byggnad är underkastad;

värdeminskning genom slitning, utrangering eller eljest av fastighetsägaren tillhöriga maskiner och andra

⁴ Senaste lydelse 1958:576.

Nuvarande lydelse

inventarier, som höra till fastigheten;

ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld;

anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilka endast hava värde ur civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

3 m o m .⁵ *I fråga om fastighet, för vilken intäkten skall beräknas enligt 24 § 2 eller 3 m o m , må avdrag icke göras för andra omkostnader än för ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld.*

Föreslagen lydelse

inventarier, som höra till fastigheten;

ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld;

anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilka endast hava värde ur civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

3 m o m . *I den mån intäkt av en- eller tvåfamiljsfastighet skall upptagas med schablonbelopp enligt 24 § 2 mom., må avdrag göras endast för ränta å lånat, i fastigheten eller fastighetsdelen nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld.*

Skall intäkt av en- eller tvåfamiljsfastighet helt eller delvis upptagas enligt 24 § 1 mom., får motsvarande kostnadsavdrag göras enligt föreskrifterna i 1 och 2 mom. Det sagda gäller dock icke kostnad på grund av del i samfällighet. I fråga om uthyrd fastighet eller fastighetsdel medges avdrag för ränta och avgäld, bränsle, vattenförbrukning och elektrisk ström samt därutöver, för heit år räknat, med tre och en halv procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret eller därmed enligt 24 § 2 mom. första stycket jämfäst värde eller den del därav som kan anses belöpa på den uthyrda fastighetsdelen. Vid uthyrning av utrymmen i den skattskyldiges bostad till sådan fysisk eller juridisk person, som avses i 24 § 1 mom. sjätte stycket medges – utöver avdrag enligt nästföregående stycke – endast avdrag för den ökning av bostadskostnaden, som uthyrningen föranlett. Bestämmelserna i föregående stycke skola icke tillämpas be-

⁵ Senaste lydelse 1975:312.

Nuvarande lydelse

Utöver avdrag som i *föregående stycke* sägs må dock fysisk person som blivit för året näst före taxeringsåret eller för taxeringsåret mantalsskriven å *honom tillhörig fastighet, som avses i 24 § 2 mom., i fråga om nämnda fastighet* åtnjuta ett extra avdrag med, för helt år räknat, 1 000 kronor, dock högst med det *belopp, som jämlikt sistnämnda lagrum* skall upptagas såsom intäkt av fastigheten. Äger skattskyldig endast del av fastigheten, skall avdraget i motsvarande mån nedsättas. Vad i detta stycke stadgas skall gälla jämväl beträffande oskift dödsbo under förutsättning att någon delägare i boet blivit mantalsskriven å fastigheten.

Har fastighet, för vilken intäkten skall beräknas enligt 24 § 2 mom., delvis använts i ägarens rörelse, skall räntan och avgälden minskas med den del därav, som kan anses belöpa på den i rörelsen använda fastighetsdelen.

Föreslagen lydelse

träffande publikt boställe.

Utöver avdrag som i *första och andra styckena* sägs må fysisk person, som blivit för året näst före taxeringsåret eller för taxeringsåret mantalsskriven å *fastigheten som ägare* åtnjuta ett extra avdrag med, för helt år räknat, 1 000 kronor, dock högst med det *schablonbelopp, som* skall upptagas såsom intäkt av fastigheten. Äger skattskyldig endast del av fastigheten, skall avdraget i motsvarande mån nedsättas. Vad i detta stycke stadgas skall gälla jämväl beträffande oskift dödsbo under förutsättning att någon delägare i boet blivit mantalsskriven å fastigheten.

4 m o m . I fråga om fastighet, för vilken intäkten skall beräknas enligt 24 § 3 mom., må avdrag endast göras för ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträtsavgäld eller liknande avgäld.

5 m o m . Från skattepliktig intäkt genom eget nyttjande eller uthyrning av lägenhet eller del därav, som tillkommit medlem av ekonomisk förening eller delägare i aktiebolag i denna hans egenskap, får avdrag göras för däremot svarande inbetalning till föreningen eller bolaget, som icke är att anse såsom kapitaltillskott, för medlemmens eller delägarens egna kostnader för reparation och underhåll av lägenheten eller lägenhetsdelen samt för ränta på medel som upplånats för förvärfv av rätten till denna. Avdrag får även göras för andra kostnader,

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

om de föranletts av uthyrning, såsom för möbelslitning, elektrisk ström m. m. Vid uthyrning av utrymmen i den skattskyldiges bostad till sådan fysisk eller juridisk person, som avses i 24 § 1 mom. sjätte stycket, medges dock endast avdrag för ökning av bostadskostnaden på grund av uthyrningen. Kostnad för reparation och underhåll anses föranledd av uthyrning endast i vad avser avhjälpande av skada eller brist, som uppkommit under uthyrningstiden.

29 §

1 mom.⁶ Från bruttointäkten av rörelse må avdrag göras för allt, som är att anse som driftkostnad. Hit räknas, bland annat:

hyra för annan tillhörig fastighet eller del därav, som används i rörelsen;

kostnad för anskaffning av råämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen; skolande – där vad sålunda förädlats eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller råämnen från fastighet, som av den skattskyldige ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla – värdet av samma produkter eller råämnen upptagas till det belopp, varmed de redovisas såsom intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan, samt – där moderbolag eller övertagande förening övertagit dessa råämnen eller varor från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses – värdet av samma råämnen eller varor upptagas till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen i beskattningsavseende gällande värdet å dessa tillgångar vid fusionstillfället;

avlöningar, pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar och andra kostnader för personal, som är eller varit anställd i rörelsen;

kostnad för reparation och underhåll av till driften hörande byggnader, inrättningar, maskiner, inventarier och dylikt;

värdeminskning genom slitning, utrangering eller eljest av rörelseidkaren tillhöriga maskiner och andra inventarier eller, om dylik tillgång är underkastad hastig förbrukning, kostnad för anskaffning av tillgången;

värdeminskning å patenträtt och annan liknande rättighet;

värdeminskning genom slitning och därmed jämförlig orsak, som byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, är underkastad; värdeminskning å markanläggning, avsedd för användning i ägarens rörelse;

värdeminskning å naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott och dylikt genom deras tillgodogörande;

ränta å lånat kapital, som nedlagts i rörelsen, så ock å gäld, som den

⁶ Senaste lydelse 1969:363.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

skattskyldige ådragit sig för sin utbildning för rörelsen;

kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödigt för utövande av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;

speciella för rörelsen utgående skatter eller avgifter till det allmänna; förlust, som uppstått i rörelsen och ej är att hänföra till kapitalförlust; förlust som uppstått i rörelsen och ej är av sådan natur som avses i punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 41 §;

kostnad för anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilka endast hava värde ur civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

Har skattskyldig tillgodoräknat sig avdrag för värdeminskning å tillgång, skall avdraget anses i beskattningsavseende åtnjutet i den mån det medfört att den taxerade inkomsten beräknats till lägre belopp än eljest skolat ske eller ock medfört ökning av förlustbelopp som må utnyttjas för avdrag enligt de särskilda bestämmelserna om rätt till förlustutjämning. Tillgångens anskaffningsvärde minskat med åtnjutna värdeminskningavdrag utgör tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde.

Har fåmansföretag upplåtit bostad i en- eller tvåfamiljsfastighet till delägare eller sådan delägare närstående person som anges i 35 § 3 mom. tionde stycket, beräknas kostnaden för fastigheten eller fastighetsdelen med tillämpning av 25 § 3 mom. andra stycket tredje punkten.

42 §

Värdet av bostadsförmån skall beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller, i saknad av tillfälle till sådan jämförelse, efter annan grund, som må finnas lämplig.

Värdet av bostadsförmån skall beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller, i saknad av tillfälle till sådan jämförelse, efter annan grund, som må finnas lämplig. *Har fåmansföretag upplåtit bostad åt delägare eller sådan delägare närstående person som anges i 35 § 3 mom. tionde stycket, må dock bostadsförmånens värde icke upptagas till lägre belopp än bolagets eller föreningens kostnad för bostaden.*

Värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingå i lön eller annan inkomst, beräknas efter ortens pris.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**Anvisningar**till 21 §*

1.⁷ *Till bostad hänföres icke endast vad den skattskyldige för sådant ändamål tillgodogjort sig för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning utan även vad han använt för egen bekvämlighet och trevnad, såsom gästrum, simbassäng, badhus, stall och garage för personligt behov, jaktstuga m. m. dyl.*

1. *Har byggnad använts eller stått till förfogande som bostad för ägare eller brukare, upptages som intäkt ett schablonbelopp beräknat enligt 24 § 2 mom. första stycket på värdet av byggnaden jämte tillhörande tomt. Vad nu sagts har motsvarande tillämpning i fråga om del av byggnad. Beträffande fastighet som innehaves eller brukas av dödsbo jämföras användning av byggnad eller del därav som bostad för delägare med sådan användning för ägare eller brukare.*

I fråga om byggnad som förklarats för eller är av sådan beskaffenhet att den kan förklaras för byggnadsminne enligt lagen (1960:690) om byggnadsminnen gälla bestämmelserna i första stycket endast om den skattskyldige yrkar det. Har taxering bestämts enligt sådant yrkande, skall nämnda stycke tillämpas för honom även i fortsättningen.

Vid tillämpning av första stycket skall såsom byggnads värde anses värdet för året näst före taxeringsåret som angivits vid fastighetstaxering. Har sådant värde icke angivits, uppskattas byggnadens värde enligt de grunder som gällt vid fastighetstaxeringen året näst före taxeringsåret. Motsvarande gäller om byggnaden undergått väsentlig förändring sedan värde angivits. Angivet eller uppskattat värde minskas i förekommande fall med överbyggnadsvärde som avser byggnaden eller uppskattat sådant värde.

Såsom tomtvärde skall anses vid fastighetstaxering angivet sådant värde för fastigheten för året näst före taxeringsåret eller, om flera bostadsbyggnader finns på fastigheten, den del av tomtvärdet som kan anses belöpa på byggnaden. Har tomtvärde icke angivits eller kan angivet värde till följd

⁷ Senaste lydelse 1972:741.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

av ändrade förhållanden ej anses rättvisande, uppskattas ett motsvarande värde enligt de grunder som gällt för angivande av tomtvärde för året näst före taxeringsåret.

Årliga värdet av bostad, som upplåtits till i fastighetens drift anställd personal, utan att särskild hyra för bostaden avtalats, upptages icke såsom ägares eller brukares inkomst av fastigheten och får förty ej heller avdragas såsom driftkostnad.

Anvisningar
till 22 §

1.⁸ Till driftkostnader hänföres lön eller liknande vederlag liksom underhåll åt personal, som använts för jordbruket eller dess binärningar; undantagsförmåner, pensioner, periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning på fastigheten; arrendeavgift; avgäld, som skolat utgå av fastigheten; ränta på lånat kapital som nedlagts i fastigheten eller använts för dess drift; kostnader för inköp av djur, utsäde, foder, gödselmedel och dylikt; kostnader för reparation och underhåll av driftbyggnader, markanläggningar och inventarier; kostnader för vård och underhåll av skog, såsom förvaltning, bevakning, väg- och byggnadsunderhåll, skogskultur, skyddsdikning, skogsindelning m. m., samt vid skogsavverkning kostnader för virkets huggning, tillredning, utdrivning, flottning m. m.; kostnader för försäkring av personal, byggnader, skog, gröda, djur, förråd och inventarier som ej äro att hänföra till personlig löseghedom, m. m.

Till reparation och underhåll hänföres vid tillämpning av första stycket kostnader för sådana ändringsarbeten på ekonomibyggnad som äro normalt påräkneliga i jordbruksdrift, såsom upptagande av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning i samband med omDispositionering av ekonomibyggnad, exempelvis i samband med omläggning av driften från en animalieproduktion till en annan. Åtgärd som innebär en väsentlig ändring av byggnaden, såsom när ett djurstall ombygges för att i stället användas för helt annat ändamål, hänföres dock ej till reparation och underhåll.

I fråga om byggnad eller del av byggnad som använts eller stått till förfogande som bostad för ägare eller brukare medges icke avdrag för kostnad för reparation och underhåll eller för värdeminskning. Har byggnad som använts till eller uppenbarligen är avsedd till bostad för ägare eller brukare helt eller delvis upplåtits till annan, eller har bostadsbyggnad, som innehaves av fåmansföretag, helt eller delvis upplåtits till delägare eller delägare

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

närstående, skall kostnad för reparation och underhåll samt värdeminskning anses utgöra, för helt år räknat, tre och en halv procent av värdet av byggnaden eller byggnadsdelen jämte tillhörande tomt. Nämda värde upptages enligt de grunder som angivas i punkt 1 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 21 §.

Bestämmelserna i tredje stycket gälla icke i fråga om byggnad, som avses i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 21 § med mindre intäkten skall beräknas enligt första stycket nämnda anvisningspunkt.

Utöver avdrag som i tredje stycket sägs åtnjuter ägare eller brukare som bott i byggnaden och blivit mantalskriven på fastigheten för året näst före taxeringsåret eller för taxeringsåret ett extra avdrag med, för helt år räknat, 1 000 kronor, dock högst med det schablonbelopp som skall upptagas som intäkt för byggnaden jämte tomt. Har flera ägare eller brukare bott i samma byggnad fördelas avdraget dem emellan med ledning av storleken av det schablonbelopp som tagits upp som intäkt för var och en. Beträffande fastighet som ägts av dödsbo åtnjutes extra avdrag i fråga om byggnad med tomt som använts till bostad för delägare som blivit mantalsskriven på fastigheten.

Som driftkostnad skall anses även anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum som ha värde endast från civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

Kostnad för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val dragas av antingen i sin helhet för det år kostnaden uppkommit eller enligt avskrivningsplan. Vid planenlig avskrivning fördelas kostnaderna på ett antal år i följd så att de kunna i sin helhet dragas av under den tidrymd odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 4 sjätte stycket äga motsvarande tillämpning.

Värdet av fastighetens egna produkter, som användas för fastighetens

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

fortsatta drift, får avföras som driftkostnad men skall då samtidigt upptagas som intäkt.

Avdrag för avsättning till pensions- eller personalstiftelse och kostnad för pensionsförsäkring får ske enligt bestämmelserna om rörelse i punkt 2 av anvisningarna till 29 §.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensions- utfästelse m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner, äger punkt 2 av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning i fråga om jordbruks- fastighet.

Hemmavarande barn, som uppnått 16 års ålder och deltagit i arbetet på fastigheten, anses tillhöra personal som använts för verksamheten på fastigheten. Om barnet ej fyllt 18 år, gäller detta dock endast under förutsättning att barnets sammanlagda inkomst är så stor, att den föranleder skatteplikt för barnet enligt 51 §. Hemmavarande barn under 16 år anses i intet fall tillhöra personalen. (Jfr 20 § och dithörande anvisningar punkt 2.)

Barn, som anses tillhöra personalen, taxeras självt för den inkomst av arbete på fastigheten som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat. Motsvarande belopp får dragas av som driftkostnad. För barn som deltagit i arbetet men icke anses tillhöra personalen får avdrag icke göras. Lön och underhåll åt sådant barn skall ej heller upptagas som inkomst för barnet.

Punkt 18 av anvisningarna till 29 § äger motsvarande tillämpning beträffande inkomst av jordbruksfastighet.

3.⁹ Kostnad för anskaffande av byggnad, som är belägen på fastigheten och som är avsedd att användas för driften i förvärvskällan, där under inbegripet behövlig bostadsbyggnad, drages av genom årliga värdeminskningsavdrag. För tillfällig byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningskostnaden i sin helhet dragas av för det år då byggnaden anskaffades.

3. Kostnad för anskaffande av byggnad, som är belägen på fastigheten och som är avsedd att användas för driften i förvärvskällan, drages av genom årliga värdeminskningsavdrag. För tillfällig byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningskostnaden i sin helhet dragas av för det år då byggnaden anskaffades. I fråga om bostadsbyggnad, beträffande vilken särskilda regler för kostnadsberäkningen gälla enligt punkt 1 tredje stycket, medges icke värdeminskningsavdrag.

Som för driften behövlig bostadsbyggnad anses dels byggnad, som är upplåten till personal (personalbostad), dels ock ägares eller brukares bostadsbyggnad, i den mån byggnaden ej representerar ett större värde än som behövs för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek. Avdrag får sålunda avse endast så stor del av

⁹ Senaste lydelse 1975:259.

Nuvarande lydelse

värdeminskningen som kan anses belöpa på behövlig bostadsbyggnad. Med ekonomibyggnad avses annan driftbyggnad än bostadsbyggnad.

I byggnads anskaffningskostnad inräknas ej kostnaden för sådana delar och tillbehör som äro särskilt avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften. I enlighet härmed inräknas ej i anskaffningskostnad för ekonomibyggnad kostnad för sådan tillgång som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkkningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. I byggnads anskaffningskostnad inräknas ej heller kostnaden för sådan tillgång som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande. Däremot inräknas i anskaffningskostnaden för byggnad kostnaden för sådan anordning som är nödvändig för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning.

I fråga om tillgång för vilken anskaffningskostnad enligt tredje stycket ej inräknas i anskaffningskostnad för byggnaden tillämpas i stället föreskrifterna enligt punkt 5 om värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier.

Av punkt 4 tredje stycket framgår att vissa ledningar, som höra till marken, hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad.

Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av byggnadens anskaffningskostnad. Byggnads anskaffningskostnad beräknas enligt följande.

Har byggnad uppförts under tid varunder ägaren innehaft fastigheten, är byggnadens anskaffningskostnad ägarens kostnader för uppförande av byggnaden. Till anskaffningskostnaden hänföres även kostnad för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. Har bebyggd fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad som det vid fastighetstaxeringen

Föreslagen lydelse

I fråga om tillgång för vilken anskaffningskostnad enligt andra stycket ej inräknas i anskaffningskostnad för byggnaden tillämpas i stället föreskrifterna enligt punkt 5 om värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier.

Har byggnad uppförts under tid varunder ägaren innehaft fastigheten, är byggnadens anskaffningskostnad ägarens kostnader för uppförande av byggnaden. Till anskaffningskostnaden hänföres även kostnad för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. Har bebyggd fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd, för vilka värdeminskningsavdrag medges, anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad

fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd bortsett från värde av överbyggnad utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader av fastighetens anskaffningskostnad innefattar även sådan tillgång för vilken kostnaden enligt tredje stycket ej skall inräknas i anskaffningskostnad för byggnad. Kostnaden för tillgång av nu avsett slag skall således avräknas, varefter avskrivningsunderlag för byggnader erhålles. Det sammanlagda avskrivningsunderlaget för byggnaderna får jämkas om den del av fastighetens anskaffningskostnad som inte anses belöpa på byggnaderna jämte nyss angivna tillgångar visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som förvärvats. Har bebyggd fastighet förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, gäller för beräkning av avskrivningsunderlaget för byggnaden punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § i tillämpliga delar.

som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd – bortsett från värde av överbyggnad och värde av byggnad, för vilken värdeminskingsavdrag icke medges på grund av föreskrifterna i första stycket – utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader av fastighetens anskaffningskostnad innefattar även sådan tillgång för vilken kostnaden enligt tredje stycket ej skall inräknas i anskaffningskostnad för byggnad. Kostnaden för tillgång av nu avsett slag skall således avräknas, varefter avskrivningsunderlag för byggnader erhålles. Det sammanlagda avskrivningsunderlaget för byggnaderna får jämkas om den del av fastighetens anskaffningskostnad som inte anses belöpa på samtliga byggnader jämte nyss angivna tillgångar visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som förvärvats. Har bebyggd fastighet förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, gäller för beräkning av avskrivningsunderlaget för byggnaden punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § i tillämpliga delar.

Procentsatsen för värdeminskning i fråga om byggnad bestämmes med hänsyn till den tid varunder byggnader av olika slag anses kunna utnyttjas. Därvid skola beaktas även sådana omständigheter som att byggnads användningstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Har byggnad uppförts av nyttjanderättshavare och är jordägaren icke enligt nyttjanderättsavtalet skyldig att vid nyttjanderättstidens utgång eller avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn tagas till detta förhållande.

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplanen – utöver årliga värdeminskingsavdrag – med

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

10 procent av den i planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget fördelas med 2 procent under vart och ett av de första fem beskattningsåren räknat från och med det år då kostnaden nedlagts. Överlåtes byggnaden inom denna tidrymd, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodogöra sig de avdrag som återstodo för överlåtaren.

Utrangeras eller nedrives ekonomibyggnad eller personalbostad, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningskostnaden, i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmateriel eller dylikt i samband med utrangeringen eller rivningen.

till 24 §

1.¹⁰ Har annan fastighet helt eller delvis varit använd i ägarens egen rörelse, kommer hyresvärdet för vad som använts i rörelsen, vilket värde ej får avdragas såsom omkostnad (jfr punkt 1 av anvisningarna till 29 §), att ingå i den allmänna inkomstberäkningen för rörelsen och att sålunda beskattas i sammanhang med den totala inkomsten därav. (Jfr dock beträffande försäkringsrörelse, som drivits av livförsäkringsanstalt, punkt 1 av anvisningarna till 30 §.)

Har idkare av rörelse i honom tillhörig fastighet upplåtit bostad för den i rörelsen anställda arbetspersonalen i denna dess egenskap, skola dessa bostadslägenheter anses vara använda i rörelsen, och det är härvid utan betydelse, huruvida upplåtelsen skett mot särskild hyresersättning eller personalen tillförsäkrats fri bostad. Om däremot ägaren av ett hyreshus tillfälligtvis uthyr en lägenhet i huset till en i hans rörelse anställd arbetare, skall icke i följd härav denna lägenhet anses använd i rörelsen.

Har idkare av rörelse i honom tillhörig fastighet upplåtit bostad för anställda i rörelsen, skola dessa bostadslägenheter anses vara använda i rörelsen, och det är härvid utan betydelse, huruvida upplåtelsen skett mot särskild hyresersättning eller personalen tillförsäkrats fri bostad. Om ägaren av ett hyreshus tillfälligtvis uthyr en lägenhet i huset till någon som är anställd i hans rörelse, skall dock icke i följd härav denna lägenhet anses använd i rörelsen.

3.¹¹ Med bostadsförening och bostadsaktiebolag förstås ekonomisk förening och aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare bereda bostäder i hus, som äges av föreningen eller bolaget. Som bostadsförening eller bostadsaktiebolag anses även ekonomisk förening eller aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att tillhandahålla föreningens medlemmar eller bolagets delägare garage eller annan för deras personliga räkning avsedd gemensam anordning i byggnad som äges av föreningen eller bolaget.

Förening som upplåtit lägenhet med bostadsrätt efter utgången av år 1976 skall icke beskattas som bostadsförening om grundavgifterna överstiga hälften av den del av anskaffningskost-

¹⁰ Senaste lydelse 1969:749.

¹¹ Senaste lydelse 1975:259.

Nuvarande lydelse

6.¹² De i 24 § 2 mom. första och andra styckena meddelade bestämmelserna om upptagande av intäkt efter särskild grund är tillämpliga även om fastigheten eller fastighetsdelen, utöver utrymmen för bostad åt en eller två familjer, innehåller något enstaka rum för uthyrning eller i ringa omfattning kan användas för annat ändamål än såsom bostad.

Till fastighet, som i 24 § 2 mom. avses, är att hänföra även fastighet som nyttjas endast viss del av året eller tillfälligt, såsom sommarvilla, sportstuga eller jaktstuga, eller som utan att användas står till ägarens förfogande.

Föreslagen lydelse

naden för föreningens fastighet eller fastigheter, vilken belöper på med bostadsrätt upplåtna lägenheter. Såsom anskaffningskostnad anses erlagd köpeskilling och därmed jämförbara kostnader, t. ex. mäklarprovision och stämpelskatt, jämte byggnads- och förbättringskostnader. Ersättning utöver grundavgift till någon som sålt fastigheten till föreningen eller uppfört den för föreningens räkning eller till honom närstående och till vilken bostadsrätt upplåtits hänföres till grundavgift. Med grundavgift jämställs annat kapitaltillskott, i den mån det överstiger vad som behövts för normal avsättning för framtida reparationer o. d. och för amortering av lån i skälig omfattning. Vidare jämställs med grundavgift lån från bostadsrättshavare eller sådan närstående.

Bestämmelserna i nästföregående stycke har motsvarande tillämpning på annat bostadsföretag om höjning av grundavgift eller därmed jämställd åtgärd vidtagits efter den 31 mars 1976.

6. Fastighet anses som en- eller tvåfamiljsfastighet även om fastigheten eller fastighetsdelen, utöver utrymmen för bostad åt en eller två familjer, innehåller något enstaka rum för uthyrning eller i ringa omfattning kan användas för annat ändamål än såsom bostad.

En- eller tvåfamiljsfastighet skall anses ha använts som bostad för ägaren även om den nyttjats endast viss del av beskattningsåret eller tillfälligt, såsom sommarvilla, sportstuga eller jaktstuga, eller om den utan att nyttjas stått till ägarens förfogande. Har fastighet eller fastighetsdel, som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse eller till följd av

¹² Senaste lydelse 1975:259.

Nuvarande lydelse

Från tillämpningen av bestämmelserna i 24 § 2 mom. första och andra styckena bliva genom regeln i 2 mom. sista stycket första punkten, under där angivna förutsättningar, undantagna exempelvis fastigheter som under somrarna bruka uthyras till sommargäster men i övrigt bebos av ägarna, sommarstugor som regelbundet uthyras under somrarna, fastigheter vilka till viss del upplåtas för upplagsplats, för rörelse el. dyl. samt fastigheter vilka utnyttjas för odling eller tillgodogörande av alster eller naturtillgångar från fastigheten. En fastighet bör anses i allenast ringa omfattning utnyttjad för sådant ändamål, som här avses, om den därigenom förvärvade årliga bruttointäkten uppgår till högst 2 400 kronor eller överstiger nämnda belopp men icke 2 procent av fastighetens taxeringsvärde. I bruttointäkten skall dock härvid icke inräknas intäkt på grund av del i samfällighet.

Fråga huruvida fastighet skall anses inrättad till bostad åt en eller två familjer skall bedömas med hänsyn till de förhållanden, som rätt vid beskattningsårets utgång.

Föreslagen lydelse

ägarens avflyttning från orten eller annan sådan särskild omständighet icke kunnat utnyttjas under viss tid eller har i sådan fastighet för uthyrning avsedd lägenhet icke kunnat uthyras, må emellertid det enligt 24 § 2 mom. beräknade schablonbeloppet nedsättas med hänsyn till den omfattning vari fastigheten eller fastighetsdelen icke kunnat utnyttjas. Har så varit fallet under endast kortare tid av beskattningsåret, skall någon nedsättning dock icke ske.

10. Uthyrning eller annan användning av fastighet, fastighetsdel, lägenhet eller annat utrymme i byggnad skall anses ha skett i ringa omfattning, om hyra och annan bruttointäkt uppgått till högst 3 600 kr för år räknat.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

till 25 §

2. a.¹³ Avdrag enligt 25 § 1 mom. medges för sådan värdeminskning, som byggnad även med normalt underhåll och aktsam vård är underkastad. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan på byggnadens anskaffningsvärde. Angående minskning av avskrivningsunderlag för byggnad när särskilt värdeminskningssavdrag beräknas för värmepannor och annan maskinell utrustning, se under b nedan.

Som byggnads anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden för dess anskaffande. Vid beräkning av anskaffningsvärdet för byggnad, som förvärvats tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämkas. Har byggnad förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall som anskaffningsvärde anses det belopp, som i beskattningsavseende kvarstår oavskrivet för överlåtaren, om ej särskilda omständigheter föranleda annat. Vid beräkning av anskaffningsvärdet i vissa fall äger de två sista meningarna av punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning.

I byggnads anskaffningsvärde inräknas kostnad för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet av byggnaden. I anskaffningsvärdet för byggnad inräknas även kostnad för plantering, parkeringsplats och annan jämförlig anläggning på fastigheten, även om anläggningens värde ingår i det markvärde som fastställts vid fastighetstaxeringen. Vidare får i anskaffningsvärdet inräknas kostnad som ägaren haft för rivning av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten, om rivningen kan anses ha varit betingad av och skett i nära anslutning till den nya byggnadens uppförande.

I byggnads anskaffningsvärde inräknas kostnad för till- eller ombyggnad, som nedlagts efter förvärvet av byggnaden, *samt kostnad för reparation och underhåll, som nedlagts efter nämnda tidpunkt och för vilken avdrag icke medgivits på grund av föreskrifterna nedan i punkt 12.* I anskaffningsvärdet för byggnad inräknas även kostnad för plantering, parkeringsplats och annan jämförlig anläggning på fastigheten, även om anläggningens värde ingår i det markvärde som fastställts vid fastighetstaxeringen. Vidare får i anskaffningsvärdet inräknas kostnad som ägaren haft för rivning av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten, om rivningen kan anses ha varit betingad av och skett i nära anslutning till den nya byggnadens uppförande.

Det årliga värdeminskningssavdraget beräknas efter 1,5 procent för byggnad av sten, tegel, betong, eller annat jämförligt material och efter 1,75 procent för byggnad av trä. Avdraget får dock beräknas efter högre procenttal, om särskilda omständigheter föranleda därtill.

7.¹⁴ Har skattskyldig under ett visst beskattningsår haft kostnader ej un-

¹³ Senaste lydelse 1975:259.

¹⁴ Senaste lydelse 1969:363.

Nuvarande lydelse

derstigande 6 000 kronor för reparation och underhåll av fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., får han utan hinder av 41 § och punkt 2 av anvisningarna till samma paragraf efter eget val göra avdrag för kostnaderna vid taxering för beskattningsåret i fråga eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även fördelas mellan dessa tre år på sätt den skattskyldige önskar.

Föreslagen lydelse

Föreskrifterna i första stycket gälla dock icke beträffande sådan kostnad, för vilken rätten till avdrag är begränsad på grund av innehållet i punkt 12 nedan. De gälla ej heller i fråga om kostnad, vilken sådant bostadsföretag, som omfattas av bestämmelserna i punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 24 §, haft under det beskattningsår då fastigheten förvärvades och de därpå följande fyra beskattningsåren.

8. Rätten enligt 25 § 3 mom. andra stycket tredje punkten till avdrag med tre och en halv procent av fastighetens taxeringsvärde vilar på förutsättningen att fastighetsägaren svarar för däremot svarande kostnader. Om hyresgästen haft kostnad t. ex. för reparation och underhåll på grund av åtagande gentemot fastighetsägaren skall därför avdraget enligt nämnda stadgande minskas med ett belopp motsvarande kostnaden, såvitt fråga icke är om avhjälpande av skada, för vilken hyresgästen är ansvarig. Har hyresgästen utfört eget arbete, som motsvarar sådan kostnad, äger det nyss sagda tillämpning på värdet av arbetet.

9. Från intäkt av uthyrning i andra hand medges avdrag för hyra som upplåtaren erlagt för de uthyrda utrymmena och för kostnad som föranletts av upplåtelsen, såsom för möbelslitage, elektrisk ström, m. m. Vid uthyrning av utrymmen i den skattskyldiges bostad till sådan fysisk eller juridisk person, som avses i 24 § 1 mom. sjätte stycket, medges dock endast avdrag för ökning av bostadskostnaden på grund av upplåtelsen.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10. I 25 § 5 mom. föreskrives för vissa fall att avdrag får göras för sådan inbetalning till bostadsförening eller bostadsaktiebolag som icke är att anse såsom kapitaltillskott. Med kapitaltillskott menas dels medlems inbetalning å insats i föreningen och delägars inbetalning å aktie dels ock sådan ytterligare inbetalning av medlem eller delägare, som är avsedd att inom föreningen eller bolaget användas för fondering såsom genom kapitalavbetalning å skuld eller genom ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av fastigheten eller genom annan stadigvarande kapitalplacering. Där lägenhet är upplåten med hyresrätt och således icke med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt, skall dock icke någon del av hyresavgiften anses såsom kapitaltillskott. Verkställes fondering inom förening eller bolag, utan att det framgår vilka medel därför användas, skola i första hand anses för fondering använda andra medel än medlemmarnas eller delägarnas inbetalningar under beskattningsåret eller de under året influtna hyrorna för lägenheter, som varit uthyrda till andra än medlemmar eller delägare i denna deras egenskap. Vad därefter återstår av det till fondering använda beloppet skall fördelas på nämnda inbetalningar och hyror efter deras inbördes storlek, och skall vad därvid belöper på de inbetalningar, som verkställts för de med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåtna lägenheterna, anses såsom kapitaltillskott.

11. Har vid uthyrning av en- eller tvåfamiljsfastighet eller del av sådan fastighet eller vid uthyrning, som avses i 24 § 1 mom. fjärde stycket, de uthyrda utrymmena tillhandahållits i möblerat skick, skall kostnaden för möblerna och för andra lösa inventa-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

rier, som omfattats av uthyrningen, anses utgöra, vid uthyrning av hela fastigheten eller lägenheten 20 procent och eljest 10 procent av hyran.

12. Om fastighet som ägs av tre eller flera fysiska personer inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare, är delägares rätt till avdrag begränsad i vad avser reparation och underhåll av byggnad, som utförts under det beskattningsår då andelen förvärvades eller de fyra därpå följande beskattningsåren. För kostnad som belöper på lägenhet som upplåtits till honom får sålunda delägare avdrag endast med belopp, varmed på lägenheten belöpande avdragsgilla omkostnader för värdeminskning och drift understiga hyresvärdet av lägenheten. Vad nyss sagts gäller dock icke vid förvärv genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död.

Beträffande fastighet, som ägs av handelsbolag och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre bolagsmän, begränsas på motsvarande sätt rätten till avdrag i vad avser reparation och underhåll, såvida ej då åtgärden utförts fyra beskattningsår förflutit från det år då fastigheten förvärvades och det år då minst hälften av bolagsmännen vid utgången av beskattningsåret upptagits i handelsbolaget. Avdrag för kostnad, som belöper på lägenhet som upplåtits till bolagsman, medges sålunda endast med belopp varmed på lägenheten belöpande avdragsgilla omkostnader för värdeminskning och drift understiga intäkten av lägenheten.

13. Avdrag enligt 25 § 5 mom. för inbetalning till bostadsrättsförening och för bostadsrättshavares egen kostnad för reparation och underhåll får beträffande det beskattningsår då

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

bostadsrättsföreningen förvärvade fastigheten och de därpå följande fyra beskattningsåren icke överstiga hyresvärdet av lägenheten.

till 29 §

7.¹⁵ Kostnaden för anskaffande av byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, avdrages genom årliga värdeminskningssavdrag enligt föreskrifterna i denna punkt. Är fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock byggnadskostnaden i sin helhet avdragas för det år då anskaffningen ägt rum.

7. Kostnaden för anskaffande av byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, avdrages genom årliga värdeminskningssavdrag enligt föreskrifterna i denna punkt, såvida fråga ej är om fall som avses i 29 § 1 mom. tredje stycket. Är fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock byggnadskostnaden i sin helhet avdragas för det år då anskaffningen ägt rum.

I byggnads anskaffningsvärde inräknas ej värdet av sådana delar och tillbehör, som äro avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål, även om deras värde ingår i det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet.

I enlighet härmed inräknas ej i värdet av industribyggnad värdet av tillgångar avsedda för den industriella driften såsom maskiner, anordningar för godstransport som t. ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e. d. samt ej heller värdet av anordningar för användningen av dessa tillgångar som t. ex. särskilda fundament. I byggnadens värde inräknas vidare ej värdet av ledningar för vatten, avlopp m. m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, eller värdet av speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar eller särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. I värdet av byggnad som är avsedd för affärsändamål inräknas exempelvis ej värdet av hyllor, diskar eller annan butiksinnredning, rulltrappor m. m. Tjänstgör konstruktion, för vilken byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses värdet av sådan konstruktion ej ingå i byggnadens värde.

I fråga om tillgångar, vilkas värde enligt andra och tredje styckena ej inräknas i byggnadens värde, tillämpas i stället de föreskrifter som enligt punkterna 3 och 4 gälla för beräkning av värdeminskningssavdrag m. m. för maskiner och andra inventarier i rörelse.

Av punkt 16 fjärde stycket framgår, att värdet av vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för byggnad, även om de icke ingå i byggnadsvärdet.

Värdeminskningssavdrag för byggnad beräknas på ett anskaffningsvärde, bestämt enligt de grunder som angivas i punkt 3 b sista stycket. Har byggnad

¹⁵ Senaste lydelse 1975:259.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

förvärvats tillsammans med den mark, på vilken den är belägen, anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämkas. Till anskaffningsvärdet räknas även de kostnader för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet av byggnaden.

Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av anskaffningsvärdet. Procentsatsen för värdeminskningssavdraget bestämmes efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skola beaktas jämväl sådana omständigheter som att byggnadens ekonomiska varaktighetstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tagas även härtill. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då byggnad som är belägen på annans grund och som användes i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall lösas av jordägaren.

Skattskyldig får i fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom för årliga värdeminskningssavdrag – med 10 procent av den på planen upptagna kostnader för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget fördelas med 2 procent under vart och ett av de fem första beskattningsåren räknat från och med det år då kostnaden nedlagts. Överlåtes byggnaden inom denna tidrymd, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodoräkna sig de avdrag som återstå för överlåtare.

Utrangeras eller nedrives i rörelse använd byggnad, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av byggnadsmaterialier o. dyl. i samband med utrangeringen eller rivningen.

till 36 §

1.¹⁶ Vid beräkning av realisationsvinst upptages, utom i fall som avses i 35 § 3 mom. andra stycket, såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får – med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som enligt punkt 2 nedan gälla beträffande fastighet – ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskilling, för vad som nedlagts

1. Vid beräkning av realisationsvinst upptages, utom i fall som avses i 35 § 3 mom. andra stycket, såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får – med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som enligt punkt 2 nedan gälla beträffande fastighet – ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskilling, för vad som nedlagts

¹⁶ Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelskatt m. m. Hit räknas jämväl kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Har den skattskyldige fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång på avyttrad fastighet eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §), skall å andra sidan omkostnadsbeloppet minskas med sådant avdrag. På samma sätt minskas omkostnadsbeloppet med avdrag som åtnjutits för värdeminskning av byggnad samt därmed vid beräkning av värdeminskningssavdrag likställda tillgångar (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § samt punkt 2 b första stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock icke för år då åtnjutet avdrag understigit 3 000 kronor eller om vid avyttringen återvunna avskrivningar skola upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. I intet fall skall dock omkostnadsbelopp minskas med avdrag för värdeminskning som åtnjutits för år före år 1914. Beräknas anskaffningskostnad för fastighet enligt punkt 2 första eller andra stycket på grundval av visst års taxeringsvärde minskas omkostnadsbeloppet endast med värdeminskningssavdrag

Föreslagen lydelse

på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelskatt m. m. Hit räknas jämväl kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats *till schablonbelopp* enligt 24 § 2 eller 3 mom., nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet, *samt kostnad för reparation och underhåll, för vilken avdrag icke medgivits på grund av föreskrifterna i punkt 12 av anvisningarna till 25 §*. Har den skattskyldige fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång på avyttrad fastighet eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §), skall å andra sidan omkostnadsbeloppet minskas med sådant avdrag. På samma sätt minskas omkostnadsbeloppet med avdrag som åtnjutits för värdeminskning av byggnad samt därmed vid beräkning av värdeminskningssavdrag likställda tillgångar (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § samt punkt 2 b första stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock icke för år då åtnjutet avdrag understigit 3 000 kronor eller om vid avyttringen återvunna avskrivningar skola upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. I intet fall skall dock omkostnadsbelopp minskas med avdrag för värdeminskning som åtnjutits för år före år 1914. Beräknas anskaffningskostnad för fas-

Nuvarande lydelse

för skog, byggnader m. m. som åtnjuts från och med nämnda år. Har den skattskyldige tidigare åtnjutit avdrag för värdeminskning eller dylikt av lös egendom, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag, i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar icke skola upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. Vad som förstås med i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningsavdrag framgår av 29 § 1 mom. andra stycket. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.

Föreslagen lydelse

tighet enligt punkt 2 första eller andra stycket på grundval av visst års taxeringsvärde minskas omkostnadsbeloppet endast med värdeminskningens avdrag för skog, byggnader m. m. som åtnjuts från och med nämnda år. Har den skattskyldige tidigare åtnjutit avdrag för värdeminskning eller dylikt av lös egendom, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag, i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar icke skola upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. Vad som förstås med i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningsavdrag framgår av 29 § 1 mom. andra stycket. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.

till 38 §

2.¹⁷ Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri, där utdelningen blott innebär en minskning i levnadskostnader, och skall i annat fall hänföras till den förvärvskälla, var till den på grund av sin beskaffenhet är att räkna. Sålunda hänföres exempelvis till inkomst av jordbruk respektive rörelse näringsidkares utdelning från ekonomisk förening i form av pristillägg å varor, som han sålt till föreningen, eller i form av rabatt för varor, som han för sin näring inköpt av föreningen. *Till utdelning, som på grund av bestämmelserna i detta stycke är skattefri, hänföres icke förmån av bostad eller annan förmån av fastighet* (jfr emellertid bestäm-

2. Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri, där utdelningen blott innebär en minskning i levnadskostnader, och skall i annat fall hänföras till den förvärvskälla, var till den på grund av sin beskaffenhet är att räkna. Sålunda hänföres exempelvis till inkomst av jordbruk respektive rörelse näringsidkares utdelning från ekonomisk förening i form av pristillägg å varor, som han sålt till föreningen, eller i form av rabatt för varor, som han för sin näring inköpt av föreningen. *Utdelning som avses i detta stycke i form av bostad eller annan lägenhet räknas enligt särskilda regler i 24 § 1 mom. fjärde stycket och 25 § 5 mom. som inkomst*

¹⁷ Senaste lydelse 1957:57.

Nuvarande lydelse

melserna i andra stycket). Skattepliktig utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som icke skall räknas såsom intäkt vid beräkning av annat slag av inkomst, hänföres till intäkt av kapital.

Har bostad eller annan förmån av fastighet tillkommit medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag i denna hans egenskap och är icke fråga om upplåtelse som i tredje stycket sägs, skall värdet av bostaden eller förmånen icke räknas såsom skattepliktig intäkt för medlemmen eller delägaren. I följd härav må, såvitt fråga ej är om till rörelse hänförlig utgift, avdrag icke ske för medlemmens eller delägens inbetalningar till föreningen eller bolaget eller för andra omkostnader, som äro hänförliga till innehavet av bostaden eller förmånen.

Har bostad eller annan förmån, som tillkommit medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag i denna hans egenskap, helt eller till övervägande del varit av medlemmen eller delägaren mot vederlag upplåten till annan under hela eller större delen av beskattningsåret, räknas vederlaget jämte värdet av bostad eller annan förmån, som medlemmen eller delägaren för eget bruk förfogat över, såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren.

Annan utdelning från bostadsförening eller bostadsaktiebolag än i andra och tredje styckena sägs, som icke utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier, räknas såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, vilka icke äro att anse som kapitaltillskott.

Föreslagen lydelse

av annan fastighet (jfr emellertid bestämmelserna i andra stycket). Skattepliktig utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som icke skall räknas såsom intäkt vid beräkning av annat slag av inkomst, hänföres till intäkt av kapital.

Har bostad eller annan förmån av fastighet tillkommit medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag i denna hans egenskap, skall värdet av bostaden eller förmånen icke räknas såsom skattepliktig intäkt för medlemmen eller delägaren. I följd härav må, såvitt fråga ej är om till annan fastighet eller rörelse hänförlig utgift, avdrag icke ske för medlemmens eller delägens inbetalningar till föreningen eller bolaget eller för andra omkostnader, som äro hänförliga till innehavet av bostaden eller förmånen.

Annan utdelning från bostadsförening eller bostadsaktiebolag än i andra stycket sägs, som icke utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier, räknas såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, vilka icke äro att anse som kapitaltillskott.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

till 41 a §

1.¹⁸ Bestämmelsen i 41 a § innebär bl. a. att för fastighet, som avses i 24 § 2 eller 3 mom., fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde skall inräknas i underlaget för intäktsberäkningen i de fall där samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet. Jfr i detta hänseende punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 8 §.

1. Bestämmelsen i 41 a § innebär bl. a. att för fastighet, som avses i 24 § 2 eller 3 mom., fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde skall inräknas i underlaget för intäktsberäkningen *eller kostnadsberäkningen enligt 25 § 3 mom. andra stycket* i de fall där samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet. Jfr i detta hänseende punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 8 §.

till 42 §¹⁹

Stundom inträffar, att å en ort saknas möjlighet att uthyra bostäder och att för den skull något hyrespris för orten icke kan fastslås. Särskilt gäller detta i glest befolkade orter, där befolkningen huvudsakligen består av jordbrukare, vilka bo å fastigheter, som av dem brukas. Den omständigheten, att uthyrningsmöjlighet icke föreligger, medför dock icke, att bostadsförmån saknar värde. Vid bestämmande av bostadsförmånens värde i nu angivet fall kan hyrespriset i kringliggande orter tjäna till ledning.

Är i fall som avses i 42 § första stycket andra punkten fråga om en- eller tvåfamiljsfastighet beräknas kostnaden till summan av följande poster: a) tre och en halv procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret eller därmed enligt 24 § 2 mom. första stycket jämställt värde eller den del därav som kan anses belöpa på bostaden; b) ränta på taxeringsvärdet eller det motsvarande värde som ligger till grund för beräkningen enligt a) förhöjt med en tredjedel efter den högre av de räntesatser som gäller vid beräkning av ränta för taxeringsåret enligt 69 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272); c) kostnaden för bränsle, vattenförbrukning och elektrisk ström.

Värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingå i lön eller annan inkomst, skall beräknas efter det pris, som i orten gällt, därest det varit fråga om att för penningar förskaffa sig dem. Kan ej dylikt pris direkt angivas, skola nyttigheterna upptagas till det belopp, som med hänsyn till föreliggande förhållanden kan beräknas hava åtgått, om de skolat gäldas i penningar, eller, då fråga är om produkter eller varor från egen jordbruksfastighet eller egen rörelse, det belopp, som det kan beräknas att den skatt-

¹⁸ Senaste lydelse 1975:259.

¹⁹ Senaste lydelse 1964:70.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

skyldige skulle hava erhållit vid försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantiteter.

I fråga om praktikanter, lärlingar, elever vid sjuksköterskeskolor och liknande förekommer, att vederbörande under utbildningstiden åtnjuter naturaförmåner (fri kost, fri bostad) eventuellt jämte en mindre kontantersättning, som närmast har karaktär av fickpengar. I dylika fall må värdet av naturaförmånerna jämkas och upptagas till det lägre belopp, som med hänsyn till kontantersättningens storlek och övriga förhållanden framstår som skäligt.

Såvitt avser jordägares rätt till avdrag för värdeminskning av byggnad på jordbruksfastighet som sedan utgången av år 1976 varit utarrenderad till samme brukare träder denna lag i kraft den 1 januari 1980 och tillämpas första gången vid 1981 års taxering. I övrigt träder lagen i kraft den 1 januari 1977 och tillämpas första gången vid 1978 års taxering.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1972:742) om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrives att i lagen (1972:742) om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall införas en ny paragraf, 9 a §, av nedan angivna lydelse.

9 a §

Framgår icke hur stor del av anskaffningskostnad enligt redan vid övergången upprättad avskrivningsplan eller av upptaget ingångsvärde enligt 9 § andra stycket som hänförs sig till bostadsbyggnad, för vilken värdeminskningssavdrag icke medges särskilt på grund av bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), gäller följande. Av anskaffningskostnaden eller ingångsvärdet skall så stor del anses belöpa på bostadsbyggnad som här avses som det vid 1975 års fastighetstaxering angivna värdet för sådan byggnad utgör av det vid samma fastighetstaxering fastställda byggnadsvärdet för fastigheten. Har värde icke angivits för bostadsbyggnad, uppskattas byggnadens värde enligt de grunder

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*som vid nämnda fastighetstaxering
gällt för angivande av sådant värde.*

Såvitt avser fastighet som sedan utgången av år 1976 varit utarrenderad till samme brukare träder denna lag i kraft den 1 januari 1980 och tillämpas första gången vid 1981 års taxering. I övrigt träder lagen i kraft den 1 januari 1977 och tillämpas första gången vid 1978 års taxering.

3 Förslag till**Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)**

Häriigenom föreskrives att 42 § taxeringslagen (1956:623) skall ha nedan angivna lydelse.

42 §

1 mom.¹ *Har medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag under hela eller större delen av beskattningsåret helt eller till övervägande del till annan upplåtit honom i nämnda egenskap tillkommen lägenhet, skall till ledning för medlemmens eller delägarens taxering varje år av föreningen eller bolaget lämnas uppgift om beloppet av medlemmens eller delägarens inbetalningar till föreningen eller bolaget och huru mycket därav som utgör kapitaltillskott ävensom angående värdet av medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet. Motsvarande gäller beträffande sådan ekonomisk förening eller sådant aktiebolag som enligt punkt 3 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen likställs med bostadsförening och bostadsaktiebolag vid inkomstbeskattningen. Omförmälda uppgift skall utan anmaning avlämnas senast den 15 februari under taxeringsåret i den ordning, som gäller för avlämnande av självdeklaration.*

1 mom. *Har lägenhet tillkommit medlem av ekonomisk förening eller delägare i aktiebolag i denna hans egenskap, skall till ledning för medlemmens eller delägarens taxering varje år av föreningen eller bolaget lämnas uppgift om beloppet av medlemmens eller delägarens inbetalningar till föreningen eller bolaget som avser lägenheten och huru mycket därav som utgör kapitaltillskott ävensom angående värdet av medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet. Vad nyss sagts gäller dock icke såvitt fråga är om bostadsförening eller bostadsaktiebolag eller sådan ekonomisk förening eller sådant aktiebolag som enligt punkt 3 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen likställs med bostadsförening och bostadsaktiebolag vid inkomstbeskattningen samt lägenheten under beskattningsåret helt använts för medlemmens eller delägarens personliga räkning. Omförmälda uppgift skall utan anmaning avlämnas senast den 15 februari under taxeringsåret i den ordning, som gäller för avlämnande av självdeklaration.*

¹ Senaste lydelse
1967:749.

Uppgiften skall avfattas å blankett enligt fastställt formulär.

2 m o m . Efter anmaning åligger det *bostadsförening eller bostadsaktiebolag* att även *beträffande andra medlemmar eller delägare än som avses i 1 mom.* i den omfattning, som i anmaningen angives, avlämna uppgift angående värdet av medlems eller delägars andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet.

3 m o m . Det åligger *bostadsförening eller bostadsaktiebolag* att senast den 8 februari under taxeringsåret underrätta medlem eller delägare om värdet av medlemmens eller delägens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet.

I fall som avses i 1 mom. åligger det *bostadsföreningen eller bostadsaktiebolaget* att senast den 8 februari under *taxeringsåret* tillställa medlemmen eller delägaren uppgift angående *de* i berörda moment omförmälda förhållanden, i vad medlemmen eller delägaren angår.

2 m o m . Efter anmaning åligger det *ekonomisk förening eller aktiebolag, som upplåtit lägenhet till medlemmar eller delägare i denna deras egenskap, att även i fall som avses 1 mom. andra punkten* i den omfattning, som i anmaningen angives, avlämna uppgift angående värdet av medlems eller delägars andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet.

3 m o m . Det åligger *ekonomisk förening eller aktiebolag, som upplåtit lägenhet till medlemmar eller delägare i denna deras egenskap, att senast den 8 februari under taxeringsåret underrätta medlem eller delägare om värdet av medlemmens eller delägens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet.*

I fall som avses i 1 mom. åligger det *föreningen eller bolaget* att senast *nyss nämnda dag* tillställa medlemmen eller delägaren uppgift även angående *övriga* i berörda moment omförmälda förhållanden, i vad medlemmen eller delägaren angår.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1977 och tillämpas första gången vid 1978 års taxering.

Inledning

Vi erhöll vårt uppdrag under förhösten 1972. Direktiven innefattas i ett anförande till statsrådsprotokollet den 8 september nämnda år av chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng.

Huvuduppgiften var att föreslå sådana ändringar i bostadsbeskattningsreglerna att dessa skulle bli neutrala med avseende på boendeform. Därutöver ålades vi att uppmärksamma även andra problem på bostadsbeskattningsområdet. Som exempel nämndes behandlingen i skattehänseende av lån i flerfamiljsfastighet, som av skatteskal överförs på delägare, andelsägare eller hyresgäst, frågan om beskattning vid uthyrning av schablontaxerade villor liksom frågan om behandlingen i skattehänseende av jordbruk, som innehas huvudsakligen i bostadssyfte.

Vår ursprungliga avsikt var att göra en samlad bedömning av frågorna och att redovisa resultatet av arbetet i ett sammanhang. Denna planering fick emellertid ges upp sedan vi i november 1973 av regeringen anmodats att framlägga förslag i de centrala frågorna senast den 15 mars 1974. Att på den korta tid som stod till buds fullgöra hela vårt uppdrag var inte möjligt, utan vi fick begränsa oss till huvuduppgiften. I enlighet härmed föreslog vi i vårt första betänkande ändringar i intäktsberäkningen för villor m. m., införande av ett allmänt avdrag för hyresgäster och bostadsrättshavare, avveckling av garantibeskattningen för bostadsfastigheter samt ändrat beskattningsår för avdrag för vissa räntor inom ramen för det statliga bostadslånesystemet.

De problem, som förslagen i betänkandet tog sikte på, har fått sin politiska lösning genom riksdagsbeslut hösten 1974. Vad som redovisas i nu föreliggande betänkande är resultatet av vårt arbete rörande de nyss berörda, mer sekundära delarna av uppdraget.

Förslagen avser i huvudsak bestämmelser av skatteteknisk karaktär som kompletterar det allmänna systemet. Det är emellertid fråga om regler som direkt eller indirekt angår stora grupper av skattskyldiga och som i enskilda fall kan ha avsevärd ekonomisk betydelse.

Betänkandet har delats upp på tre avdelningar. I den första behandlar vi beskattningen vid uthyrning av villa. Vi tar där också upp frågor om upplåtelse av bostad till anställd i rörelse samt beskattningen vid upplåtelse i andra hand av hyres- och bostadsrättslägenhet.

I den andra avdelningen behandlar vi beskattningen av bostad på jord-

bruksfastighet. Den tredje avdelningen innehåller förslag om s. k. andelslägenheter samt bostadsrättslägenheter i föreningar, där delägarna svarar för finansieringen av fastigheten.

Ett genomförande av våra förslag kan antagas komma att medföra någon ökning av det allmännas skatteintäkter. Denna är dock inte av sådan storlek att det finns anledning att ta hänsyn därtill vid budgetberedningen.

Vi har, utöver vad som redovisats i det första betänkandet, avgivit remissyttranden över boende- och bostadsfinansieringsutredningarnas betänkande Solidarisk bostadspolitik (SOU 1974:17, 18 och 32), promemoria angående beskattning av samfälligheter m. m., upprättad i juli 1974 inom finansdepartementet (Ds Fi 1974:10), företagsskatteberedningens betänkande Fåmansbolag (SOU 1975:54) samt realisationsvinstkommitténs betänkande Beskattning av realisationsvinster (SOU 1975:53).

Ett antal skrivelser har riktats till oss. Vidare har den 26 oktober 1973 till oss överlämnats en skrivelse den 27 april 1964 till statsrådet och chefen för finansdepartementet från Sveriges förenade studentkårer. I skrivelsen hemställs att lagändring vidtas, så att studentbostadsföretag i skattehänseende blir likställda med allmännyttiga bostadsföretag. Med hänsyn bl. a. till att en sådan åtgärd inte skulle få någon nämnvärd ekonomisk betydelse, har skrivelsen inte föranlett något förslag från vår sida.

I Upplåtelse av villa och upplåtelse i andra hand

Den typiska användningen av enfamiljsvilla är självfallet som bostad för ägaren och hans familj. Ett sådant utnyttjande av fastighet kan inte sägas ske i förvärvssyfte, vilket förhållande utgör en av grunderna för att inkomst av villa i princip beräknas enligt schablon.

En villa kan emellertid hyras ut, helt eller delvis. För tvåfamiljsvillorna är detta regel; den typiska användningen av en sådan villa är att ägaren och hans familj bor i den ena lägenheten och att den andra hyrs ut. Vidare kan del av tomten upplåtas på arrende samt trädgårdsprodukter och annat säljas eller konsumeras av ägaren och hans familj. Sådan användning av villa för annat ändamål än som bostad för ägaren och hans familj sker i princip i förvärvssyfte, och en schablonmässig beräkning av avkastningen är i och för sig inte naturlig. Av praktiska skäl kan det ändå vara motiverat att låta schablonen för beräkning av ägarens inkomst av hans egen bostad inbegripa även annan inkomst av fastigheten. I nu gällande system sker detta i betydande utsträckning. Så föranleder t. ex. uthyrning av en- eller tvåfamiljsvilla eller del därav till stadigvarande bostad aldrig att inkomsten av villan skall beräknas på annat sätt än enligt schablonmetoden.

Man kan ställa frågan om de avvägningar som gjordes i samband med schablonlagstiftningens tillkomst för mer än tjugo år sedan alltjämt är giltiga. I våra direktiv anges frågan om beskattningen vid uthyrning av schablon-taxerade villor som ett exempel på problem inom bostadsbeskattningens område, som det åligger oss att uppmärksamma. Denna fråga hänger intimt samman med inkomstberäkningsreglerna över huvud taget när villa används till annat än bostad för ägaren och hans familj. Spörsmålet om beskattningen av uthyrningsinkomster och sådana med dem jämförbara inkomster som ovan berörts har därför behandlats i ett sammanhang av oss. Det största praktiska intresset knyter sig dock otvivelaktigt just till beskattningen av inkomst av uthyrning, inte minst med tanke på tvåfamiljsvillorna. Vårt arbete i hithörande stycken redovisas i kap. 1.

Ett annat sätt att utnyttja villa eller del därav i förvärvssyfte än ovan nämnts är användning i rörelse som ägaren driver. Särskilda frågor uppkommer när rörelseidkare upplåter villa eller annan bostad till anställd i rörelsen. Med gällande regler sker inkomstberäkningen av bostaden beroende på omständigheterna antingen i rörelsen eller enligt reglerna för annan fas-

tighet. Valet av förvärvskälla avgör bl. a. om inkomst av villa skall beräknas enligt konventionell metod eller schablonmetod. Det finns skäl att ifrågasätta ändamålsenligheten av dessa regler. Vi tar upp frågorna till behandling i kap. 2.

Översynen av reglerna för beskattning av inkomst av uthyrning av villa aktualiserar en översyn även av reglerna för beskattning av inkomst av uthyrning av rum i lägenhet som innehas med hyres- eller bostadsrätt. Rättsläget är här i viss mån flytande, och reglerna är, till synes utan att tillräckliga skäl härför föreligger, oenhetliga beroende på om uthyraren innehar lägenheten med hyresrätt eller bostadsrätt. Kap. 3 ägnas åt dessa frågor.

1 Uthyrning av villa m. m.

Vi behandlar i detta kapitel beräkningen av inkomst av villa vid uthyrning av hela villan eller del därav, upplåtelse av område av tomten m.m. samt försäljning eller tillgodogörande för ägarens och hans familjs behov av trädgårdsprodukter o. d.

1.1 Gällande rätt och dess bakgrund m. m.

Redogörelsen begränsas till de regler som har omedelbart intresse i sammanhanget. En allmän beskrivning av villaschablonen och dess tillkomst har lämnats i vårt första betänkande, Neutral bostadsbeskattning (SOU 1974:16).

1.1.1 *Den konventionella metoden*

Vid en konventionell inkomstberäkning för annan fastighet framkommer nettointäkten som skillnaden mellan faktiska intäkter och kostnader (att avdrag för värdeminskning beräknas schablonmässigt är en sak för sig). Intäkterna utgörs av hyror och andra ersättningar, t. ex. för sålda produkter från fastigheten (jfr dock nästa stycke), i den mån de inte skall beskattas i rörelse. Intäkt av lägenhet som ägaren använt för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning tas upp till hyresvärdet.

Beräkning av inkomst av plantering eller trädgårdsland sker på olika sätt beroende på avkastningens storlek. I den mån anläggningen kan anses som endast ett tillbehör till bostadslägenhet och används framför allt för ägarens personliga trevnad skall avkastningen inte redovisas särskilt. Av naturliga skäl får då inte heller underhållskostnad dras av. Värdet av förmånen av anläggningen beaktas i stället vid bestämmandet av bostadsvärdet.

Sker däremot i större utsträckning försäljning av produkter från plantering eller trädgårdsland beskattas försäljningsintäkterna särskilt. Om ägaren för eget eller sin familjs behov i mera avsevärd omfattning tillgodogör sig produkter av anläggningen gäller motsvarande beträffande produkternas värde. I dessa fall får avdrag för underhållskostnad göras i den mån anläggningens förmånsvärde inte inräknats i bostadsvärdet. Avdraget får dock inte överstiga intäkterna.

Om fastighet använts i ägarens rörelse kommer avkastningen till synes som en del av rörelseinkomsten. Någon beräkning av inkomst av annan fastighet kommer givetvis då inte i fråga. Har fastighet delvis använts i rörelse och delvis för annat ändamål görs vid beskattningen en uppdelning mellan den del som använts i rörelsen och den övriga delen.

De här beskrivna reglerna gällde för samtliga fastigheter med beskattningsnaturen annan fastighet fram till det villaschablonen började tillämpas vid 1955 års taxering.

1.1.2 1950 års skattelagssakkunniga

Till grund för lagstiftningen 1953 om villaschablonen låg en promemoria av 1950 års skattelagssakkunniga (31.12.1951). De sakkunniga ansåg att den fullständiga schablonmetoden inte skulle lämpa sig för tvåfamiljsvillor, därför att hyran för den uthyrda lägenheten enligt deras uppfattning kunde vara förhållandevis betydande. Samma synsätt anlades på enfamiljsvillor som med hänsyn till förekomst av hyresintäkter kunde jämföras med tvåfamiljsvillor. På grund härav omfattade den fullständiga schablonmetoden enligt promemoriaförslaget inte tvåfamiljsvillor eller enfamiljsvillor som till mera betydande del hyrts ut, utan endast enfamiljsvillor som uteslutande eller till helt övervägande del disponerats av ägaren. För tvåfamiljsvillor och med dem likställda enfamiljsvillor föreslogs i stället en partiell schablonmetod. Enligt denna skulle som intäkt i överensstämmelse med den konventionella metoden tas upp hyresvärdet av ägarens bostad samt influten hyra och vad som i övrigt kommit ägaren tillgodo av fastigheten. Avdrag för andra kostnader än räntor och tomträttsavgäld skulle medges schablonmässigt med ett belopp motsvarande en procentuell andel av fastighetens taxeringsvärde. Därutöver skulle avdrag medges för kostnad för uppvärmning och belysning i den mån motsvarande förmåner eller ersättning därför ingick i hyresvärdet resp. hyran.

Enligt förslaget skulle den partiella schablonmetoden tillämpas också i de fall då försäljning av produkter från plantering eller trädgårdsland ägt rum i större utsträckning eller ägaren för eget eller sin familjs behov i mera avsevärd omfattning tillgodo sig sådana produkter. Motsvarande skulle gälla då ägaren annorledes än från plantering eller trädgårdsland utvunnit alster eller naturtillgångar för försäljning eller tillgodogörande på annat sätt. Vid sidan av schablonavdraget skulle avdrag medges för de särskilda kostnaderna för utvinnandet av produkterna eller naturtillgångarna. I de fall förmån av plantering eller trädgårdsland enligt de konventionella reglerna skall läggas till bostadsvärdet skulle däremot den fullständiga schablonmetoden tillämpas.

De sakkunniga ansåg att villa som till mera väsentlig del använts i ägarens rörelse har annan karaktär än övriga villor. Deras förslag omfattade därför inte sådana fastigheter, utan inkomstberäkningen för dem avsågs även i fortsättningen skola ske enligt de konventionella reglerna. Om däremot endast något enstaka rum eller garage eller liknande utrymme använts i rörelsen var enligt förslaget den fullständiga schablonmetoden tillämplig. Därvid skulle den schablonmässigt beräknade nettointäkten av hela fastigheten minskas med den del därav som belöpte på de utrymmen som använts

i rörelsen. I enkelhetens intresse skulle något avdrag för kostnader för fastigheten inte få göras i rörelsen. Enligt de sakkunniga var denna principiella inadvartens försvarbar med hänsyn till att regeln endast avsåg fall då fastigheten i ringa omfattning använts i rörelsen.

1.1.3 1953 års lagstiftning

Departementschefen, vars förslag antogs av riksdagen (prop. 1953:187, Be U 50, rskr 286), ansåg att den fullständiga schablonmetoden borde tillämpas även för tvåfamiljsvillor och enfamiljsvillor som hyrts ut till stadigvarande bostad. Enligt departementschefen hade en tvåfamiljsvilla närmast karaktären av ett egnahem, vari ägaren hyr ut en lägenhet för att därigenom söka något nedbringa kostnaden för den egna bostaden.

Beträffande villor som i mer än ringa omfattning brukar utnyttjas i förvärvssyfte för annat ändamål än som bostad för ägaren eller för uthyrning till stadigvarande bostad för annan var enligt departementschefen ett annat betraktelsesätt motiverat. De fall som åsyftades exemplifieras i punkt 6 tredje stycket av anvisningarna till 24 § KL: "fastigheter som under somrarna bruka uthyras till sommargäster men i övrigt bebos av ägarna, sommarstugor som regelbundet uthyras under somrarna, fastigheter vilka till viss del upplåtas för upplagsplats, för rörelse el. dyl. samt fastigheter vilka utnyttjas för odling eller tillgodogörande av alster eller naturtillgångar från fastigheten". Departementschefen antog att fastighet vid sådant utnyttjande lämnade sin ägare betydligt större inkomst än ränta på det egna kapitalet och ansåg därför att vanlig inkomstberäkning borde ske. I anvisningsstycket inskrevs att en fastighet bör anses i endast ringa omfattning utnyttjad för sådant ändamål som där avses om den därigenom förvärvade årliga intäkten inte överstiger 2 % av fastighetens taxeringsvärde.

Även i fråga om beskattningen när del av villa används i rörelse som ägaren driver hade departementschefen en annan uppfattning än de sakkunniga. De på hans förslag införda bestämmelserna anknyter till de allmänna reglerna för beskattningen när del av fastighet används i ägarens rörelse. Schablonintäkten beräknas i överensstämmelse härmed på vad som återstår av taxeringsvärdet sedan den del därav som kan anses belöpa på den i rörelsen använda fastighetsdelen räknats bort.

1.1.4 Senare åtgärder och överväganden

År 1961 kompletterades 2-procentsregeln med ett gränobelopp, varigenom reglerna om schablonberäkning av inkomsten blev tillämpliga också om intäkten översteg 2 % av taxeringsvärdet, såvida den inte översteg även 1 200 kr. Jämkningsen gjordes framför allt för att man ville undvika att uthyrning till sommargäster skulle medföra frångående av schablonmetoden.

Den differentierade intäktsberäkning för schablonbeskattade villor som på förslag av villabeskattningsutredningen (stencil Fi 1966:4) infördes genom lagstiftning 1966 gäller utan modifikationer även för tvåfamiljsvillor. Enligt departementschefen var detta en riktig konsekvens av den princip som ligger till grund för schablonmetoden, nämligen att det är räntan på det i villan nedlagda kapitalet som är föremål för beskattning (prop. 1966:151). Depar-

tementschefen framhöll vidare att schablonmetoden för beskattning av tvåfamiljsvillor i allmänhet var fördelaktig för de skattskyldiga. Han påpekade också att särskild hänsyn till tvåfamiljsvillorna inte tagits tidigare när schablon- och repartitionstalen ändrats.

Villabeskattningsutredningen diskuterade bl. a. beskattningen vid uthyrning av villor. Utredningen ansåg det inte skäligt att från beskattning undanta intäkter genom permanent uthyrning på ibland mycket höga belopp men samtidigt kräva beskattning enligt konventionell metod för sommaruthyrning. På grund av frågornas samband med spörsmålet om skatteplikt för inkomst genom rumsuthyrning framlade inte utredningen något förslag men förordade en översyn av reglerna på området. Departementschefen förklarade att han avsåg att återkomma till dessa frågor vid lämpligt tillfälle.

Genom lagstiftning 1974 har med hänsyn till penningvärdeförändringen gränsbeloppet 1 200 kr. höjts till 2 400 kr. med verkan fr. o. m. 1975 års taxering.

1.1.5 *Sammanfattning av gällande rätt*

Uthyrning av villa till stadigvarande bostad föranleder aldrig att schablonmetoden skall frångås. Intäkten beräknas alltså till 2, 4, 8 och 10 % av taxeringsvärdet. Avdrag medges för räntor och tomträttsavgäld. Om ägaren är mantalsskriven på fastigheten medges dessutom extra avdrag med 1 000 kr. Uthyrning till tillfällig bostad, t. ex. sommarnöje, och till annat än bostad kan däremot medföra särskilda skattekonsekvenser. Härför krävs dock att hyresintäkten har viss storlek. Den skall sålunda överstiga såväl 2 % av fastighetens taxeringsvärde som 2 400 kr. En ytterligare förutsättning är att uthyrningen inte har engångskaraktär; fastigheten skall "bruka" utnyttjas på ifrågakvarande sätt. Konsekvensen av att uthyrning är på detta sätt kvalificerad är att inkomsten av hela fastigheten, och således även av utrymmen som ägaren disponerat för egen del, skall beräknas enligt den konventionella metoden.

Vad här sagts om uthyrning till annat än stadigvarande bostad äger motsvarande tillämpning då villaägare haft intäkt p. g. a. att han upplåtit område av tomten eller sålt eller på annat sätt tillgodogjort sig alster eller naturtillgångar från fastigheten. Har ägaren haft intäkter från flera användningsätt, t. ex. sommarnöjesuthyrning och försäljning av trädgårdsprodukter, skall intäkterna läggas samman vid bedömningen av om beloppsgränserna överskridits.

1.2 Våra överväganden

Självfallet bör vid utformningen av en ev. ny metod att beskatta inkomst av sådan verksamhet som behandlas i detta kapitel enhetlighet eftersträvas. Av praktiska skäl tas emellertid de olika sätten att förvärva inkomst av villa upp under skilda rubriker.

1.2.1 Uthyrning

1.2.1.1 Kritik av gällande rätt

Gällande regler måste ses mot bakgrund av att villaschablonen ursprungligen var ett huvudsakligen av praktiska skäl betingat substitut för en konventionell beräkning av intäkter och kostnader. Schablonen avvägdes så att skattebelastningen på sikt skulle bli densamma som enligt den konventionella metoden.

Det framstår som naturligt att man lät schablonen omfatta uthyrning till stadigvarande bostad; det hyresvärde av ägarens egen bostad som beskattades genom schablonen var ju i princip inget annat än den hyra som kunde påräknas vid uthyrning till stadigvarande bostad. Inte heller behövde man rygga för att låta partiell uthyrning till annat än stadigvarande bostad medföra konventionell inkomstberäkning för hela fastigheten. Skattebelastningen på ägarens bostad blev ändå i princip densamma.

Sedan villaschablonen tillkom har utvecklingen gått därhän, att schablonen inte längre kan ses som ett rent substitut för en konventionell inkomstberäkning. Räntenivån har höjts och intäktsprocenten sänkts. Sänkningen av intäktsprocenten har skett i etapper i anslutning till att taxeringsvärdena höjts vid de allmänna fastighetstaxeringarna. Våra beräkningar i Neutral bostadsbeskattning (SOU 1974:16) visar, att schablonmetoden för ett stort antal villor ger en betydligt lindrigare beskattning än den konventionella metoden. Med den ändrade karaktär som villaschablonen därmed erhållit ger också reglerna för beskattning av uthyrda villor numera ett annat resultat än som förutsattes vid deras tillkomst. Att inkomst av uthyrning till stadigvarande bostad beräknas enligt schablonen medför sålunda att dessa inkomster delvis undgår beskattning. Några välgrundade principiella skäl att i fortsättningen upprätthålla den nuvarande ordningen torde inte finnas. Att vissa praktiska hänsyn också framdeles bör tas vid skattereglernas utformning synes likväl uppenbart.

Invändningar kan riktas även mot regeln att uthyrning (i mer än ringa omfattning) till annat än stadigvarande bostad föranleder att inkomsten av hela fastigheten beräknas enligt den konventionella metoden. Vid partiell uthyrning eller uthyrning under endast en del av året, t. ex. till sommargäster, medför denna ordning att ägarens bostad i allmänhet beskattas avsevärt hårdare än om uthyrning inte förekommit.

Vidare ger regeln om konventionell inkomstberäkning vid uthyrning vissa villaägare möjlighet att på ett tämligen enkelt sätt "saxa" mellan inkomstberäkningsmetoderna, vilket kan ge opåkallade skattemässiga fördelar. En villaägare, som avser att genomföra omfattande reparationer av sin fastighet, kan arrangera så att reparationerna utförs under beskattningsår då inkomsten av fastigheten beräknas enligt konventionell metod och kostnaderna är avdragsgilla. Detta kan åstadkommas genom att han under några somrar eller andra begränsade perioder hyr ut fastigheten eller del därav till bostad. Han kan också hyra ut del av fastigheten till annat än bostad. Man kan tänka sig uthyrning av garage eller källare till lagerlokal eller uthyrning av överflödiga rum till kontor, eventuellt till aktiebolag i vilket villaägaren har inflytande. Svåråtkomliga skentransaktioner kan också tänkas

förekomma. När så reparationerna avslutats kan uthyrningen upphöra varigenom inkomsten åter kommer att beräknas enligt schablonmetoden.

En reform i syfte att undanröja olägenheterna med nuvarande system för beskattning av uthyrda villor är enligt vår uppfattning påkallad.

1.2.1.2 Grunddragen i ett nytt system

Utgångspunkten för en diskussion om utformningen av nya regler bör vara att intäkt av uthyrning skall beskattas efter sitt verkliga belopp, oavsett hur hyresgästen använder de uthyrda utrymmerna. En första fråga blir då hur intäktsberäkningen skall anordnas när endast en del av fastigheten hyrs ut. Två metoder synes tänkbara, vilka kan varieras och modifieras på olika sätt. Enligt den ena (metod 1) beräknas inkomsten av hela fastigheten på konventionellt sätt med anknytning till nuvarande regler vid uthyrning till sommarbostad o. d. Den andra metoden (metod 2) bygger på en uppdelning vid beskattningen: man beskattar den del av fastigheten som ägaren disponerar enligt schablonmetoden och den uthyrda delen enligt den konventionella metoden. En nackdel med båda metoderna är att de, som de nyss beskrivits, förutsätter en konventionell beräkning av kostnaderna. Denna nackdel synes emellertid i allt väsentligt bortfalla, om kostnadsberäkningen, såsom vi föreslår i det följande, utförs enligt en särskild schablon.

Metod 1 bygger som nämnts på att inkomsten av hela fastigheten, alltså även ägarens bostad, beräknas på konventionellt sätt. Nyss har framhållits att avsevärda nackdelar framträtt när inkomsten beräknas på detta sätt vid partiell uthyrning (i mer än ringa omfattning) till sommarbostad. Med metod 1 skulle samma nackdelar uppkomma även vid uthyrningar till stadigvarande bostad. Detta skulle framför allt träffa tvåfamiljsvillorna. För dem skulle metoden generellt sett medföra en betydande skatteskärpning inte bara för den uthyrda lägenheten utan även för ägarens egen bostad. En sådan konsekvens bör inte godtas.

Vi förordar därför metod 2, som tillgodoser intresset av att uthyrningsinkomsten blir korrekt beskattad, medan beskattningen av ägarens egen lägenhet inte påverkas.

Metoden förutsätter att schablonintäkten för hela fastigheten minskas med vad som därav belöper på de uthyrda utrymmerna. Beloppet härav torde oftast kunna med tillräcklig noggrannhet bestämmas med ledning av nämnda utrymmens andel av byggnadens hela yta. I vissa fall synes dock resultatet av en sådan proportionering böra jämkas. Så kan vara fallet vid uthyrning av utrymmen av enklare beskaffenhet, t. ex. källare eller garage. Däremot torde någon mera obetydlig skillnad i standard mellan lägenheterna i en tvåfamiljsvilla inte behöva beaktas. Inte heller torde i allmänhet särskild hänsyn behöva tas till i vilken utsträckning hyresgästen har tillgång till tomten. Det får också anses i allmänhet föra för långt att särskilt beakta om rumshyresgäst har tillgång till köket, badrum e. d.

En fullt ut genomförd konventionell metod innebär att avdrag medges för verkliga kostnader. En sådan ordning för beskattning vid villauthyrning skulle medföra betydande arbete och många tvister. Man skulle få tillbaka en del av de svårigheter vid deklaration och taxering, som under mitten av 1950-talet föranledde övergång till villaschablonen. Enbart tvåfamiljsvil-

lorna uppgick vid 1975 års allmänna fastighetstaxering till ca 75 000. Fastighetsägarna skulle nödgas föra räkenskaper över sina kostnader för drift, reparationer och underhåll. Taxeringsnämnderna skulle åter ställas inför den besvärliga uppgiften att för ifrågavarande fastigheter skilja mellan kostnader för reparation och för förbättring. Vissa svårigheter att fördela kostnaderna mellan uthyrda och av ägaren disponerade utrymmen kunde också uppstå.

En annan invändning mot en fullt ut genomförd konventionell metod är att den kan fresta fastighetsägaren till "saxning" mellan schablonmetoden och den konventionella metoden. Han skulle sålunda kunna hyra ut en del av sin villa enbart för att få avdrag för reparationer på denna del.

Dessa olägenheter undviks om avdrag för kostnader för uthyrda utrymmen medges enligt en schablonmässig beräkning i stället för efter deras verkliga belopp. Avdraget för kostnader för uthyrda delar, utom räntor och tomträttsavgäld, skulle då lämpligen beräknas till en viss procentuell andel av den del av taxeringsvärdet som belöper på den uthyrda delen (vissa kostnader bör dock av praktiska skäl inte föras in under schablonen; se följande avsnitt). Procenttalet skulle bestämmas så att det i möjligaste mån återspeglar normala kostnader utslagna över en längre tidsperiod. Några principiella betänkligheter mot att beräkna kostnaderna enligt schablon torde inte behöva hysas – allra minst som nu gällande schablon för beräkning av inkomst av uthyrning till stadigvarande bostad inbegriper såväl intäkten som kostnaderna.

I och för sig skulle man kunna gå ännu längre i schablonisering och beräknas även intäkten schablonmässigt. Man skulle då få en något högre intäktsschablon för uthyrda utrymmen och den vanliga schablonen för den del av villan där ägaren själv bor. Enligt vår mening skulle dock ett sådant system vara underlägset det som vi nyss diskuterat. Någon större förenkling uppnås inte genom att även hyran beräknas schablonmässigt; denna är ju till sitt belopp känd. Svårigheter uppkommer bl. a. vid uthyrning till närstående fysisk eller juridisk person, vilka lättare kan bemästras med den andra lösningen. Vidare blir systemet mindre rättvist. För sinsemellan jämförliga lägenheter blir en lägre hyra relativt sett hårdare beskattad än en högre.

Vi föreslår således att inkomsten av ägarens bostad i förekommande fall beräknas enligt den vanliga villaschablonen och inkomsten av den uthyrda delen till skillnaden mellan den faktiska intäkten och schablonmässigt beräknade kostnader. Av praktiska skäl bör dock smärre uthyrningar undantas. Man kan därvid anknyta till nu gällande gräns 2 % av taxeringsvärdet och 2 400 kr. Vi anser emellertid inte ett gränsbelopp som varierar med storleken av taxeringsvärdet är lämpligt. Nuvarande 2-procentgräns medför t. ex. att en hyra upp till 6 000 kr. undgår särskild beskattning om villans taxeringsvärde är 300 000 kr.; vid taxeringsvärdet 150 000 kr. är den högsta "skattefria" hyran endast 3 000 kr. Ett i kronor bestämt gränsbelopp är enligt vår uppfattning att föredra. Beloppet 2 400 kr., som är fastställt främst med tanke på sommarnöjesuthyrningar, synes något för lågt för att vara realistiskt även i fråga om stadigvarande uthyrning. En rimlig riktpunkt kan vara att uthyrning av ett rum normalt inte bör föranleda särskild beskattning. Motsvarande gränsbelopp bör även gälla vid sommaruthyrning. Beloppet synes i enlighet härmed kunna bestämmas till 3 600 kr. Det bör givetvis

justeras efter ett antal år om penningvärdeutvecklingen föranleder det.

Vårt förslag om beskattning av uthyrningsinkomster tar i första hand sikte på den enskilde villaägarens uthyrning av sin villa eller av några rum däri. Det förekommer emellertid att privatpersoner äger och hyr ut flera villor. Däremot torde det knappast förekomma i större utsträckning att privatägda fastighetsbolag i egentlig mening hyr ut villor. Tänkbart är dock att sådana fall kan uppkomma i framtiden. I gällande bostadsfinansieringssystem utgår nämligen bostadssubventioner enligt de för hyreshus gällande normerna (garanterad räntesats 3,9 % i stället för 6 %), även i vad angår uthyrda villor. De föreslagna reglerna bör kunna tillämpas i de nu angivna fallen. Reglerna ger nämligen i princip samma resultat som en konventionell metod med den skillnaden, att den schablonmässiga kostnadsberäkningen utgör en spärr mot missbruk. Metoden i fråga kan också användas på upplåtelser från staten och från kommun (här kommer endast kommunal inkomstskatt i fråga).

Däremot omfattar förslaget inte uthyrning av villa, som bedrivs av allmännyttigt bostadsföretag, eller upplåtelse av bostadsrättsförening. Någon särskild undantagsregel med anledning härav behövs dock inte. Av gällande regler framgår nämligen, att den särskilda schablonen för bostadsrättsföreningar och allmännyttiga bostadsföretag även omfattar villor som de äger. I 24 § 3 mom. första stycket KL stadgas sålunda: "Har fastighet tillhört bostadsförening eller bostadsaktiebolag, skall såsom intäkt av fastigheten upptagas ett belopp motsvarande för helt år räknat tre procent av fastighetens taxeringsvärde etc." Enligt andra stycket gäller detta även i fråga om fastighet som tillhört allmännyttigt bostadsföretag. Stadgandena kommer efter reglerna om villaschablonen i 24 § 2 mom. och inskränker härigenom tillämpningsområdet för dessa regler. (Jfr dock riksskattenämndens anvisning RN 1967 nr 7:3, där det hävdas, att intäkt av villafastighet som innehas av "äkta" bostadsföretag bör beräknas enligt 24 § 2 mom.)

Förslaget omfattar inte heller fastighet som innehas av dödsbo och upplåts till delägare.

Den föreslagna ordningen har vidare utformats med tanke på uthyrning till utomstående. För de fall där intressegemenskap föreligger måste förslagen något modifieras. Först kan nämnas att till uthyrning självfallet inte räknas sådana situationer, där familjen gemensamt svarar för boendekostnaderna även om bara en i familjen äger bostaden. Belopp som uppbärs från familjemedlem (make, annan samlevnadspartner, barn eller föräldrar) utgör således inte skattepliktig intäkt när det är fråga om gemensam bostad. Detta följer redan av gällande rätt – enligt 24 § 1 mom. första stycket KL beskattas ägaren för hyresvärdet av lägenhet som han använt för sin, sin familjs eller sina personliga tjänares räkning.

Vid uthyrning till eget bolag och till närstående för annat ändamål än bostad är bilden en annan. Här träder risken för missbruk i förgrunden. Beloppsgränsen på 3 600 kr. liksom rätten till schabloniserat kostnadsavdrag lämnar utrymme för vissa inte avsedda skattelättnader.

Företagsskatteberedningen har i sitt i juli 1975 angivna betänkande Fåmansbolag (SOU 1975:54) behandlat beskattningen vid delägares i fåmansbolag uthyrning av bl. a. utrymmen i villa till bolaget. Beredningen föreslår att hyra eller annan ersättning av uthyrning till eget eller närståendes bolag

– oavsett ersättningens storlek – skall tas upp till beskattning. Avdrag skall medges efter olika principer beroende på om uthyrningen avser lokaler, som är avskilda från bostaden och därmed framstår som ett egentligt driftställe, t. ex. för tandläkarpraktik eller detaljhandel, eller utrymmen i själva bostaden.

I det förra fallet skall avdraget räknas fram genom att de totala kostnaderna för fastigheten proportioneras efter yta eller annan lämplig fördelningsgrund. I det senare fallet skall avdrag endast medges för den ökning av bostadskostnaden som den skattskyldige kan anses ha fått vidkännas på grund av uthyrningen. Avdraget är tänkt att utgöra ett mindre schablonavdrag på i allmänhet något hundratal kronor.

Schablonintäkten skall vid avdrag för del av fastighetskostnaderna beräknas på den del av taxeringsvärdet som belöper på bostadsdelen och vid avdrag för ökning av bostadskostnaden på hela taxeringsvärdet.

I prop. 1975/76:79 ang. beskattning av fåmansföretag, som för närvarande behandlas av riksdagen, anför departementschefen att i det sammanhanget endast sådana ändringar i beskattningsregler som berör fastigheter bör komma i fråga som inte föregriper vårt arbete.

Mot denna bakgrund föreslås inte i propositionen någon ändring i nuvarande regler för det fallet att intäkten av upplåtelse till fåmansföretag har sådan storlek att den konventionella beskattningsmetoden skall tillämpas. För det fall att intäkten är lägre och schablonmetoden således tillämplig föreslås emellertid i syfte att förhindra obehöriga skatteförmåner att villaägaren skall ta upp ersättningen särskilt som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Avdrag skall medges för skäliga kostnader på grund av intrånget. Förslaget avser upplåtelse av företagsledaren eller honom närstående.

Vi delar uppfattningen i betänkandet och propositionen att vid upplåtelse till eget företag även intäkt som är lägre än beloppsgränsen – enligt vårt förslag 3 600 kr. – bör beskattas särskilt. Inom ramen för vårt förslag till system för beskattning vid uthyrning av villa bör detta önskemål tillgodoses genom en regel om att beloppsgränsen inte gäller vid upplåtelse av förvarande slag. Härvid blir ersättningen skattepliktig intäkt av annan fastighet.

Utifrån nämnda system finns det också anledning att anknyta till beredningens olika behandling av uthyrning av bostadsutrymmen och från bostaden skilda lokaler, och vi har utformat vårt författningsförslag i överensstämmelse härmed.

Samma regler som vid uthyrning till eget eller närståendes företag bör gälla vid uthyrning till närstående för annat ändamål än bostad.

1.2.1.3 Särskilda frågor

Den närmare utformningen av kostnadsberäkningen

I föregående avsnitt har vi föreslagit att kostnaderna – utom räntor och tomträttsavgäld – för uthyrd villa eller uthyrd del därav skall beräknas till viss procentuell andel av taxeringsvärdet resp. vad som därav belöper på de uthyrda utrymmena. Det är dock inte utan vidare givet att samtliga andra kostnader för fastigheten än räntor och avgäld bör ingå i schablonen.

Hänsyn måste tas till hyresavtalens utformning.

Kostnaden för uppvärmning bestrids väl i allmänhet av fastighetsägaren vid uthyrning i tvåfamiljsvilla och vid partiell uthyrning i enfamiljsvilla. Vid fullständig uthyrning av enfamiljsvilla torde det däremot inte vara ovanligt att fastigheten hyrs ut i uppvärmt skick. Beträffande kostnaden för elektrisk ström är förhållandena likartade. För tvåfamiljsvillorna kan det dock antas vara regel att hyresgästen svarar för kostnaden. Även va-kostnad betalas ibland av hyresgästen. Om kostnad för bränsle, el och vatten beaktas vid fastställandet av avdragsschablonen, måste i de fall hyresgästen svarar för kostnaden avdraget minskas med ett belopp motsvarande denna för att beskattningsresultatet inte skall bli felaktigt. Ett sådant system förutsätter att hyresgästerna görs uppgiftsskyldiga för kostnaderna och att de måste föra anteckningar om förhållanden, som eljest lämnats utanför skattesystemet. Denna lösning är enligt vår mening inte lämplig. Bättre är att inte inräkna ifrågakarande kostnader i schablonen utan låta fastighetsägaren i förekommande fall dra av dem med deras verkliga belopp. Visserligen måste då vid uthyrning i tvåfamiljsvilla och partiell uthyrning i enfamiljsvilla en fördelning av den totala ifrågakarande kostnaden göras mellan ägarelägenheten och de uthyrda utrymmena. Några större problem synes dock inte vara förknippade härmed. Fördelningen torde i allmänhet kunna göras med ledning av ytornas storlek.

Övriga kostnader än de som berörs i föregående stycke bör ingå i avdragsschablonen. Procenttalet bör med hänsyn härtill bestämmas till 3,5. De överväganden som ligger till grund för siffran är följande.

På uppdrag av boendeutredningen och oss utförde statistiska centralbyrån, i huvudsak under 1973, en undersökning av de ekonomiska villkoren för egnahemsinnehav m. m. Preliminära resultat från denna småhusundersökning har redovisats i bl. a. vårt första betänkande, Neutral bostadsbeskattning (SOU 1974:16). Redovisning för de definitiva resultaten, som nära ansluter till de preliminära, finns i Statistiska meddelanden Bo 1975:3 och i bilagesamling till boende- och bostadsfinansieringsutredningarnas betänkande Bostadsförsörjning och bostadsbidrag (SOU 1975:52). Undersökningen avsåg 1972 års förhållanden i fyra olika regioner. Region C utgjordes av övriga kommuner än Stor-Stockholm och Stor-Göteborg med mer än 50 000 invånare.

Det för samtliga undersökta villor i region C genomsnittliga taxeringsvärdet var 95 000 kr. Den genomsnittliga kostnaden för reparation och underhåll var 1 240 kr. eller 1,3 % av taxeringsvärdet.

De genomsnittliga kostnaderna för villaförsäkring, sotning, sophämtning och annan renhållning, vatten och avlopp samt samfällighetsavgifter och övriga utgifter redovisas i en post till 831 kr. Sedan ett till 300 kr. uppskattat belopp för vatten räknats bort utgör övriga kostnader 0,6 % av taxeringsvärdet.

Till utgångspunkt för beräkning av värdeminskningsavdraget uttryckt i procent av taxeringsvärdet har tagits en villa i regionen producerad i slutet av 1950-talet, alltså efter 1957 års allmänna fastighetstaxering. Det taxerade byggnadsvärdet kan vid 1965 och 1970 års allmänna fastighetstaxeringar uppskattas ha stigit till sammanlagt ca 120 % av byggnadskostnaden. Hela taxeringsvärdet kan uppskattas till ca 120 % av det taxerade byggnadsvärdet. De enligt den konventionella metoden föreskrivna procentsatserna för värdeminskningsavdrag, som är anknutna till byggnadens anskaffningsvärde – för byggnader av tegel och liknande material 1,5 % och för träbyggnader 1,75 % – har sammanvägts till 1,6 %. Utifrån dessa förutsättningar blir värdeminskningsavdraget uttryckt i procent av taxeringsvärdet 1,1.

Det sammanlagda avdraget för ifrågakarande kostnader, uttryckt som procentuell

andel av taxeringsvärdet, blir således enligt beräkningarna ($1,3 + 0,6 + 1,1 =$) 3,0. Siffran bygger delvis på antaganden och dess exakthet bör inte överskattas. I stort sett torde den dock vara realistisk.

I ett avseende är emellertid underlaget för beräkningarna behäftat med en påtaglig svaghet. Småhusundersökningen avsåg nämligen enfamiljsvillor, som ägdes av någon av de boende. Av flera skäl, bl. a. att ifrågavarande uthyrningar ofta är tidsbegränsade, t. ex. då uthyrningen föranleds av några års tjänstgöring på annan ort, nödvändiggör uthyrning vanligen något tätare reparationer än som behövs då ägaren fortlöpande disponerar villan själv. Den genomsnittliga reparationskostnaden blir därmed något större, varför delposten för reparation och underhåll i procenttalet 3 torde vara något för låg. En skälig avvägning uppnås enligt vår mening om talet höjs med en halv enhet till 3,5.

Beräkningen avser som nämnts 1972, vilket år ligger mitt i fastighetstaxeringsperioden 1970–1974, och kan därför antas representera ett genomsnitt för perioden. Skäl att tro att kostnadernas genomsnittliga förhållande till taxeringsvärdet kommer att i mera avsevärd mån förändras under senare taxeringsperioder synes inte föreligga.

Som framgått av det föregående bör enligt vår uppfattning kostnad för reparation och underhåll ingå i avdragsschablonen – om så inte sker är ju i själva verket tanken på en schablonmässig beräkning av fastighetskostnaderna förfelad. En sådan ordning ligger också i linje med de hyresrättsliga reglerna om underhåll av bostadslägenhet. Enligt dessa åligger det hyresvärdens att med skäliga tidsmellanrum ombesörja tapetsering, målning och andra sedvanliga reparationer med anledning av lägenhetens försämring genom ålder och bruk. Bestämmelserna är tvingande utom beträffande enfamiljshus, för vilka annat kan avtalas.

Om emellertid en villaägare avtalar med sin hyresgäst att denne mot en lägre hyra än som eljest skulle ha utgått skall svara för reparationer och underhåll, medför en regel om schablonmässig avdragsrätt för fastighetsägaren, som inbegriper kostnaderna härför, att han blir otillbörligt gynnad. Visserligen är som framgår av föregående stycke sådana avtal ogiltiga beträffande tvåfamiljsvillor, men detta hindrar ju inte att parterna faktiskt efterlever en överenskommelse av ifrågavarande slag.

För att inte möjlighet skall öppnas till opåkallad skattelättnad bör i princip föreskrivas att fastighetsägarens avdrag för kostnader skall minskas med ett belopp motsvarande hyresgästs kostnad för reparation och underhåll. Fall kan dock tänkas där en regel av så allmän räckvidd skulle leda för långt. Enligt nyligen genomförd lagstiftning har hyresgäst rätt att på egen bekostnad utan samtycke av hyresvärdens utföra målning, tapetsering eller därmed jämförlig åtgärd i sin lägenhet. Bestämmelsen är tvingande utom bl. a. när hyresavtalet avser enfamiljshus, som inte är avsett att hyras ut varaktigt. Självfallet bör inte hyresvärdens avdrag påverkas av att hyresgästen t. ex. tapetserat om ett rum med redan tidigare bra tapeter. Likaså skulle det föra längre än nödvändigt att minska fastighetsägarens avdrag för alla värdehöjande åtgärder som företas av hyresgäst. Syftet att hindra möjlighet för fastighetsägare att tillskansa sig en förmån vid beskattningen genom att så att säga byta ut en del av den kontanta hyran mot en förpliktelse för hyresgästen att underhålla och reparera torde i stället lämpligast tillgodoses genom en regel om att fastighetsägarens kostnadsavdrag minskas med belopp motsvarande kostnad för reparationer och underhåll, som hyresgästen utfört enligt åtagande. I kostnaden bör härvid inräknas även värde

av arbete som hyresgästen själv kan ha nedlagt.

Vidare bör reparation som utförts av hyresgäst inte påverka fastighetsägarens kostnadsavdrag om åtgärden har karaktär av skadestånd. Vi åsyftar exempelvis omtapetsering eller ommålning på grund av osedvanligt stort slitage eller skadegörelse. Direkt skadestånd till fastighetsägaren kommer nämligen i sådana fall som en konsekvens av förslaget om schablonmässig kostnadsberäkning inte att utgöra skattepliktig intäkt för denne. Detta följer av att enligt gällande rätt skadestånd av denna art utgör intäkt av annan fastighet endast om det motsvarar avdragsgill omkostnad i sådan förvärvskälla. Att avdrag för reparationer medges schablonmässigt kan inte anses innebära att en konkret reparationskostnad är att anse som avdragsgill omkostnad i detta sammanhang, allra minst om kostnaden är av särpräglad natur.

Mot den föreslagna regeln om minskning av fastighetsägarens kostnadsavdrag kan med visst fog invändas att den inte torde vara helt okomplicerad att praktiskt tillämpa. Det bör därför framhållas att den normala, av lagstiftaren knäsatte ordningen i hyresförhållanden är att hyresvärden ansvarar för och bekostar erforderligt underhåll. Denna princip torde med endast enstaka undantag tillämpas även i hyresförhållanden avseende en- och tvåfamiljsvillor. Regeln avser att hindra att avdragsschablonen gör den motsatta ordningen attraktiv. Den torde således endast sällan behöva komma till direkt tillämpning.

Hyresgäst kan naturligtvis åta sig att svara även för andra kostnader, som ingår i schablonavdraget, än för reparation och underhåll. Regeln om minskning av fastighetsägarens kostnadsavdrag bör därför ges en generell utformning.

Närmare om uthyrning av del av villa

För villor med höga taxeringsvärden sker inkomstberäkningen enligt en progressiv skala. Denna har genom lagstiftning åren 1974 och 1975 fått följande utformning, som gäller fr. o. m. 1976 års taxering.

Intäktspocent	Skikt av taxeringsvärdet
2	0 - 200 000
4	200 000 - 250 000
8	250 000 - 300 000
10	300 000 -

Den närmare utformningen av den av oss i det föregående föreslagna metoden för beskattning vid uthyrning av del av villa vållar inga särskilda svårigheter så länge villans taxeringsvärde inte överstiger 200 000 kr. Resultatet blir detsamma oavsett om intäkten av ägarens bostad beräknas direkt på den del av taxeringsvärdet som belöper på denna eller man utgår från schablonintäkten för hela fastigheten och sedan räknar bort den del därav som belöper på de uthyrda utrymmena. Däremot får valet av förfaringssätt reell betydelse när taxeringsvärdet är högre. Följande alternativ kommer i fråga.

- A. Schablonintäkten beräknas för hela fastigheten. Därefter räknas den del därav som belöper på uthyrda utrymmen bort "från botten", alltså i första hand efter 2 %.
- B. Schablonintäkten beräknas för hela fastigheten. Intäkten minskas sedan med den del därav som efter en proportionell fördelning belöper på de uthyrda utrymmena.
- C. Schablonintäkten beräknas direkt på den del av taxeringsvärdet som belöper på ägarens bostad. Detta kan också uttryckas så att schablonintäkten beräknas för hela fastigheten, varefter den del därav som belöper på de uthyrda utrymmena räknas av "från toppen", alltså i förekommande fall i första hand efter 10 %.

När den differentierade intäktsschablonen infördes 1966 motiverades den teoretiskt med att det enhetliga procenttalet, genom att taxeringsvärdet ligger till grund för intäktsberäkningen, medförde att ett allt större kapital blev obeskattat ju mera påkostad en villa var. Man åberopade också att de dåvarande reglerna verkat starkt pådrivande på onödigt kostnadskrävande byggen och framhöll, att skattereglerna inte borde vara utformade så att de direkt stimulerade uppförande av lyxbetonade villor (prop. 1966:151). Som redan nämnts under 1.1.4 gjordes den differentierade schablonen tillämplig även på tvåfamiljsvillor, bl. a. därför att den schablonmässiga inkomstberäkningen för dem ansågs fördelaktig.

Alternativ A torde inte kunna komma i fråga. Till förmån för alternativ B skulle kunna anföras, att detta för närvarande gäller beträffande tvåfamiljsvillorna såtillvida att nuvarande villaschablon beräknas på fastighetens hela taxeringsvärde. Situationen blir emellertid i viss mån ändrad, om statsmakterna följer vårt förslag till halvkonventionell beskattning av den uthyrda delen. Viss om än begränsad skärpning sker härigenom. Det faller sig då naturligt att i högre grad än nu beakta att ägaren avstår från att själv nyttja en del av byggnaden. Med detta betraktelsesätt representerar den uthyrda delen inte något "lyxvärde" för honom. Detta pekar mot alternativ C. Att välja alternativ C faller sig också naturligt därigenom att denna metod redan tillämpas när del av villa används i rörelse som ägaren driver. Med tanke på de särskilda regler som vi i det följande föreslår för hyrestransaktioner mellan fåmansbolag och delägare i sådana torde någon risk för reglernas nyttjande i skatteflyktssyfte knappast föreligga.

Vi föreslår alltså, att alternativ C väljs. Det innebär, att värdet av uthyrd del av villa frånräknas det taxeringsvärde, på vilket ägarens intäktsschablon baseras.

Uthyrning i möblerat skick

I samband med att gränsen för schablonmetodens tillämplighet vid sommarnöjesuthyrning o. d. jämkades 1961 diskuterades frågan huruvida ersättning för möbler, som ingick i upplåtelse, skulle beskattas som intäkt av fastighet tillsammans med hyresinkomsten i övrigt. Departementschefen erinrade om att bevillningsutskottet i ett tidigare sammanhang gett uttryck för uppfattningen att hänsyn inte skulle tas till möbelsättning vid undersökning av om beloppsgränsen överskridits. Enligt departementschefens

uppfattning kunde emellertid vägande invändningar resas mot en sådan regel. Den skulle nämligen tvinga såväl villaägaren som taxeringsnämnden att göra en beräkning av hur stor del av hyran som belöper på annat än fastigheten som sådan. Ur praktiska synpunkter ansåg departementschefen att det skulle vara att föredra om gränsdragningen skedde med utgångspunkt från bruttobeloppet av vad som influtit genom uthyrningen. I syfte att uppnå detta föreslogs att det tidigare uttrycket intäkt i punkt 6 tredje stycket av anvisningarna till 24 § KL skulle utbytas mot bruttointäkt (prop. 1961:4).

Bevillningsutskottet godtog den i propositionen föreslagna lösningen men framhöll, att i de fall bruttointäkten var så hög att schablonmetoden inte var tillämplig, det ändå kunde inträffa att den skattskyldige inte behövde skatta för hela det belopp som influtit genom uthyrningen. Beskattningen av annan fastighet enligt den konventionella metoden borde nämligen enligt utskottet endast avse vad av hyresersättningen som belöper på disponerandet av själva fastigheten (Be U 1961:4).

För vår del har vi i sistnämnda hänseende en annan uppfattning. Att uthyrning av villa även omfattar lösa inventarier som hör till villan, t. ex. möbler, föranleder enligt vår mening inte att intäkten skall delas upp mellan olika förvärvskällor – förutom annan fastighet inkomst av rörelse eller tillfällig förvärvsverksamhet – eller än mindre att en del av intäkten är skattefri. Vi anser således att hela intäkten enligt gällande rätt skall beskattas som intäkt av annan fastighet. Det är också av lagstiftaren förutsatt att vid beräkning av inkomst av fastighet hänsyn kan tas till lösa inventarier som hör till fastigheten i det att avdrag för värdeminskning är särskilt medgivet för sådana inventarier (punkt 2 b sista stycket av anvisningarna till 25 § KL).

Man kan tänka sig olika metoder att beakta villaägares kostnad för tillhandahållande av möbler och annat lösöre vid uthyrning. Ett alternativ är att medge avdrag efter en konventionell beräkning av kostnadens storlek. En sådan ordning skulle emellertid uppenbarligen medföra svårigheter i den praktiska tillämpningen. Metoden skulle motverka den enkelhet i beskattningen av uthyrningsinkomster som vi eftersträvar och kan därför inte förordas.

En annan möjlighet är att låta avdrag för möbler o. d. ingå i det allmänna schablonavdraget för fastighetskostnaderna, varvid procenttalet skulle få avvägas med hänsyn härtill. Alternativet skulle emellertid i det enskilda fallet reellt sett innebära att hänsyn inte togs till om uthyrningen omfattat möbler eller inte. En sådan ordning skulle med rätta kunna uppfattas som orättvis och bör därför inte heller komma i fråga.

Den lämpligaste lösningen torde i stället vara någon form av särskilt schablonavdrag för möbler o. d. Beräkningen av ett sådant avdrag kan grundas antingen på taxeringsvärdet eller på hyran. Vilken metod som leder fram till det avdrag som bäst återspeglar de verkliga kostnaderna beror på hur starkt sambandet är mellan dessa och taxeringsvärdet resp. hyran. Att generellt sett ett visst samband finns mellan möbelkostnad och taxeringsvärde är troligt. En stor och påkostad villa har väl ofta relativt sett dyrbarare inredning än vad en enklare villa har. I det enskilda fallet är å andra sidan inredningen självfallet oberoende av taxeringsvärdet. Hyran däremot står i direkt relation till omfattningen och kvaliteten av möbler och annat

lösöre som hyresgästen får disponera. Även om hyran givetvis även beror på andra faktorer, såsom fastighetens standard och läge och hyressituationen på orten, torde den bättre än taxeringsvärdet vara ägnad att läggas till grund för beräkningen.

En invändning mot att så ändå sker kan vara att vi redan har föreslagit en avdragsschablon, som grundas på taxeringsvärdet, och att avdragsschablonen för möbler m. m. lämpligen borde utformas som en påbyggnad av denna. Mot detta i och för sig berättigade intresse av enhetliga regler står emellertid ett annat sådant intresse. Vi kommer i det följande att behandla beskattningen vid uthyrning också av lägenhet som uthyraren innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Även i de fallen finns det enligt vår uppfattning skäl att införa en schablonberäkning av kostnader för möbler o. d. Av naturliga skäl kan beräkningen därvid knappast utgå från annat än hyran. Det är uppenbarligen av värde att metoden för beräkning av kostnader för möbler o. d. är enhetlig oavsett den juridiska form i vilken uthyraren innehar de uthyrda utrymmena. Vi anser således att ifrågavarande schablonberäkning bör grundas på hyran.

Som hyra bör anses den faktiskt utgående hyran, således i förekommande fall även däri ingående ersättning för bränsle, vattenförbrukning och elektrisk ström.

När det gäller avdragets storlek synes man böra skilja mellan uthyrning av ett eller annat rum och av hel villa. I det förra fallet ingår nämligen möbler i vardagsrum o. d. inte i uthyrningen. Dessa torde ofta representera en betydande del av det totala möbelvärdet. Villaägaren kan då också på ett annat sätt än när uthyrningen omfattar hela fastigheten disponera över vilka möbler han vill hyra ut. En skälig avvägning uppnås enligt vår mening om avdraget beräknas efter 20 % vid fullständig uthyrning och efter 10 % när uthyrningen är av mindre omfattning.

En given förutsättning för att avdrag enligt förslaget skall få åtnjutas är att lägenheten eller rummet som hyrs ut är någorlunda fullständigt möblerat. Om det framgår av omständigheterna att så inte varit fallet bör någon jämkning av schablonavdraget inte komma i fråga, utan avdrag bör helt vägras.

1.2.2 *Upplåtelse av tomtområde*

Del av villatomt kan arrenderas ut för användning t. ex. som parkeringsplats eller upplagsplats. I princip bör enligt vår mening beskattning av inkomst av sådant utnyttjande av villafastighet anordnas på samma sätt som i fråga om inkomst av uthyrning av byggnaden eller del därav. Särskild beskattning bör således ske endast när intäkten av upplåtelsen överstiger 3 600 kr. eller tillsammans med hyresintäkt och intäkt av tillgodogörande av alster och naturtillgångar från fastigheten (se följande avsnitt) överstiger detta belopp. Beträffande frågan om schablonintäkten av fastigheten bör minskas med den del därav som kan anses belöpa på det upplåtna området har vi gjort följande överväganden.

Markvärdet för en villafastighet är endast i relativt begränsad omfattning beroende av tomtens storlek. Vid fastighetstaxering beräknas värdet av tomten med ledning av riktvärden, som anknyter till en för området genom-

snittlig tomtstorlek. Enligt riksskatteverkets anvisningar inför 1975 års allmänna fastighetstaxering borde ett frångående av riktvärdet med hänsyn till tomtarealen i allmänhet ske endast om skillnaden i storlek var så betydande, att riktvärdet skulle behöva höjas resp. sänkas med 20 % eller mera. Anledning att justera riktvärdet nedåt torde enligt anvisningarna i allmänhet ha funnits endast om tomten var minst 20 % mindre än markvärdekartans normaltomt. I sådana fall borde normaltomtens riktvärde minskas med 20 %.

Nämnda föreskrifter för fastighetstaxeringen skulle i och för sig kunna tillämpas analogt vid reducering av schablonintäkten p. g. a. upplåtelse av tomtområde. Understiger ytan av det upplåtna området 20 % av hela tomtens yta borde då i allmänhet någon reducering inte göras. Är däremot ytan av det upplåtna området större borde i allmänhet schablonintäkten minskas med 20 % av den del därav som vid en proportionell fördelning mellan markvärdet och byggnadsvärdet belöper på markvärdet.

Vi anser emellertid inte att man bör kräva, att skattskyldiga utanför kretsen av rörelseidkare o. d. skall tillämpa så pass komplicerade regler, om inte därigenom ändamål av betydande vikt tillgodoses. I allmänhet torde vare sig ägarens förmån av fastigheten eller hans kostnader för densamma påverkas i någon större utsträckning av att ett område av tomten upplåts på arrende. Enligt vår mening kan man helt underlåta att för ifrågavarande fall reducera schablonintäkten utan att därigenom åsidosätta något rättviseintresse av betydenhet. Om upplåtelsen för med sig särskilda kostnader, t. ex. för att hålla det upplåtna området i visst skick eller för att efter upplåtelseiden återställa det i ursprungligt skick, bör de däremot få dras av.

Vid fastighetstaxeringen tas vid uppskattande av markvärde för småhusfastighet hänsyn till om tomten belastas av servitut som utgör betydande besvär för densamma. Med hänsyn bl. a. härtill bör de ovan föreslagna reglerna gälla även intäkt på grund av upplåtelse av servitut om intäkten enligt allmänna regler är skattepliktig.

1.2.3 *Tillgodogörande av alster och naturtillgångar*

Inkomst genom försäljning eller annat tillgodogörande av trädgårdsprodukter och andra alster eller naturtillgångar från villafastighet bör – såvida fråga inte är om handelsträdgårdsrörelse e. d. – beskattas under samma förutsättning som i det föregående behandlade inkomster, dvs. om intäkten, i förekommande fall jämte övriga intäkter, överstigit 3 600 kr.

Enligt riksskatteverkets anvisningar inför 1975 års allmänna fastighetstaxering borde förekomst av trädgårdsanläggning på villafastighet föranleda justering av riktvärdet enligt markvärdekarta om anläggningen var avsevärt mer exklusiv än normalt förekommande trädgårdsanläggningar. En förutsättning för justering var att anläggningen kunde förväntas påverka priset vid försäljning av tomten.

Av anvisningarna framgår att trädgårdsanläggning oftast inte påverkat taxeringsvärdet. I de fall så inte skett saknas anledning att justera schablonintäkten med hänsyn till att avkastningen av anläggningen beskattas särskilt. En regel om att justering skall ske i de fall anläggningen verkligen påverkat taxeringsvärdet skulle bli besvärlig att tillämpa. Vi anser inte att

man behöver ta särskild hänsyn till den obetydliga dubbelbeskattning som uppkommer i sådana fall. Inte heller synes tillräckliga skäl föreligga för en regel om justering av schablonintäkten vid beskattning på grund av tillgodogörande av andra alster eller av naturtillgångar från villafastighet.

I likhet med vad som föreslagits i fråga om upplåtelse av område av villatomt bör däremot särskilda kostnader för intäktens förvärvande få dras av.

De särskilda konventionella reglerna för beskattning av avkastning av plantering och trädgårdsland bör ha motsvarande tillämpning i förevarande sammanhang. Särskild beskattning av avkastningen bör således inte komma i fråga i den mån planteringen eller trädgårdslandet endast kan anses som tillbehör till ägarens bostad och används företrädesvis för hans personliga trevnad. I överensstämmelse härmed bör avdrag för underhåll m. m. få göras endast i den mån planteringen eller trädgårdslandet inte har nyssnämnda karaktär. Vidare bör avdraget inte få överstiga intäkten.

1.2.4 Fastigheter anslutna till samfällighet

Genom lagstiftning 1975, som skall tillämpas första gången vid 1977 års taxering, har nya bestämmelser tillskapats angående beskattningen då fastighet äger del i samfällighet. Bestämmelserna innebär, såvitt nu är i fråga, i huvudsak att inkomstberäkningen för verksamheten i samfälligheten sker hos ägarna till de delägande fastigheterna i den förvärvskälla som delägarfastigheten ingår i. I fråga om schablontaxerad fastighet sker detta normalt genom att andelen i samfälligheten beaktas vid fastställande av taxeringsvärdet för fastigheten, varigenom värdet av andelen kommer att ingå i underlaget för beräkningen av schablonbeloppet. Om samfälligheten åsatts särskilt taxeringsvärde – detta kan ske om även andra fastigheter än villor deltar i samfälligheten – skall fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde inräknas i nämnda underlag. Vid bedömningen av om villa p. g. a. höga bruttointäkter skall taxeras enligt konventionell metod tas enligt nämnda regler inte hänsyn till intäkt i samfällighet.

Vi föreslår att dessa regler samordnas med våra förslag i det föregående på följande sätt.

Intäkt p. g. a. att villa har del i samfällighet upptas särskilt endast i följande fall, nämligen dels om villan inte till någon del använts som bostad för ägaren och schablonmässig intäktsberäkning således inte kommer i fråga och dels om vid uthyrning schablonbelopp beräknats endast för icke uthyrd del av fastigheten. I det förra fallet tas hela andelen av samfällighetens intäkt upp, i det senare den del därav som belöper på de uthyrda utrymmena.

Särskilt avdrag för andel i samfällighetens kostnader – utöver för räntor och tomträttsavgäld – kommer inte i något fall i fråga. Hänsyn till dessa kostnader tas nämligen alltid genom schablonberäkning, antingen på intäktssidan eller på kostnadssidan.

2 Upplåtelse av bostad till anställd i fastighetsägarens rörelse

2.1 Gällande rätt

Om rörelseiddkare upplåtit bostad i egen fastighet till anställd i rörelsen utgör värdet av upplåtelsen i princip skattepliktig löneförmån för den anställda. Vid hyresfri upplåtelse skall denne således skatta för bostadens hyresvärde. Har hyra utgått och understiger den hyresvärdet utgör mellanskillnaden skattepliktig intäkt för honom. Om vederlaget varit endast obetydligt lägre än hyresvärdet kan dock värdet av upplåtelsen utgöra sådan förmån av mindre värde som enligt 32 § 3 mom. fjärde stycket KL inte skall tas upp som intäkt.

För rörelseiddkaren blir beskattningen olika beroende på om bostaden skall anses använd i rörelsen eller ej. I det förra fallet ingår intäkterna av och utgifterna för fastigheten bland summan av intäkterna resp. utgifterna i rörelsen. Om upplåtelsen varit hyresfri eller om hyran understigit hyresvärdet får rörelseiddkaren inte avdrag för värdet av den utgivna förmånen. I det senare fallet beräknas inkomsten av bostaden enligt reglerna för annan fastighet. Om ersättning för upplåtelsen inte utgått eller om utgående ersättning understigit hyresvärdet upptas härvid – vid konventionell inkomstberäkning – intäkten till hyresvärdet; detta värde resp. skillnaden däremellan och hyran har kommit fastighetsägaren till godo genom upplåtelsen. Motsvarande belopp får dras av vid beräkningen av rörelseinkomsten.

Valet av förvärvskälla har praktisk betydelse främst när den upplåtna bostaden är villafastighet. Vid inkomstberäkning enligt reglerna för annan fastighet tillämpas då villaschablonen vid upplåtelse till stadigvarande bostad. Om upplåtelsen varit hyresfri upptas således hyresvärdet till beskattning endast inom ramen för schablonen. Trots det får vid beräkningen av rörelseinkomsten hyresvärdet dras av fullt ut (ex: RÅ 1965 ref. 3). Om villan skall anses ingå i rörelsen kommer däremot schablonmetoden inte i fråga, utan avdrag för fastighetskostnaderna medges enligt de för rörelse gällande reglerna.

Procentavdraget vid garantibeskattningen kan ibland utnyttjas bättre om den upplåtna fastigheten anses ingå i rörelsen genom att avdraget då får göras från nettointäkten av rörelsen.

Är fastighet, som inte anses använd i rörelsen, belägen i annan kommun än där rörelsen bedrivits, får vid taxeringen till kommunal inkomstskatt

underskott av fastigheten inte dras av från inkomsten av rörelsen. Anses däremot fastigheten använd i rörelsen får kostnaderna dras av från bruttointäkten av denna.

Slutligen är reglerna om beräkning av avdrag för värdeminskning av byggnad olika vid beräkning av inkomst av annan fastighet och av rörelse. Värdeminskningssavdraget beräknas för annan fastighet i allmänhet efter 1,5 % för byggnad av sten och liknande och efter 1,75 % för byggnad av trä. För rörelsefastigheter skall procentsatsen för värdeminskningssavdraget bestämmas efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Enligt anvisningar av riksskatteverket (RSV Dt 1974:30) utgör procentsatserna för bostadsbyggnader för personal på orter med normal hyresmarknad, för byggnader av sten och liknande 1,5 och för byggnader av trä 1,75. På orter utan egentlig hyresmarknad, såsom inom brukssamhällen och liknande samhällen, utgör motsvarande procentsatser 2 resp. 2,25. I fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, får skattskyldig göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom för årliga värdeminskningssavdrag – med 10 % av den på planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget skall fördelas med 2 % under vart och ett av de fem första beskattningsåren räknat från och med det år då kostnaden nedlagts. Någon motsvarande bestämmelse finns inte beträffande beräkning av inkomst av annan fastighet. – Vid beräkning av inkomst av rörelse – men inte vid beräkning av inkomst av annan fastighet – medges avdrag för utrangering av byggnad.

Gränsen mellan till anställda upplåtna bostäder som skall resp. inte skall anses ha använts i rörelsen dras i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 24 § KL, som lyder:

Har idkare av rörelse i honom tillhörig fastighet upplåtit bostad för den i rörelsen anställda arbetspersonalen i denna dess egenskap, skola dessa bostadslägenheter anses vara använda i rörelsen, och det är härvid utan betydelse, huruvida upplåtelsen skett mot särskild hyresersättning eller personalen tillförsäkrats fri bostad. Om däremot ägaren av ett hyreshus tillfälligtvis uthyr en lägenhet i huset till en i hans rörelse anställd arbetare, skall icke i följd härav denna lägenhet anses använd i rörelsen.

Vad som vid stadgandets tillkomst 1928 avsågs med uttrycket "arbetspersonal" är icke helt klart. Såvitt kan utläsas ur regeringsrättens praxis tillägs emellertid ordet numera inte någon självständig innebörd, utan det används i den allmänna betydelsen personal.

För att bostaden skall anses använd i rörelsen fordras således endast att upplåtelsen skett till anställd i rörelsen i denna hans egenskap.

Något rättsfall rörande tolkningen av "i denna hans egenskap" vid upplåtelse till arbetare synes inte föreligga. Detta torde bero på att det anses helt klart att upplåtelse till arbetare medför att bostaden skall anses använd i rörelsen.

I fråga om upplåtelser till direktörer i rörelsedrivande aktiebolag som själva eller genom släktskap har ett avgörande ägarinflytande i aktiebolaget föreligger å andra sidan ett flertal rättsfall från regeringsrätten (RÅ 1958 fi 2016, 1962 fi 1278, 1965 ref. 3, 1965 fi 119, 123, 124, 127, 835, 1279 och 1285). I samtliga fall ansåg regeringsrätten att den upplåtna bostaden inte kunde anses använd i bolagets rörelse. I RÅ 1958 fi 2016 och 1965 fi 124 skedde detta trots att bolagen åberopat att bostaden användes för repre-

sensation. Den av regeringsrätten i allmänhet använda lokutionen är att "upplåtandet av bostad åt vederbörande har inte sådan betydelse för bolagets rörelse, att på grund därav bostadsupplåtelsen kan anses ha skett till vederbörande i hans egenskap av anställd i rörelsen". I RÅ 1965 fi 122 och 837, där av notisens avfattning inte klart framgår om vederbörande direktör var aktieägare eller ej, blev utgången densamma, liksom i RÅ 1970 fi 2445, där fråga var om upplåtelse till anställd, som var svårson till huvudaktieägaren.

I RÅ 1971 ref. 16 var fråga om villafastighet, som upplåtits av aktiebolag till bolagets verkställande direktör, som inte ägde aktier i bolaget. Hos prövningsnämnden återopade bolaget till stöd för sitt yrkande att fastigheten skulle anses använd i rörelsen, att då bolaget skulle tillsätta verkställande direktör denne satt som villkor att lämplig bostad skulle anvisas honom samt att bolaget inte kunnat skaffa bostad på annat sätt än genom att förvärva en villafastighet och upplåta den till honom. – Kammarrätten yttrade bl. a.: Såvitt handlingarna utvisar är bolagets verkställande direktör icke aktieägare i bolaget och äger icke heller av annan anledning avgörande inflytande i bolaget. På grund härav måste fastigheten anses vara upplåten till denne i egenskap av i rörelsen anställd arbetspersonal och skall fastigheten därför anses använd i rörelsen. – Regeringsrätten yttrade bl. a.: Av handlingarna framgår att bolaget är ett av vissa industriföretag bildat inköpsbolag med uppgift att för företagens räkning handha virkesanskaffning och skogsförvaltning samt att bolaget har sitt huvudkontor i Halmstad. – Med hänsyn till bl. a. bolagets verksamhet och till att rörelsen bedrivs i stad med icke obetydlig hyresmarknad kan upplåtelsen av bostad i den ifrågavarande villafastigheten till bolagets verkställande direktör icke anses ha sådan betydelse för bolagets rörelse, att bostadsupplåtelsen på grund därav kan anses ha skett till i rörelse anställd arbetspersonal i denna dess egenskap. – Regeringsrätten ansåg således att fastigheten inte kunde anses använd i bolagets rörelse.

Utgången i några år 1975 av regeringsrätten avgjorda mål, där omständigheterna var besläktade med dem i RÅ 1971 ref. 16, blev densamma som i referatmålet. Det var här fråga om villor i malmöområdet, som av bolag upplåtits åt chefstjänstemän, som dock ej hade ställning av verkställande direktör. I regeringsrättens domar framhölls bl. a. att bolagens rörelse bedrivits i en region med omfattande hyresmarknad och tillgång på villafastigheter. (RRK R 75 1:36)

I rättsfallet RRK K 73 1:43, som avgjorts av kammarrätten i Göteborg, var omständigheterna följande.

Ett aktiebolag drev handel med livsmedel i en butik som var inrymd i en bolaget tillhörig fastighet. Fastigheten innehöll därutöver bl. a. en lägenhet som upplåtits till bostad åt verkställande direktören, som var den ende aktieägaren i bolaget. Kammarrätten fann att det med hänsyn till arten och omfattningen av bolagets verksamhet fick anses ha varit till fördel för rörelsen att företagsledaren bodde i omedelbar anslutning till butiken. På grund därav skulle enligt avgörandet upplåtelsen anses ha skett till i rörelsen anställd arbetspersonal i denna dess egenskap.

Den konkreta tvistefrågan i samtliga citerade rättsfall utom RÅ 1958 fi 2016 var om inkomsten av den upplåtna fastigheten skulle beräknas enligt

schablonmetoden eller ej. I RÅ 1958 fi 2016 var fråga om rätt att göra procentavdrag från rörelseinkomsten.

Rättsläget synes kunna sammanfattas på följande sätt. Avgörande för om den upplåtna bostaden skall anses använd i rörelsen är om upplåtelsen haft viss, inte närmare preciserbar, betydelse för rörelsen. Upplåtelse till arbetare presumeras ha sådan betydelse för rörelsen, och detsamma torde gälla för upplåtelse till tjänsteman i lägre ställning. Upplåtelse till tjänsteman i ledande ställning men utan ägarinflytande hos rörelseidkaren presumeras ha icke tillräcklig betydelse för rörelsen för att den upplåtna bostaden skall anses ha använts i denna. Presumtionen kan brytas om särskilda omständigheter föreligger, såsom t. ex. att rörelsen bedrivs på ort utan egentlig hyresmarknad. Upplåtelse till anställd med ägarinflytande hos rörelseidkaren, som då är juridisk person, presumeras likaledes – oavsett vederbörandes befattning – ha icke tillräcklig betydelse för rörelsen. Denna presumtion kan endast undantagsvis brytas.

2.2 Ekonomiska verkningar av gällande regler

Att en rörelseidkare betalar en del av lönen för en anställd in natura, t. ex. i form av rätt för den anställda att disponera en arbetsgivarens tillhörig bil, medför – om förmånsvärdet upptas rätt – i princip inte vare sig för- eller nackdelar vid beskattningen i förhållande till om hela lönen betalas kontant och den anställda själv håller sig med motsvarande nyttighet. Däremot påverkas beskattningen av om den anställda äger sin bostad själv eller denna tillhandahålls av arbetsgivaren. Detta är en följd bl. a. av att villafastighet är förvärvskälla och av att förmånsvärdet inte direkt motsvarar kostnaden för fastigheten. Följande exempel belyser effekten enligt gällande regler av att rörelseidkare tillhandahåller villa åt anställd i rörelsen.

Förutsättningar:

Villans hyresvärde	16 000
Omkostnader	21 000
Underskott enligt schablonmetoden	10 000
Den anställdes marginalsatt	70 %
Arbetsgivarens marginalsatt	55 %

Antagandena beträffande fastigheten är baserade på exempel 2, tabell 1, bilaga 1 till Neutral bostadsbeskattning (villa på 120 kvm i stockholmsområdet, byggd 1970). Från garantiskatt och beräknad ränta på eget kapital i fastigheten samt arbetsgivaravgifter bortses.

Om den anställda äger villan är hans boendekostnad

omkostnader	21 000
skatteeffekt av underskott ($0,7 \times 10\,000$)	– 7 000
	14 000

Villan använd i rörelsen

Arbetsgivarens bruttokostnad (före skatt) för innehavet blir 21 000 kr. Med oförändrade kostnader kan arbetsgivaren upplåta villan mot en hyra av 16 000 kr. och 5 000 kronors löneminskning eller hyresfritt mot 21 000 kronors löneminskning. I båda fallen blir

boendekostnaden för den anställde 17 500 kr. ($16\,000 + 0,3 \times 5\,000$ resp. $0,3 \times 21\,000 + 0,7 \times 16\,000$).

Villan inte använd i rörelsen

Om arbetsgivaren hyr ut villan till den anställde blir hyran, h, om lönekostnaden skall vara oförändrad

omkostnader	21 000
skatteeffekt av underskott ($0,55 \times 10\,000$)	- 5 500
skatteeffekt av avdrag för hyresbillig upplåtelse	- 0,55 (16.000 - h)
	h

$h = 14.889$

Den anställdes kostnad för bostaden blir	
hyran	14.889
skatt på värde av hyresbillig upplåtelse	
$0,7 (16.000 - 14.889)$	778
	15.667

Vid hyresfri upplåtelse blir nettokostnaden efter skatt för arbetsgivaren	
omkostnader	21 000
skatteeffekt av underskott ($0,55 \times 10\,000$)	- 5 500
skatteeffekt av avdrag för hyresvärde ($0,55 \times 16\,000$)	- 8 800
	6 700

För att balansera nettokostnaden efter skatt, 6 700 kr., måste arbetsgivaren minska lönen med 14 889 kr.

Den anställdes kostnad för bostaden blir då	
skatt på hyresvärdet ($0,7 \times 16\,000$)	11 200
nettoeffekt av löneminskningen ($0,3 \times 14\,889$)	4 467
	15 667

Enligt exemplet lönar det sig således inte för den anställde att bo i villa som tillhandahålls av arbetsgivaren i förhållande till att själv äga den. Om villan antas belånad till fulla värdet eller om hänsyn tas till beräknad ränta på eget kapital blir skillnaden större.

Om arbetsgivaren är ett fåmansbolag, där hela vinsten tas ut i lön av huvudaktieägaren, blir dennes kalkyl för att "skriva villan på bolaget" följande. Som ett alternativ kan han betala full hyra med 16 000 kr. För att bolaget skall få sina kostnader, 21 000 kr., täckta måste han dessutom minska sin lön med 5 000 kr. (alternativet är i princip en minskning av bolagets kapital med samma belopp) och får då en boendekostnad på ($16\,000 + 0,3 \times 5\,000 =$) 17 500 kr. Alternativt kan han minska lönen med 21 000 kr., varvid han måste skatta för förmånsvärdet. Boendekostnaden blir då likaledes ($0,3 \times 21\,000 + 0,7 \times 16\,000 =$) 17 500 kr. Det ogynnsamma utfallet beror på att bolaget inte kunnat utnyttja hela sin avdragsrätt. Enligt det förra alternativet utnyttjas sålunda endast den del av avdragsrätten för villaunderskottet på 10 000 kr. som svarar mot löneminskningen på 5 000 kr. I det senare fallet är avdragsrätten 26 000 kr. (villaunderskottet 10 000 kr. + hyresvärdet 16 000 kr.), varav den del som svarar mot löneminskningen på 21 000 kr. kan utnyttjas.

Exemplen pekar mot att det med nuvarande intäktsprocent och marginalskatter för rörelseidkare (aktiebolag) resp. arbetstagare ställer sig förmanligare för en anställd att bo i egen villa än i av arbetsgivaren tillhandahållen. Det saknar härvid betydelse om upplåtelsen sker mot hyra eller mot lägre lön än som eljest skulle ha utgått. Om villan anses använd i

rörelsen eller om fråga är om fåmansbolag och dettas huvudaktieägare förstärks skillnaden.

Från arbetsgivarens synpunkt sett är det inte ur skattesynpunkt fördelaktigare att upplåta en villa till anställd än att hyra ut den på öppna marknaden. Om vid upplåtelse till den anställda villan skulle anses använd i rörelsen blir resultatet i allmänhet ogynnsammare; i motsatta fallet blir det oförändrat.

2.3 Våra överväganden

Om en villa hyrts ut till en anställd anses den enligt gällande regler vanligen ingå i rörelsen. Hyran räknas då som intäkt i rörelsen, och rörelseresultatet belastas med de verkliga kostnaderna för villan. Det finns inte anledning att föreslå någon ändring i reglerna härom. Den anställda beskattas för eventuell löneförmån som kan ligga i att bostaden är hyresfri eller hyresbillig. Även dessa regler bör – med visst undantag som behandlas nedan under 2.3.2 – kvarstå oförändrade. Skall däremot en villa som upplåtits till anställd inte anses använd i rörelsen, sker inkomstberäkningen enligt samma regler som vid uthyrning i allmänhet av villa. Arbetsgivaren tar upp intäkt enligt villaschablonen och får avdrag för låneräntor och tomträttsavgäld. Dessutom får han i förekommande fall avdrag i rörelsen för förmån av gratis eller hyresbillig upplåtelse.

2.3.1 *Förvärvskällan*

Praxis visar att gränsen mellan villor som skall resp. inte skall anses använda i rörelsen i vissa fall är svår att dra. Detta hänger samman med att det särskiljande kriteriet är alltför vagt – upplåtelsen skall ha viss betydelse för rörelsen. Med nuvarande konstruktion av beskattningen är vidare förenad en logisk egendomlighet: i de fall bostad som upplåtits hyresfritt inte anses använd i rörelsen medges ändå avdrag för hyresvärdet vid beräkningen av inkomsten för denna. Innebörden härav synes vara att bostaden de facto anses ha tillgodogjorts i rörelsen. Reglerna överensstämmer med vad som gäller om någon i sin rörelse använt produkter från egen fastighet; värdet av produkterna räknas som intäkt av fastigheten men får avräknas som omkostnad i rörelsen (punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 29 § KL).

Vidare framgår av exemplen i det föregående att det normalt inte medför någon skattemässig fördel för parterna att arbetsgivaren upplåter villa till anställd – förutsatt att förmån av fri eller hyresbillig bostad tas upp till korrekta värden. Om villan anses använd i rörelsen blir beskattningen t. o. m. i regel klart oförmånligare än om den ägts av den skattskyldige och schablontaxerats, vilket delvis torde strida mot vad som tidigare ganska allmänt antagits. Skälet härtill är att villan i rörelsen beskattas enligt samma principer som vid konventionell inkomstberäkning i inkomstslaget annan fastighet. Och denna inkomstberäkning är, som framgår av bl. a. vårt förra betänkande, oförmånligare än villaschablonen, åtminstone sett på lite sikt. En annan sak är att konventionell inkomstberäkning ett enskilt år då stora reparationer utförts kan ge ett förmånligt resultat. För villor som p. g. a. lyxvillareglerna

har hög schablonintäkt är bilden dock något annorlunda. Här torde i vissa fall en konventionell inkomstberäkning kunna vara gynnsam.

Redan mot bakgrund härav kan det ifrågasättas om det finns tillräckliga skäl att upprätthålla nuvarande återhållsamma inställning när det gäller att bedöma om en villa skall anses använd i rörelsen eller ej.

Vi har i det föregående föreslagit en omläggning av beskattningen vid uthyrning i allmänhet av villa. Förslaget innebär att beskattningen grundas på den faktiska hyresintäkten och en schablonmässig uppskattning av kostnaderna. Upplåtelse till anställd i fastighetsägarens rörelse är en form av uthyrning, och vårt förslag rörande uthyrning i allmänhet bör i och för sig omfatta även sådana upplåtelser. En tillämpning av detta förslag på hyresfri upplåtelse till fast anställd innebär följande, om villan inte anses använd i rörelsen. I förvärvskällan annan fastighet tas som intäkt upp hyresvärdet och medges avdrag för kostnaderna enligt schablonmässig beräkning. I rörelsen medges avdrag för hyresvärdet. Nettoeffekten blir således normalt att avdrag medges för kostnaderna enligt schablonmässig beräkning.

Kostnadsschablonen i nämnda förslag är utformad så att avdragen över en längre tidsperiod i princip skall bli desamma som vid en helt konventionell inkomstberäkning. Härvid blir det tämligen likgiltigt om en villa skall hänföras till rörelsen eller ej – skillnaden kommer att ligga mer på det tekniska än det reella planet. Enligt vår uppfattning saknas det därför anledning att i fortsättningen skilja mellan villor som skall anses använda i rörelsen och andra villor. Villa som upplåts av rörelseidkare till anställd i rörelsen bör i stället generellt anses använd i denna.

Med den sålunda föreslagna ordningen får procentavdraget och kostnader för fastighet i annan kommun än där rörelsen drivs utnyttjas mot rörelseinkomsten även i sådana fall, där den upplåtna fastigheten med nuvarande regler inte skall anses använd i rörelsen. Detta anser vi närmast vara en fördel.

Med tanke på risken för missbruk bör kostnadsberäkningen i vissa fall ske enligt schablon. Vi syftar på sådana fall där den som nyttjar villa själv kan disponera över om den skall ägas av honom själv eller hans arbetsgivare. Den grupp av skattskyldiga det här är fråga om torde praktiskt taget helt falla inom kategorin delägare i fåmansföretag. Vi förordar därför att kostnadsberäkningen för villor som tillhör sådant företag skall ske enligt den schablon som vi föreslagit för uthyrda villor, dock endast i fråga om upplåtelse till delägare.

Den föreslagna ordningen bör omfatta även bostäder i flerfamiljshus. Nuvarande undantagsregel för det fall att ägaren av ett hyreshus tillfälligtvis hyr ut en lägenhet däri till någon som är anställd i hans rörelse bör dock stå kvar. Lägenheten bör således inte heller i fortsättningen anses använd i rörelsen på grund av upplåtelsen.

2.3.2 Beräkning av värde av bostadsförmån vid upplåtelse från fåmansföretag till delägare

Enligt gällande rätt beräknas värde av bostadsförmån med ledning av det i orten gällande hyrespriset eller, om en sådan jämförelse inte kan göras, efter annan lämplig grund (42 § KL).

Företagsskatteberedningen har i sitt tidigare nämnda betänkande Fåmansbolag (SOU 1975:54) föreslagit en särregel för beräkning av värde av bostad, som upplåtits av fåmansbolag till delägare i bolaget. Enligt denna regel skall bostadsvärdet beräknas med ledning av bolagets kostnader för bostaden. Med förslaget vill man uppnå att "nuvarande skattemässiga skillnader mellan direkt ägande och ägande via ett bolag i möjligaste mån utjämnas" (s. 195).

Grundläggande för värderingen skall vara bolagets verkliga kostnader för fastigheten, dvs. – enligt vad beredningen uttalar – förutom driftkostnader av olika slag, även kapitalkostnader i form av ränteutgifter och beräknad ränta på insatta medel. Enligt vad beredningen vidare anför torde det vara nödvändigt för den praktiska tillämpningen att principen omsätts i en schablonregel, varvid det skulle te sig naturligt att sätta förmånen i viss relation till taxeringsvärdet. Enligt förslaget bör det ankomma på riksskatteverket att ange tillämplig procentsats.

I prop. 1975/76:79 anför departementschefen att den av beredningen föreslagna regeln kan medföra tillämpningssvårigheter bl. a. vid bedömningen av hur utgifterna för större renoveringar skall periodiseras. Enligt departementschefens mening föreligger inte tillräckliga skäl att i denna fråga föregripa vårt arbete.

Det torde otvivelaktigt förhålla sig så att hyresvärdena särskilt för påkostade och lyxbetonade villor inte sällan framstår som låga i förhållande till kostnaderna för fastigheten. I sådana fall kan det komma att ställa sig förmånligt att skriva villan på bolaget. Beredningens förslag synes utgöra en lämplig lösning för att hindra detta, och vi vill därför anknyta till förslaget. Särbestämmelsen bör dock enligt vår uppfattning inte helt ersätta principen om beräkning med ledning av ortens pris utan i stället utformas som en kompletterande minimiregel.

När det gäller beräkningen av kostnaderna bör anknytning ske till den schablon som vi föreslagit för avdragsberäkningen vid uthyrning av villa och också vid upplåtelse till delägare i fåmansbolag. Härigenom torde några tillämpningssvårigheter inte behöva uppkomma. Utanför schablonen – 3,5 % av taxeringsvärdet – ligger kapitalkostnader samt kostnader för uppvärmning, vatten och elektrisk ström. De tre senare posterna kan i överensstämmelse med avdragsberäkningen för bolaget beräknas till sina verkliga belopp. I fråga om kapitalkostnaden måste dock någon form av schablonisering ske. Kostnaden synes lämpligen kunna bestämmas till en procentuell andel av fastighetens värde. Med hänsyn till att taxeringsvärdet skall utgöra 75 % av fastighetens marknadsvärde synes nämnda värde kunna upptas till taxeringsvärdet förhöjt med en tredjedel. En lämplig avvägning av procenttalet synes erhållas om det anknyts till räntan på överskjutande skatt enligt 69 § 1 mom. uppbördslagen. Denna fastställs i december varje år och bestäms med utgångspunkt i högsta bankinlåningsränta.

3 Upplåtelse av bostad m. m. i andra hand

3.1 Hyreslägenhet

Några regler i skattelagstiftningen som direkt tar sikte på uthyrning av bostad i andra hand finns inte. I princip får inkomst av sådan uthyrning anses skattepliktig, antingen – om uthyrningen kan anses yrkesmässigt bedriven – som inkomst av rörelse eller som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

I praktiken torde emellertid inkomst som härrör från uthyrning i andra hand av ett eller ett par rum inte beskattas. Detta hänger sannolikt samman med att överskottet av sådan uthyrning ofta torde vara relativt obetydligt. Den anknytning som föreligger till uthyrarens enskilda förhållanden kan ha bidragit till att man gått fram försiktigt. En synpunkt som också förts fram är att uthyraren genom uthyrningen endast återbekommer en del av den hyra som han erlägger för hela lägenheten (prop. 1953:187 s. 35).

Enligt vår uppfattning talar praktiska skäl för att inkomst av andrahandsuthyrning i smärre omfattning även i fortsättningen undantas från beskattning. Däremot saknas anledning att lämna verkliga nettointäkter av någon betydelse utanför beskattningen. Nuvarande rättsläge är emellertid i viss mån flytande, varför klara regler bör tillskapas.

Vi föreslår en anknytning till vårt förslag rörande beskattningen vid uthyrning av villa. Inkomst från uthyrning av bostad i andra hand bör således enligt vår uppfattning undantas från beskattning om hyresintäkten under beskattningsåret inte överstigit 3 600 kr. Regeln bör gälla även beträffande andra utrymmen i byggnad på annan fastighet, såsom exempelvis garage och förråd.

Om intäkten överstigit nämnda belopp bör inkomstberäkning i princip ske enligt gällande regler. Från intäkten bör således få dras av uthyrarens egen hyra för de uthyrda utrymmena samt kostnader för möbelslitning, vatten, elektrisk ström m. m. och i förekommande fall andel i telefon. Av praktiska skäl – främst att kontantprincipen för de okomplicerade förhållanden det här är fråga om passar bättre än inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder – bör inkomstberäkningen ske i inkomstslaget annan fastighet. Inkomst av yrkesmässigt bedriven uthyrningsverksamhet i förhyrd lägenhet, t. ex. pensionatsrörelse o. d., bör dock även i fortsättningen hänföras till inkomst av rörelse.

I fråga om beräkningen av kostnad för att tillhandahålla möbler och andra

inventarier kan lämpligen också anknytning ske till vårt förslag rörande uthyrning av villor. Vid uthyrning av endast en del av lägenheten bör således nämnda kostnad i förekommande fall beräknas till 10 % av hyran och vid uthyrning av hela lägenheten efter 20 %. Inte heller dessa regler bör omfatta upplåtelser i yrkesmässig verksamhet.

Vi vill framhålla att förslaget om beskattning av hyresinkomster endast avser verkliga uthyrningar, inte fall där flera personer delar på hyran men endast en "står för" hyreskontraktet. Att t. ex. en familj har en förälder till en av makarna boende hos sig och denne deltar i hyresbetalningen skall således inte inverka vid beskattningen. Detsamma gäller om samlevnads-partner till hyresgästen betalar del av hyran.

Vid uthyrning till eget bolag o. d. bör samma principer tillämpas som vi för motsvarande fall föreslagit beträffande uthyrning av villa. Belopps-gränsen bör således inte gälla, och vid uthyrning av bostadsutrymme bör avdrag endast medges för ökning i bostadskostnad.

Tillräckliga skäl att föreskriva skyldighet för innehavare av hyresfastighet att lämna kontrolluppgift – vare sig obligatorisk eller efter anmaning – angående andrahandsuthyres egen hyra synes inte föreligga. Det får i vanlig ordning ankomma på den som hyr ut i andra hand att styrka sina kostnader för uthyrningen.

3.2 Bostadsrättslägenhet

Intäkt av upplåtelse i andra hand av bostadsrättslägenhet i s. k. äkta bostadsrättsförening beskattas inte särskilt för närvarande, om upplåtelsen avsett högst halva lägenheten eller, om mer än halva lägenheten upplåtits, upplåtelsen avsett högst halva beskattningsåret. Om upplåtelsen varit av större omfattning räknas vederlaget jämte hyresvärdet av utrymme som bostadsrättshavaren själv förfogat över till intäkt av kapital enligt punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 38 § KL.

Enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 39 § KL får avdrag härvid med viss begränsning göras för sådana inbetalningar till bostadsrättsföreningen som inte är att anse som kapitaltillskott. Avdrag får dessutom ske för kostnader som föranletts av upplåtelsen och som bestritts av bostadsrättshavaren själv. Kostnad för reparation och underhåll anses föranledd av upplåtelsen endast om den avser avhjälpande av brist eller skada, som uppkommit under upplåtelseiden.

Reglerna skiljer sig avsevärt från vad som gäller vid upplåtelse av hyreslägenhet i andra hand och också från vårt förslag i denna del. Rättviseskäl talar för att även beskattningen av inkomst av andrahandsupplåtelse av bostad som innehas med bostadsrätt bör ske enligt principerna i nämnda förslag. Härigenom erhålls också överensstämmelse med det system vi föreslagit beträffande beskattningen av villor som delvis hyrts ut. Vårt förslag i denna del innebär nämligen att nuvarande ordning med antingen en helt konventionell eller en helt schablonmässig inkomstberäkning skall ersättas av regler, enligt vilka inkomsten av uthyrda utrymmen beräknas efter en i sina huvuddrag konventionell metod och inkomsten av utrymmen som disponerats av ägaren enligt schablonmetoden.

Vi föreslår således att inkomst av upplåtelse i andra hand av bostad i äkta bostadsrättsförening beskattas som inkomst av annan fastighet hos bostadsrättshavaren om intäkten överstigit 3 600 kr. Någon särskild beskattning hos honom för de utrymmen han disponerat själv bör däremot inte ske. Avdrag medges för sådana kostnader som är avdragsgilla enligt nu gällande regler, självfallet dock endast i den mån de belöper på uthyrda utrymmen och avser tiden för uthyrningen. Avdrag för möbelslitning bör medges enligt samma regler som vid upplåtelse av hyreslägenhet i andra hand.

Liksom i fråga om andrahandsuthyrning bör inkomst av yrkesmässig upplåtelse beskattas som inkomst av rörelse.

Vad nyss föreslagits i fråga om bostad bör kunna gälla även beträffande andra utrymmen som upplåtaren innehar med bostadsrätt samt beträffande utrymmen som eljest tillkommit medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag i denna hans egenskap. Reglerna bör vidare omfatta utrymmen som tillkommit medlem eller delägare i sådan garageförening e. d., som enligt punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL är att anse som bostadsförening eller bostadsaktiebolag.

I fråga om lägenheter i "oäkta" bostadsföretag (bostadsförening eller bostadsaktiebolag där mindre än 60 % av taxeringsvärdet för företagets fastighet(er) belöper på de till medlemmarna eller delägarna upplåtna lägenheterna) är utgångspunkten något annorlunda. Förmån av bostad i sådant företag utgör enligt gällande rätt intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren. Detsamma gäller enligt anvisningar av riksskattenämnden (RN 1967 nr 7:3) uppburan hyra för lägenhet som medlemmen eller delägaren hyrt ut. Vilken omfattning uthyrningen haft torde sakna betydelse. Våra regler bör dock ändå kunna tillämpas i ifrågavarande fall – vi kan här förutskicka att vi i avd. III, kap. 8, föreslår att beskattningen av medlem eller delägare i oäkta bostadsföretag för värdet av eget brukande av lägenhet hos företaget bör ske i inkomstslaget annan fastighet. Om gränsbeloppet 3 600 kr. inte överskrids, kommer härvid medlemmen eller delägaren att skatta för hyresvärdet av hela lägenheten; vid partiell uthyrning av större omfattning beskattas han dels för hyresvärdet av de utrymmen han använt för egen räkning och dels för hyresintäkten.

Vad vi anfört i föregående avsnitt avseende det fallet att flera deltar i betalningen av hyra för hyreslägenhet och i fråga om uthyrning till eget bolag o. d. gäller också beträffande bostadsrättslägenhet och därmed jämförlig lägenhet.

Enligt 42 § TL har bostadsföreningar viss uppgifts- och underrättelseskyldighet. Har medlem hyrt ut mer än halva lägenheten under större delen av beskattningsåret – alltså så att skattskyldighet för intäkten föreligger – skall sålunda föreningen lämna vissa uppgifter till ledning för medlemmens taxering. Uppgifterna skall avse dels beloppet av medlemmens inbetalningar till föreningen och hur stor del därav som utgör kapitaltillskott, dels värdet av medlemmens andel i föreningens behållna förmögenhet. Bostadsförening är vidare skyldig att efter anmaning lämna uppgift om medlems andel i föreningens förmögenhet även i fall då uthyrning i nämnda omfattning inte förekommit. Slutligen skall föreningen underrätta medlemmen om värdet av hans andel i förmögenheten samt, då motsvarande uppgiftsskyldighet

föreligger, även om storleken av inbetalningarna till föreningen och hur stor del därav som utgör kapitaltillskott. Reglerna gäller även för bostadsaktiebolag i fråga om delägare i sådant bolag.

Reglerna i 42 § TL bör anpassas till vårt förslag ovan. Den obligatoriska uppgiftsskyldigheten samt underrättelseskyldigheten bör således utvidgas till att avse även de fall där ersättningen med våra regler blir skattepliktig. Av praktiska skäl bör reglerna utformas så att uppgifts- och motsvarande underrättelseskyldighet föreligger så snart upplåtelse över huvud taget förekommit.

II Bostad på jordbruksfastighet

4 Gällande rätt

Inkomst av jordbruksfastighet beräknas för närvarande antingen enligt konstantprincipen eller enligt bokföringsmässiga grunder. I enlighet med lagstiftning från 1972 pågår en successiv omläggning till obligatorisk bokföringsmässig redovisning. Omläggningen började vid 1974 års taxering och avses bli helt genomförd vid 1978 års taxering.

Nedan redogörs först för hur ägares eller brukares bostad på jordbruksfastighet påverkar inkomsten av fastigheten. Därefter behandlas gränsdragningen mellan jordbruksfastighet och annan fastighet, särskilt villafastighet, och slutligen vissa fastighetstaxeringsregler rörande jordbruksfastighet. I blickpunkten kommer här de nya byggnadsvärdena.

4.1 Inkomstberäkningen

Värde av bostad på jordbruksfastighet för ägaren eller brukaren och hans familj och personliga tjänare utgör intäkt av fastigheten. Som bostad räknas även vad den skattskyldige använt för egen bekvämlighet och trevnad, t. ex. simbassäng och garage. Värdet skall beräknas med ledning av hyrespriset i orten eller, om sådant saknas, efter annan lämplig grund, såsom hyrespriset i kringliggande orter. Är byggnaden avsevärt större än innehavaren med hänsyn till familjens storlek och skälig standard behöver, beaktas detta så att uppenbart rumsöverflöd inte värdesätts.

Riksskatteverket meddelar årligen anvisningar för värdering av bostadsförmån på orter utan egentlig hyresmarknad. Vid värdesättningen tas hänsyn till att köket i viss omfattning används för jordbruksdriften. Värdena avser bostäder med för resp. län normal standard. Kostnader för uppvärmning ingår inte. Enligt anvisningar till ledning vid 1975 års taxering skulle, utom i de fyra nordligaste länen, en modernt utrustad bostad om tre rum och kök värderas till 3 400 kr. i tätort med närmaste omgivning och till 2 850 kr. i övriga orter. För varje ytterligare rum tillkom 600 resp. 550 kr. Värdena för de fyra nordligaste länen var något lägre.

Kostnad för drift samt för reparation och underhåll av byggnader på jordbruksfastighet, bostadsbyggnader medräknade, får dras av från bruttointäkten av fastigheten. Driftkostnad som inte beaktats vid fastställande av bostadsvärdet är dock ej avdragsgill. Detta gäller beträffande bränsle och

elektrisk ström. Avdrag får vidare göras för värdeminskning av byggnad, som är belägen på fastigheten och som är avsedd att användas för driften i förvärvskällan, därunder inbegripet behövlig bostadsbyggnad. Som för driften behövlig bostadsbyggnad anses dels byggnad, som är upplåten till personal, dels ägares eller brukares bostadsbyggnad, i den mån byggnaden inte representerar ett större värde än som behövs för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek. Avdrag får sålunda avse endast så stor del av värdeminskningen som kan anses belöpa på behövlig bostadsbyggnad.

4.2 Gränsdragningen mellan jordbruksfastighet och annan fastighet m. m.

Enligt 7 § KL avgörs frågan om en fastighet vid fastighetstaxeringen skall anses ha beskattningsnaturen jordbruksfastighet eller annan fastighet med hänsyn till det sätt på vilket fastigheten används. Fastighet taxeras som jordbruksfastighet då den används för jordbruk eller skogsbruk och som annan fastighet då den används för annat ändamål.

För att en fastighet skall anses använd för skogsbruk fordras att arealen av skogsmark inte är alltför ringa. Att någon ringa virkestillgång finns på en fastighet, där bostaden är det väsentliga, utgör inte hinder för att fastigheten i sin helhet taxeras som annan fastighet.

Riksskatteverket utfärdade omfattande anvisningar för 1975 års allmänna fastighetstaxering, bl. a. rörande gränsdragningen mellan jordbruksfastighet och villafastighet (småhusfastighet). Normerna för gränsdragningen anknöt till fastighetens storlek och bebyggelse.

Taxeringsenhet, vars produktiva mark (åker, ängs- och betesmark samt skogsmark) understeg 5 ha och vars åkerareal understeg 2 ha borde enligt anvisningarna taxeras som småhusfastighet. Tre undantag från regeln förelåg.

1. Driftbyggnad, som ägdes av arrendator och som var belägen inom eller i direkt anslutning till arrenderad fastighet, borde taxeras som jordbruksfastighet.

2. Brukningscentrum, som avstyckats och utgjorde särskild fastighet, borde taxeras som jordbruksfastighet, om byggnaderna användes för jordbruk av större omfattning som bedrevs på angränsande arrenderad mark.

3. Om taxeringsenhet bestod av både produktiv mark och av icke produktiv mark av betydande omfattning eller av endast icke produktiv mark av betydande omfattning, borde taxeringsenheten taxeras som jordbruksfastighet.

Enligt anvisningarna borde vidare taxeringsenhet, vars produktiva mark uppgick till minst 5 ha, taxeras som jordbruksfastighet. Övriga taxeringsenheter, dvs. sådana där arealen produktiv mark understeg 5 ha och åkerarealen uppgick till minst 2 ha, borde likaså i regel taxeras som jordbruksfastighet. Sådan taxeringsenhet borde dock anses som småhusfastighet om värdet av bostadsbyggnaderna uppgick till mer än 3/4 av det totala taxeringsvärdet.

Slutligen borde taxeringsenhet, som inte var bebyggd med bostadsbyggnad, taxeras som jordbruksfastighet. Taxeringsenhet, som var obebyggd men

tillkommit för bostadsändamål, borde dock taxeras som småhusfastighet, såvida ett bebyggande av fastigheten fortfarande var aktuellt.

I förhållande till vad som gällde vid 1970 års allmänna fastighetstaxering innebar anvisningarna en viss förskjutning av gränsen mot taxering som annan fastighet.

Används fastighet eller del av fastighet, som eljest skulle utgöra taxeringsenhet, för ändamål som är väsentligen olika och kan olikheten i användningssätt hänföras till skilda områden av fastigheten, skall fastigheten eller delen, med utgångspunkt i de olika användningssätten, delas upp i flera taxeringsenheter (8 § 2 mom. tredje stycket KL; jfr punkt 3 andra stycket av anvisningarna till paragrafen). Reglerna medför att det kan komma i fråga att från jordbruksfastighet bryta ut bostadsbyggnad till särskild taxeringsenhet, taxerad som annan fastighet.

Enligt riksskatteverkets ovan nämnda anvisningar borde vid 1975 års allmänna fastighetstaxering ägaren tillhörig bostad och administrationsbyggnad på jordbruksfastighet anses vara nyttjad för samma ändamål som fastigheten i övrigt, om byggnaden var den enda för permanent bostadsändamål användbara byggnaden på fastigheten. Detta borde gälla även om byggnaden beboddes av annan än i jordbruket eller skogsbruket sysselsatt person. Sådan byggnad med tomtplats skulle således inte taxeras särskilt som annan fastighet. Detsamma gällde för personalbostäder och för bostäder för tidigare anställda som efter pensionering bodde kvar på fastigheten.

Bostadsbyggnader som hyrdes ut kan däremot ha taxerats särskilt som annan fastighet. Så skulle nämligen ske om byggnaden uppförts direkt i detta syfte eller om den friställts till följd av stadigvarande ändring i driftsinriktningen.

4.3 Delvärden och värderingsregler vid fastighets-taxeringen

4.3.1 *Delvärden och delposter*

De olika delvärden som fr. o. m. 1975 års fastighetstaxering redovisas beträffande jordbruksfastighet är jordbruksvärde, skogsbruksvärde, värde av övrig mark, byggnadsvärde, värde av särskilda tillgångar samt övervärde. Inom delvärdena skall vissa delposter redovisas. Från värdet av övrig mark skall således tomtvärdet urskiljas och särskilt anges. Från byggnadsvärdet skall urskiljas och särskilt anges dels värdet av varje byggnad, som används av ägare eller arrendator för bostadsändamål, dels det sammanlagda värdet av ekonomibyggnaderna samt dels värdet av överbyggnad.

Riksskatteverkets anvisningar för 1975 års fastighetstaxering innehöll bl. a. följande rörande byggnad som användes av ägare eller arrendator för bostadsändamål, i anvisningarna betecknad ägarbyggnad.

Med byggnads användning för bostadsändamål avses användning för permanentbostad eller fritidsbostad - - -. I uttrycket bostadsändamål ligger även användning av icke permanent slag t. ex. som sommarbostad e. d. Vad som angetts om byggnads användning för bostadsändamål skall därför även gälla då byggnad står till disposition för sådant ändamål.

Till ägarebyggnad räknas även byggnad som för bostadsändamål används av ägares och/eller arrendators familjemedlemmar. Med familjemedlemmar avses här barn. Där- emot avses inte föräldrar. Inte heller avses bostadsbyggnad som används av ägares och/eller arrendators personliga tjänare.

Bostadsbyggnad skall anses vara ägarebyggnad så snart någon del av byggnaden används av ägare eller arrendator eller deras familjer för bostadsändamål. Detsamma gäller om byggnad eller del därav står till disposition för användning för bostadsändamål. Frågan om byggnad används eller står till disposition för bostadsändamål skall bedömas med hänsyn till de förhållanden som rått vid taxeringsårets ingång.

Enligt anvisningarna skulle i fråga om bostadsbyggnad överbyggnad anses förekomma, dels om byggnaden var betydligt större och/eller mera påkostad än vad som normalt behövdes för den jordbruks- eller skogsbruksdrift, som fanns på enheten, dels om byggnaden inte behövdes för jordbruks- eller skogsbruksdriften och stod oanvänd men hade ett påtagligt värde. Som exempel på det förstnämnda fallet anförde riksskatteverket herrgårdsbyggnad, som skiljer sig väsentligt i fråga om volym och standard från vad som är normalt i trakten och vad som är behövt för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek.

Med tomt avsågs enligt anvisningarna byggnadsplats och område i anslutning därtill som användes för prydnadsträdgård, upplagsplats, parkeringsplats o. d.

4.3.2 *Värdering*

Byggnadsvärdet utgör för jordbruksfastighet, liksom för annan fastighet, det mervärde taxeringsenheten har p. g. a. att den är bebyggd. Enligt riksskatteverkets anvisningar skulle värderingen av bostadsbyggnad vid 1975 års allmänna fastighetstaxering ske efter samma normer som för villor, dvs. med ledning av s. k. P-tabeller för permanentus och F-tabeller för fritidshus.

På motsvarande sätt skulle vid värdering av tomt på jordbruksfastighet normerna för bestämmande av markvärde för likabelägna villafastigheter följas. Vid värderingen skulle vanligen endast den del av tomtarealen som upptogs av bostadsbyggnad, garagebyggnad och förrådsbyggnader i anslutning därtill samt trädgårdsanläggningar beaktas. Den tomtareal som användes för ekonomibyggnader, gödselstad o. d. skulle således frånräknas. Marknadsvärdet för mer omfattande park- och trädgårdsanläggningar måste enligt anvisningarna normalt anses vara ganska lågt och betydligt lägre än tomtmark intill bostadsbyggnad.

Varje tomt utgjorde en värderingsenhet. Då samlad bebyggelse förekom skulle normalt endast en tomt urskiljas. På en och samma tomt kan således flera bostadsbyggnader – såväl ägarebyggnader som andra bostadsbyggnader – förekomma. Då två eller flera tomter urskilts skulle viss reducering av värdena enligt markvärdekartan ske.

Enligt anvisningarna skulle vidare viss reduktion av byggnadsvärdet enligt tabell och tomtvärde enligt markvärdekarta göras för fastigheter med en totalareal överstigande 10 ha eller en åkerareal överstigande 5 ha. Reglerna anknot till föreskrifter om reduktion av motsvarande värden för villor, som inte utgjorde självständig fastighet, och innebar i huvudsak, att det eljest ifrågakommande värdet skulle reduceras med 20 %.

5 Tidigare överväganden angående schablonbeskattning av vissa jordbruksfastigheter

Jordbruksbeskattningskommittén tog upp frågan om införande av en schablonbeskattning för jordbrukets bostäder (Jordbruksbeskattningen, SOU 1971:78, s. 178–185). Kommittén avvisade därvid tanken att generellt schablonbeskatta mangårdsbyggnad på jordbruksfastighet. Den ansåg nämligen att mangårdsbyggnaden på fastighet med omfattande jordbruksdrift p. g. a. dess samband med driften inte kunde jämföras med en villa. Mangårdsbyggnaden på sådan jordbruksfastighet har vidare enligt kommittén ofta inte något självständigt värde som kan lösgräas genom försäljning eller föräntas genom uthyrning. Kommittén ansåg också att en schablonbeskattning av mangårdsbyggnaden på egentliga jordbruksfastigheter var olämplig med hänsyn till svårigheten att vid deklarationsgranskning kontrollera, att inga kostnader avseende mangårdsbyggnaden ingick i avdragsgilla driftskostnader för jordbruket.

Däremot ansåg kommittén, att betydande fördelar från förenklings- och rättvisesynpunkt skulle uppnås, om en schablonbeskattning av samma slag som för villor infördes för mindre jordbruksfastigheter, där egentlig jordbruksdrift inte förekommer. Något förslag av denna innebörd lades dock inte fram. Kommittén pekade i stället på en möjlighet att uppnå motsvarande effekt på ett enklare sätt än genom ändrade regler för inkomstbeskattningen. Detta kunde ske genom att vid fastighetstaxeringen nämnda kategori av jordbruksfastigheter taxerades som annan fastighet eller om mangårdsbyggnaden på sådana fastigheter bröts ut till särskild taxeringsenhet och taxerades som annan fastighet.

Departementschefen tog i prop. 1972:120 angående jordbruksbeskattningen upp frågan om inkomstredovisning för sådana jordbruksfastigheter som uteslutande eller så gott som uteslutande används som permanentbostad eller fritidsbostad. Han framhöll därvid att det med fog kunde göras gällande, att inkomsten av sådan användning av jordbruksfastighet inte skall redovisas efter samma regler som inkomst av jordbruksfastighet i egentlig mening. En jämförelse med bostadsbeskattningsreglerna, och då närmast schablonreglerna för villafastigheter, låg närmare till hands. Med hänsyn till att vi enligt direktiven skall uppmärksamma frågan, fann departementschefen emellertid det inte lämpligt att i propositionen särbehandla ifrågakommande jordbruksfastigheter.

Fastighetstaxeringsutredningen uppmärksammade (Fastighetstaxering, SOU 1973:4) jordbruksbeskattningskommitténs diskussion angående schablonbeskattning av vissa jordbruksfastigheter. Utredningen framhöll att ändringar i fråga om gränsdragningen mellan jordbruksfastighet och annan fastighet borde ske med försiktighet. Någon ändring av 7 § KL föreslogs i enlighet härmed inte av utredningen.

Utredningen ansåg inte heller att det var lämpligt att bryta ut bostadsbyggnaden på vissa mindre jordbruksfastigheter till särskild taxeringsenhet. Enligt utredningen skulle nämligen i så fall urvalet av sådana taxeringsenheter få baseras även på sådana faktorer som ägarens sysselsättning vid sidan av jordbruket, och utredningen ansåg att förhållanden av detta slag inte borde vara avgörande vid fastighetstaxeringen.

Ett tillgodoseende av önskemålen om ändrad inkomstbeskattning av vissa jordbruksfastigheter borde enligt utredningen i stället ske genom att förmån av bostad på jordbruksfastighet beskattas på basis av sådant byggnadsvärde på jordbruksfastighet som utredningen föreslog.

Även i departementspromemorian Ds Fi 1973:7 angående fastighetsbegreppet i skatterätten m. m. diskuterades, mot bakgrund av jordbruksbeskattningskommitténs och fastighetstaxeringsutredningens uttalanden, frågan om fastighets beskattningsnatur. I avvaktan på vårt förslag förelåg enligt promemorian inte anledning till sakliga ändringar i 7 § KL och anvisningarna därtill. I prop. 1973:162 angående fastighetstaxering m. m. togs frågan därom inte heller upp av departementschefen.

6 Våra överväganden

6.1 Bostadsjordbruk

Som ett exempel på problem inom bostadsbeskattningens område som vi skall uppmärksamma nämns i direktiven bl. a. frågan om behandlingen i skattehänseende av jordbruk, som innehas huvudsakligen i bostadssyfte.

En sådan jordbruksfastighet skiljer sig rent begreppsmässigt från en villa- eller fritidsfastighet taxerad som annan fastighet i princip endast därigenom att beskattningsnaturen är en annan. Det ter sig därför naturligt att undersöka om det finns anledning att tillämpa samma inkomstberäkningsmetod för dessa fastigheter – bostadsjordbruk – som för villor. Om så befinns vara fallet får vidare undersökas huruvida det går att finna godtagbara kriterier, efter vilka bostadsjordbruken kan avgränsas från de egentliga jordbruken.

6.1.1 *Bedömning av nuvarande inkomstberäkningsmetod*

Som framgår av det föregående medges enligt gällande inkomstberäkningsmetod avdrag bl. a. för underhålls- och reparationskostnader. Detta gäller oavsett om byggnaden genom åtgärderna blivit mer värd än vid förvärvet. Den som köper ett bostadsjordbruk med nedgången bostadsbyggnad kan således rusta upp denna med avdragsrätt för en större eller mindre del av kostnaden. Effekten härav är praktiskt sett att viss del av anskaffningskostnaden för den upprustade fastigheten kunnat finansieras med obeskattade medel. Vid en senare försäljning är visserligen denna del av anskaffningskostnaden inte avdragsgill utan framkommer som realisationsvinst, men beskattningen av realisationsvinster är å andra sidan på olika sätt begränsad.

Jordförvärvslagen hindrar i viss utsträckning förvärv av bostadsjordbruk. Förvärvstillstånd kan sålunda vägras bl. a. om anledning finns till antagande, att förvärvarens huvudsakliga syfte med fånget inte är att själv yrkesmässigt och varaktigt ägna sig åt jordbruk på egendomen. På denna grund får dock tillstånd inte vägras om förvärvet avser jordbruk som varken är eller kan bli bärkraftigt. Även om lantbruksnämnderna under senare tid blivit mer restriktiva vid tillämpningen än tidigare, finns det således utrymme för icke jordbrukare att förvärva mindre jordbruksfastigheter. Enligt direktiven för jordförvärvsutredningen, som tillsattes 1974, bör hinder inte resas mot för-

värv av fastigheter som har ringa värde från jordbruks- eller skogsbruks-synpunkt. Man kan således förutsätta att förvärv i bostadssyfte kommer att äga rum även i fortsättningen.

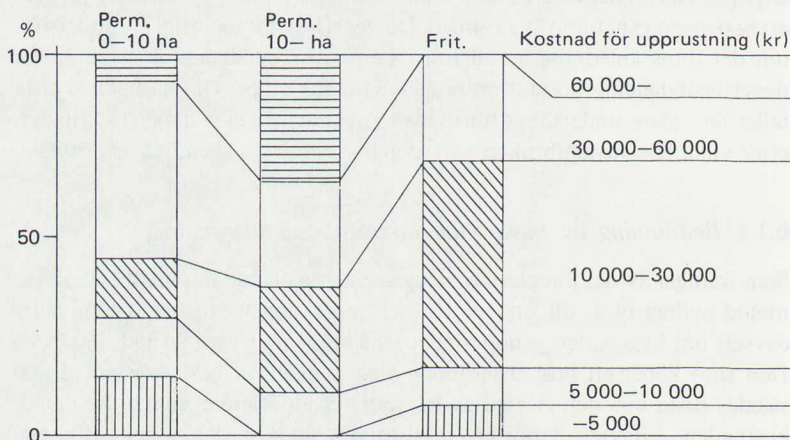
Vi har haft tillgång till vissa uppgifter om hur avdragsrätten utnyttjas. Dessa härrör från ett examensarbete 1975 vid Tekniska högskolan, institutionen för fastighetsteknik.

Arbetet, som syftade till att skapa en bild av icke-jordbrukaren som förvärvar en jordbruksfastighet, utfördes i form av en enkätundersökning. Uppgifter insamlades från icke jordbrukare som fått tillstånd till förvärv av fastighet i Södermanlands län under perioden januari 1970 – oktober 1974. Av en korrigerad population på 127 svarade 91 eller 72 % av förvärvarna på enkäten.

Fastigheterna användes i 56 fall som egen och i 2 fall som uthyrd permanentbostad samt i 24 fall som egen och i 2 fall som uthyrd fritidsbostad.

Bostadshusen hade upprustats i 60 % av fallen vad gäller permanentboende med mer än 10 ha åker. Drygt hälften av de permanentboende med mindre åkerareal och knappt hälften av de fritidsboende hade rustat upp sina hus.

Kostnaderna för upprustningen framgår av följande figur.



Som figuren visar investerar enligt undersökningen de permanentboende med större arealer de största beloppen för upprustning av bostadshusen. Av dem i denna kategori, som har rustat upp, har sålunda 33 % (6 st.) investerat för mer än 60 000 kr. Drygt hälften av upprustningarna som företagits av de permanentboende har kostat mer än 30 000 kr. Huvudparten av de fritidsboendes upprustningar har belöpt på 10 000–30 000 kr.

Det kan påpekas, att de fastigheter som förvärvats mot slutet av undersökningsperioden innehafts endast en kort tid när undersökningen gjordes. Sannolikt skulle därför andelen upprustade fastigheter vara ännu större om undersökningen följdes upp om några år.

En del av upprustningskostnaderna har måhända vid taxeringen hänförs till icke avdragsgill kostnad för ny-, till- eller ombyggnad. Undersökningen

tyder enligt vår uppfattning inte desto mindre på att avdragsrätten vid förvärv och upprustning av bostadsjordbruk kan ha utnyttjats i hög grad.

Vi anser att det saknas anledning att i fortsättningen på detta sätt skattemässigt gynna förvärvare av bostadsjordbruk i förhållande till villa- och fritidshusägare. Enligt vår mening bör därför villaschablonen tillämpas även i fråga om mangårdsbyggnaden på sådana fastigheter. Om detta inte skulle godtagas, bör i vart fall någon form av begränsning av rätten till avdrag för stora reparationskostnader komma till stånd.

6.1.2 *Avgränsning av bostadsjordbruk från fastigheter med egentlig jordbruk*

Om tanken i föregående avsnitt på en särbehandling av bostadsjordbruken skall vara möjlig att realisera, måste dessa på ett godtagbart sätt kunna urskiljas från de egentliga jordbruken. Vi har prövat olika uppslag att åstadkomma detta.

- 1. En arealgräns liknande den som används vid fastighetstaxeringen för att skilja mellan fastigheter som skall taxeras som jordbruksfastighet och som annan fastighet

En förutsättning för att en sådan metod skall vara lämplig torde vara, att avkastningen för fastigheter med viss mindre areal inte visar alltför stor spridning. Följande tabell belyser sambandet mellan areal och avkastning.

Antal bruksenheter i vissa storleksgrupper fördelade efter produktionsintäkter år 1969

Storleks- grupp, hektar åker	Produktionsintäkt, kr. per bruksenhet								Samtliga
	Under 2 500	2 500– 4 999	5 000– 9 999	10 000– 19 999	20 000– 29 999	30 000– 49 999	50 000– 99 999	Över 99 999	
2,1– 5,0	9 314	6 217	9 143	8 093	1 698	874	221	99	35 660
5,1–10,0	3 670	3 241	7 566	14 744	8 280	6 090	1 417	317	45 326

Källa: Jordbruksstatistisk årsbok 1974, tabell 137.

Som framgår av tabellen varierar produktionsintäkten (inkomster av försålda vegetabilie-, animalie- och skogsprodukter samt naturaförmåner av i hushållet använda produkter och bränsle) avsevärt inom de minsta storleksgrupperna. Ett betydande antal enheter i dessa storleksgrupper ger relativt höga intäkter.

Även om siffrorna inte är helt aktuella torde det mönster de uttrycker allttjämt vara giltigt. Den relativt kraftiga spridningen av produktionsintäktens storlek gör att åkerarealens omfattning enligt vår uppfattning inte är ett lämpligt mått för att avgöra om en fastighet innehas huvudsakligen i bostadssyfte eller i förvärvssyfte. En anknytning till totalarealen o. d. torde inte vara bättre. Det kan för övrigt här nämnas, att även jordbruksbeskatt-

ningskommittén ansåg att en gränsdragning som anknyter till arealen inte är möjlig (SOU 1971:78, s. 183–184).

2. En anknytning till storleken av taxeringsvärdet eller vissa delvärden

Ett högt taxeringsvärde kan till stor del bestå av t. ex. ägarbyggnadsvärde och övervärde. Det totala taxeringsvärdet är därför uppenbarligen inte lämpat att bygga en gränsdragning på. Bäst vore antagligen en anknytning till jordbruksvärdet. Fastigheter med litet jordbruksvärde torde emellertid i likhet med fastigheter med liten åkerareal kunna, även bortsett från ev. skog, ge betydande avkastning. Inte heller på denna väg synes man därför kunna finna en lösning.

3. Förhållandet mellan bostadsbyggnadsvärdet och hela taxeringsvärdet (eller visst delvärde)

Invändningen under 1 och 2 om att även fastigheter med begränsad åker kan ge betydande avkastning synes träffa även detta kriterium. Dessutom tillkommer att mangårdsbyggnaden på fastighet som används för fritidsändamål ofta torde vara av begränsad storlek och standard och bostadsbyggnadsvärdet därmed förhållandevis lågt.

4. Fastighetens avkastning

Lämpligast torde vara att anknyta till den normala bruttointäkten, definierad t. ex. som den genomsnittliga bruttointäkten de tre senaste åren före taxeringsåret. Om den sålunda bestämda intäkten understiger visst belopp skulle fastigheten anses som bostadsjordbruk.

Ett gränobelopp synes böra ligga någonstans mellan ett par tusen och tiotusen kronor. Antalet brukningsenheter 1969 med en produktionsintäkt av 2 500–4 999 kr. var 10 375 och av 5 000–9 999 kr. 19 071 (källa, se under tabellen vid 1). Siffrorna torde med hänsyn till att antalet småföretag numera är lägre vara i överkant för dagens förhållanden. Inte desto mindre är det tydligt att oavsett hur gränsen dras inom dessa intervall, så kommer ett avsevärt antal företag att ha en intäkt som ligger i närheten av gränobeloppet. För dessa fastigheter kommer relativt begränsade förändringar av intäkten att medföra övergång från konventionell taxering till schablontaxering och tvärtom. I många fall kommer ägarna härigenom att själva kunna disponera över vilken beskattningsmetod som skall tillämpas.

Inte heller detta alternativ kan således förordas.

5. Ägarens mantalsskrivning

Kriteriet skulle innebära att fastighet, på vilken ägaren inte är mantalsskriven, anses som bostadsjordbruk. Fastigheter som i huvudsak endast tjänar syftet att bereda ägaren permanent bostad fångas emellertid härmed inte in. Även i andra hänseenden skulle det ifrågasatta kriteriet kunna slå fel, t. ex. om fastigheten utarrenderas till en granne och denne använder mangårdsbyggnaden som arbetarbostad. Det är därför inte användbart.

6. Ägarens inkomstförhållanden

Tanken bakom ett hänsynstagande till ägarens inkomstförhållanden skulle vara, att om innehavaren av en jordbruksfastighet har hög arbetsinkomst från annan verksamhet än jordbruk, får han anses inneha fastigheten huvudsakligen i bostadssyfte. Det synes emellertid vara ganska vanligt att även egentliga jordbrukare med relativt stora fastigheter har inkomster från arbete utanför gården. Vidare skulle det bli mycket komplicerat att lösa frågan hur man skall bedöma hustruns och andra familjemedlemmars inkomstförhållanden. Redan härav får det anses klart att man inte kan bygga på inkomstförhållandena.

7. Det är vidare teoretiskt tänkbart att bygga en avgränsning på en kombination av de ovan diskuterade kriterierna. Man är emellertid då inne på relativt komplicerade regler, utan att det för den skull förefaller möjligt att i någon högre grad minska de olägenheter som är förenade med varje kriterium för sig. Inte heller denna väg synes därför framkomlig.

Sammanfattningsvis torde få konstateras, att någon godtagbar metod att avgränsa bostadsjordbruk från övriga jordbruksfastigheter inte står till buds.

6.2 Schablonmetod för samtliga jordbruksfastigheter

6.2.1 Allmänt

Såvitt vi har kunnat finna är det således inte möjligt att på ett godtagbart sätt avgränsa bostadsjordbruk från jordbruk på vilka bedrivs näringsverksamhet i vanlig mening. Ställda inför detta hinder fann vi oss böra undersöka om det finns skäl att införa en schablonmässig inkomstberäkning för ägarens bostad även på egentliga jordbruksfastigheter.

Allmänt sett förefaller mycket att tala för detta. Det synes nämligen inte föreligga någon principiell skillnad mellan en mangårdsbyggnad med tillhörande tomt och en villafastighet. Som framgår under 5 har det visserligen tidigare gjorts gällande att mangårdsbyggnaden på fastighet med omfattande jordbruksdrift på grund av dess samband med driften inte kan jämföras med en villa. Vi kan emellertid inte finna detta resonemang bärande. Skillnaden synes nämligen närmast bestå i att mangårdsbyggnaderna, i motsats till vad som vanligen är fallet med villor, är belägna i direkt anslutning till ägarens arbetsplats. Vidare förekommer det att något utrymme används som kontor eller till tvätt- och omklädningsrum för personal, att garaget används för traktor o. s. v. Dessa omständigheter har enligt vår uppfattning inte så stor betydelse att de på ett avgörande sätt kan påverka valet av inkomstberäkningsmetod.

En annan skillnad skulle kunna tänkas vara att bostad och ekonomiutrymmen för driften någon gång finns i samma byggnadskropp eller i byggnader på samma tomt, såsom fallet är med kringbyggda gårdar. Om man emellertid utformar en schablonmetod så att metoden endast omfattar den byggnad eller del av byggnad som används som bostad, synes några betänkligheter mot att införa en schablon inte behöva hysas på denna grund.

Det har också framhållits, att mangårdsbyggnaden inte har något självständigt värde, som kan lösgöras genom försäljning eller förräntas genom uthyrning. Under alla förhållanden har emellertid mangårdsbyggnaden ett visst värde, nämligen det mervärde fastigheten har på grund av förefintligheten av byggnaden. Detta mervärde ligger, åtminstone i princip, till grund för byggnadsvärdet enligt de nya fastighetstaxeringsreglerna. Något principiellt hinder att grunda en schablonbeskattning på detta värde synes inte föreligga. För övrigt kan det erinras om att värdet av en mangårdsbyggnad inte behöver nedgå alltför mycket om åkermarken eller större delen därav skils från fastigheten. Byggnaden kan nämligen ofta utnyttjas till bostad för ägaren eller annan.

Slutligen har det gjorts gällande att en schablonbeskattning av mangårdsbyggnaden skulle vara olämplig med hänsyn till svårigheterna att vid deklarationsgranskning kontrollera, att inga kostnader för mangårdsbyggnaden ingår i avdragna driftkostnader för jordbruket. Enligt det förslag som vi framlägger i det följande blir emellertid en uppdelning – utöver vad som sker idag – aktuell främst vad gäller kostnad för reparation och underhåll. Med hänsyn bl. a. till den lokalkännedom som taxeringsnämnderna på landet i allmänhet har, torde nämnden i de flesta fall kunna bilda sig en grundad uppfattning om riktigheten av den skattskyldiges uppgifter härvidlag. Driftkostnader avseende mangårdsbyggnaden får enligt nämnda förslag dras av i samma omfattning som för närvarande.

Nuvarande regler för att beräkna den del av inkomsten för en jordbruksfastighet som avser mangårdsbyggnaden överensstämmer i stort sett med den konventionella metod, som gällde beträffande villor före införandet av vil-laschablonen i mitten på 1950-talet. Med reglerna är också förenade i huvudsak samma svårigheter och problem, som föranledde att man gick ifrån den tidigare ordningen i fråga om villorna. Dessa svårigheter hänförelse sig framför allt till beräkningen av värdet av ägarens bostadsförmån och till gränsdragningen mellan reparationskostnad och förbättringskostnad.

Beträffande förmånsvärdeberäkningen har man i viss utsträckning kommit till rätta med svårigheterna genom en schablonisering inom ramen för gällande system. Som framgår av redogörelsen för gällande rätt beräknas nämligen på orter utan egentlig hyresmarknad förmånsvärdena med ledning av tabeller, som är intagna i riksskatteverkets anvisningar till ledning för inkomsttaxeringen i de olika länen. Vilket förmånsvärde som skall åsättas en bostad beror på hur många rum den innehåller, läget – om den är belägen i tätort med närmaste omgivning eller på annan ort – samt standarden; det finns i huvudsak två standardklasser.

På orter med hyresmarknad skall emellertid förmånsvärdet beräknas med ledning av det i orten gällande hyrespriset. Det framstår som uppenbart att en sådan beräkning många gånger är vansklig att göra med hänsyn bl. a. till skillnaderna mellan de lägenheter som förekommer på hyresmarknaden och jordbrukets bostäder.

Vidare avser riksskatteverkets riktvärden bostäder med för länet normal standard. Vid avvikelser från denna standard skall värdena jämkas. Även detta måste uppenbarligen många gånger vara vanskligt. Hur skall t. ex. ett nybyggt hus av typ lyxvilla värdesättas?

Inte heller på kostnadssidan kan nuvarande ordning anses tillfredsstäl-

lande. Vid upprustning av byggnad förekommer ofta vid sidan av varandra både åtgärder som har karaktär av reparation och åtgärder som innebär ombyggnad. Enligt praxis medges därvid avdrag för den del av hela upprustningskostnaden som avser reparationer. Detta system medför stora svårigheter vid taxeringsarbetet. Det är nämligen i praktiken besvärligt att avgöra såväl vilka åtgärder som utgör reparation respektive ombyggnad som fördelningen av den totala upprustningskostnaden på de olika slagen av åtgärder. Inte sällan är taxeringsmyndigheterna och skattedomstolarna hänvisade till att göra en skönsmässig bedömning.

Det kan visserligen sägas att gränsdragningen mellan kostnad för reparation och för förbättring inte har samma betydelse som tidigare sedan det nya systemet för beräkning av värdeminskingsavdrag på den faktiska anskaffningskostnaden införts. Tidigare kunde nämligen en kostnad som hänfördes till förbättring i allmänhet inte ge avdrag för värdeminskning. Enligt de nya reglerna blir effekten i stället att avdrag inte får åtnjutas omedelbart utan uppdelas på årliga värdeminskingsavdrag. Därmed är emellertid ingalunda sagt att rubriceringen av kostnaden skulle sakna ekonomisk betydelse. Tvärtom är nuvärdet av de framtida värdeminskingsavdragen avsevärt mindre än värdet av den omedelbara avdragsrätten för hela beloppet. Härtill kommer dessutom likviditetsaspekten.

Sammantaget anser vi oss kunna konstatera, att en schablonmetod för beräkning av inkomsten av mangårdsbyggnaden som avser samtliga jordbruksfastigheter skulle lösa problemen med bostadsjordbruken. Vad angår de egentliga jordbruken är nackdelarna med nuvarande system inte lika framträdande som i fråga om bostadsjordbruken. Några större olägenheter med en övergång till schablonmetod även för de egentliga jordbruken synes dock inte föreligga. Tvärtom torde en övergång kunna avsevärt underlätta taxeringen, bl. a. därför att alla tvister om gränsdragning mellan reparationer och förbättringar faller bort. Till förmån för en generell övergång till schablonmetod talar starkt att man skulle få en bättre likformighet i beskattningen av självägda bostäder. Av det föregående har också framgått, att en generell övergång till schablonmetod eller till annan metod för att begränsa rätten till reparationsavdrag är en nödvändig förutsättning för att problemen med bostadsjordbruken skall kunna bemästras.

6.2.2 Förutsättningar för införande av schablonmetod

6.2.2.1 Värden från fastighetstaxeringen

Länge har det saknats tekniska förutsättningar att schablonbeskatta jordbrukets bostäder. Före 1975 års allmänna fastighetstaxering åsattes nämligen byggnader på jordbruksfastighet inte särskilt värde vid fastighetstaxeringen. Efter den reformering av fastighetstaxeringsreglerna som skett inför nämnda fastighetstaxering är situationen en annan. Numera redovisas byggnadsvärde som ett särskilt delvärde. Från byggnadsvärdet urskiljs och anges särskilt bl. a. värdet av varje byggnad, som används av ägare eller arrendator för bostadsändamål. Vidare redovisas tomtvärde som en särskild delpost av värde av övrig mark.

I sammanhanget kan nämnas att 1971 års fastighetstaxeringsutredning,

vars arbete Fastighetstaxering (SOU 1973:4) ligger till grund för nämnda reform, föreslog att redovisning som särskild delpost skulle ske av vad som av byggnadsvärdet belöper på ekonomibyggnader. Ordningen med särredovisning av värdet för varje ägar- och arrendatorsbyggnad – vi använder i fortsättningen termen ägarbyggnad – föreslogs av departementschefen, sedan vi, efter att underhand ha beretts tillfälle att framföra synpunkter, framhållit att man därigenom skulle öppna möjlighet att i framtiden införa en schablonmetod även för jordbrukets bostäder.

Som framgår av redogörelsen under 4.3.2 tillämpades vid 1975 års allmänna fastighetstaxering normerna för värdering av villafastighet vid åsättande av värde för bostadsbyggnad och tomt på jordbruksfastighet. Beträffande fastigheter med en totalareal överstigande 10 ha eller en åkerareal överstigande 5 ha reducerades dock det eljest ifrågakommande värdet med 20 %.

Följande tabell visar utfallet av 1975 års fastighetstaxering såvitt avser ägarbyggnader jämte tomt samt villor i glesbygd.

Medelvärde för taxeringsvärdet på permanentvillor i glesbygd jämfört med värdet på ägarebyggnad inkl. tomt för jordbruksfastigheter enligt 1975 års allmänna fastighetstaxering efter byggnadsår

Byggnadsår	Åldersklass	Villafastighet i glesbygd för permanent boende ^a		Ägarebyggnad och tomt på jordbruksfastigheter ^c			
				Ägaren mantalsskriven på fastigheten		Ägaren ej mantalsskriven på fastigheten	
		Antal villor	Medelvärde, 1 000 kr.	Antal tax. enheter	Medelvärde, 1 000 kr. ^b	Antal tax. enheter	Medelvärde, 1 000 kr. ^b
1	2	3	4	5	6	7	8
Okänt, under byggnad	0	6 662	65	7	38	6	22
1975	1	1 392	129	2	109	–	–
1974–70	2	51 323	143	16	78	3	69
1969–65	3	14 698	107	21	80	5	83
1964–60	4	13 693	92	59	77	13	70
1959–55	5	19 679	70	74	55	11	47
1954–50	6	23 707	68	184	57	24	50
1949–40	7	55 281	57	381	49	77	41
1939–30	8	47 408	46	345	39	101	36
1929–	9	67 139	38	514	33	273	26
Samtliga	0–9	300 982	72	1 603	44	513	34

^a Inom tätortsgrupp A.

^b Medelvärdena avser samtliga ägarebyggnader och tomt på en taxeringsenhet. Tomtvärdet har proportionerats mellan ägarebyggnader och övriga bostadsbyggnader.

^c Var 100:de taxeringsenhet på jordbruksfastighet med ägarebyggnad ägd av fysisk person.

I fråga om hus byggda före 1970 ligger värdena i kolumn 6 (ägarbyggnad jämte tomt på jordbruksfastighet på vilken ägaren är mantalsskriven) nära värdena i kolumn 4 (villafastighet i glesbygd för permanent boende) reducerade med 20 %. Det måste dock framhållas, att kolumn 6 avser samtliga ägarbyggnader på fastigheten. Eftersom det på en del fastigheter finns flera ägarbyggnader, innebär detta att värdena för varje ägarbyggnad jämte tomt är något lägre än vad som framgår av tabellen. En ytterligare reservation som måste göras är att villorna och ägarbyggnaderna kan skilja sig i fråga om storlek och standard. Man synes ändå berättigad att beträffande berörda åldersklasser dra slutsatsen, att intentionerna inför fastighetstaxeringen i huvudsak kunnat genomföras.

Bilden är i stort sett likartad om villorna jämförs med mangårdsbyggnaden på jordbruksfastigheter där ägaren inte är mantalsskriven. För dessa jordbruksfastigheter är värdena dock genomgående något lägre.

Beträffande fastigheter med byggnader från 1970-talet är situationen en annan. Villavärdena är betydligt högre. Med hänsyn till det ringa antalet jordbruksfastigheter i denna grupp har emellertid skillnaden liten praktisk betydelse. På grund av det begränsade underlaget är vidare den statistiska osäkerheten ganska stor för dessa åldersklasser. Anmärkas kan i detta sammanhang, att en påfallande stor del av jordbrukets bostäder är 20 år eller äldre.

Sammantaget synes kunna konstateras att det är fullt möjligt att basera en schablonmetod efter mönster av villaschablonen på värdet av ägarbyggnad och tomt sådant det kommit till uttryck vid 1975 års fastighetstaxering.

6.2.2.2 Skatteeffekten av villaschablonen och av nuvarande regler

Vi har på statistisk väg undersökt hur skatteeffekten av villaschablonen tillämpad på mangårdsbyggnad kan tänkas förhålla sig till effekten av nuvarande regler. Undersökningen baserar sig på ett urval som omfattar var tusende taxeringsenhet ägd av fysisk person med ägarbyggnad. Bortfallet på grund av ej återfunna deklarationer eller brister däri samt ändrade ägar- eller fastighetsförhållanden uppgår till 15 taxeringsenheter.

För beräkningen av resultatet av nuvarande metod har förmånsvärdet samt kostnaden för reparation och underhåll hämtats från 1973 års inkomstdeklarationer. Sistnämnda post redovisas i deklarationen i allmänhet i ett belopp som avser samtliga byggnader på gården. Fördelningen mellan ägarbyggnaden och övriga byggnader har gjorts med ledning av de vid 1975 års fastighetstaxering angivna byggnadsvärdena. Värdeminskningssavdraget har upptagits till 1,75 % av byggnadsvärdet. Hänsyn till driftkostnader (avgifter för renhållning, sotning, försäkring o. d.) har inte tagits. Inkomsten enligt villaschablonen har beräknats på grundval av 1975 års byggnads- och tomtvärden.

Resultaten av undersökningen redovisas i tabellen på följande sida. Vid tabellens läsning bör huvudvikten fästas vid de genomgående tendenserna och inte vid utfallet beträffande enstaka grupper med få enheter i urvalet.

Som framgår av tabellen är skillnaden obetydlig mellan resultatet av nuvarande regler och av villaschablonen, såvitt avser fastigheter på vilka ägaren är mantalsskriven. För övriga fastigheter ligger värdena för villaschablonen

Jämförelse mellan beskattning av ägarens bostad enligt nuvarande regler och enligt villaschablonen

	Antal tax.- enheter i urvalet	Nettointäkt av ägarebygg- nad per tax.enhet enligt	
		Konv. metod, kr.	Schablon- metod, kr.
<i>Jordbruk</i> (Åkerareal oftast större än 10 ha)			
1. Ägaren mantalsskriven på fastigheten. Endast eller huvudsak- ligen inkomst av jordbruk	49	378	287
2. Ägaren mantalsskriven på fastigheten. Huvudsaklig inkomst från annan förvärvskälla	25	19	134
3. Ägaren ej mantalsskriven på fastigheten	3	-58	593
<i>Småbruk</i> (Åkerareal oftast mindre än 10 ha)			
4. Ägaren mantalsskriven på fastigheten. Endast eller huvudsak- ligen inkomst av jordbruk	12	210	35
5. Ägaren mantalsskriven på fastigheten. Huvudsaklig inkomst från annan förvärvskälla	33	306	68
6. Ägaren ej mantalsskriven på fastigheten. Huvudsaklig inkomst från annan förvärvskälla. Ägarebyggnad finns	10	-240	532
7. Ägaren mantalsskriven på fastigheten. Huvudsaklig inkomst av folkpension. Driver ej jordbruk	14	483	14
8. Ägaren mantalsskriven på fastigheten. Folkpensionär. Driver jordbruk	13	247	29
<i>Skog</i> (Inkomsterna av fastigheterna kommer endast eller främst från skogen)			
9. Ägaren mantalsskriven på fastigheten. Folkpensionär	11	757	69
10. Ägaren mantalsskriven på fastigheten. Förvärvsarbetar. Skogen extrainkomst	11	-1 483 ^a	106
11. Ägaren ej mantalsskriven på fastigheten. Ägarebyggnad finns	15	- 278	504
<i>Samtliga fastigheter</i>			
Ägaren mantalsskriven på fastigheten	168	200	134
Ägaren ej mantalsskriven på fastigheten	28	-241	524
Summa	196	137	190

^a Stort underskott har erhållits genom att två av de undersökta taxeringsenheterna har jämförelsevis höga reparationskostnader. Borträknas dessa taxeringsenheter blir underskottet 271 kr.

något högre, beroende på att extra avdrag inte medges. Nu är visserligen siffrorna för nuvarande metod inte helt rättvisande, eftersom hänsyn inte tagits till driftkostnader som belöper på bostadsbyggnaden. Detta spelar emellertid mindre roll för jämförelsen – som redan nämnts innehåller nämligen det förslag om schablonbeskattning som vi framlägger i det följande att driftkostnaderna får dras av i samma omfattning som nu.

Tabellen på nästa sida visar delposterna bakom de genomsnittliga värdena för samtliga fastigheter enligt den föregående tabellen.

Som nämnts har kostnaden för reparation och underhåll i allmänhet tagits fram genom att den totala kostnaden fördelats på ägarbyggnaden och övriga byggnader med ledning av byggnadsvärdena. Det är därför intressant att konstatera, att genomsnittssiffran för fastigheter på vilka ägaren är man-

Medelvärden för intäkts- och avdragsposter, kr

	Ägaren mantalsskriven på fastigheten		Ägaren ej mantalsskriven på fastigheten	
	Nuvarande metod	Schablon- metod	Nuvarande metod	Schablon- metod
Förmånsvärde	1930	—	475	—
Schablonintäkt	—	868	—	524
Reparation och underhåll	1076	—	352	—
Värdeminskning	654	—	364	—
Extra avdrag	—	733	—	—
Nettointäkt	200	135	-241	524

talsskriven, 1 076 kr., anmärkningsvärt väl överensstämmer med det närmast jämförbara motsvarande resultatet från småhusundersökningen (ang. denna, se s. 60). Den genomsnittliga kostnaden för reparation och underhåll av villor i kommuner med mindre än 50 000 invånare år 1972 utgjorde nämligen enligt denna undersökning 1 067 kr.

Vi vill här också nämna att enligt jordbruksekonomiska undersökningen underhållskostnaderna skulle vara betydligt högre – år 1972 ca 3 000 kr. för bostadsbyggnader på gårdar om 20–50 ha åker i slättbygdsområdena (Lantbruksstyrelsens meddelanden 1975:6, tabell 2.4.9). I kostnaderna ingår emellertid här även värdet av familjens arbete – en vid taxeringen icke avdragsgill post – av dragkraft och av byggnadsmaterial från egen skog. Dessutom omfattas även personalbostäder. Vidare representerar de gårdar som deltar i jordbruksekonomiska undersökningen ett positivt urval, vilket tyder på att ifrågakostnader ligger något högre än genomsnittet. Dessa olika omständigheter gör att uppgifterna är svårtolkade. Klart synes i vart fall vara att kostnaderna från taxeringsmässig synpunkt är för höga. Vi anser därför att det inte föreligger tillräckliga skäl att revidera den siffra för underhållskostnaden som deklarationsundersökningen visar, särskilt som den vinner stöd av småhusundersökningen.

Sammanfattningsvis kan vi konstatera, att en schablonmetod enligt mönster från villabeskattningen ger resultat, som i huvudsak överensstämmer med nuvarande konventionella metod i vad angår jordbruksfastigheter där ägaren eller brukaren är mantalsskriven. Dessa är också de egentliga jordbruken. Däremot inträder viss skatteskärpning för fastigheter på vilka ägaren eller brukaren inte är mantalsskriven. Denna grupp sammanfaller i stort sett med bostadsjordbruken, dvs. s. k. lyxjordbruk och nedlagda jordbruk som i huvudsak används till permanentbostad eller fritidsbostad. Därmed skulle man alltså uppnå syftet att åstadkomma den avsedda begränsningen av skatteförmånerna för bostadsjordbruken utan att göra någon reell ändring i skattebelastningen på de egentliga jordbruken. Likformigheten i beskattningen av alla bostäder som bebos av ägaren oavsett fastighetens beskattningsnatur innebär i sig en beaktansvärd fördel.

6.3 Begränsning av avdragsrätten för reparationer

Våra diskussioner rörande jordbrukets bostäder har i första hand gällt om det finns anledning, och i så fall om det är möjligt, att införa schablonmässig inkomstberäkning för ägarens bostad på vissa eller samtliga jordbruksfastigheter. Vi har emellertid också undersökt om det kan finnas andra lösningar. Det alternativ som synes kunna komma i fråga är att begränsa rätten till avdrag för omfattande reparationer.

En sådan avdragsbegränsning skulle i första hand syfta till att begränsa möjligheten att upprusta bostadsbyggnaden på bostadsjordbruk med omedelbar avdragsrätt. Kostnad för värdehöjande reparation skulle i stället anses hänförlig till förbättring, och avdrag endast medges i form av värdeminskningssavdrag. Vi prövade olika alternativ att med denna utgångspunkt avgränsa bostadsjordbruken från vanliga jordbruk. Eftersom gränsdragningen då aktualiseras endast när avdrag yrkas för stora reparationskostnader, föreföll alternativet i fråga nämligen vid första påseende ställa mindre krav på en gräns än en schablonmetod. Det visade sig dock att i de enskilda fallen gränsdragningssvårigheterna skulle bli i stort sett desamma. Inte heller dessa försök att finna kriterier för en gränsdragning ledde sålunda till något godtagbart resultat.

Vi undersökte därför om det kunde vara möjligt och lämpligt att införa en avdragsbegränsning gällande för ägarbyggnaden på samtliga jordbruksfastigheter. Vissa fördelar synes vara förknippade härmed även vad gäller fastigheter med egentligt jordbruk. Framför allt skulle svårigheterna att vid omfattande renoveringar skilja mellan reparationskostnad och förbättringskostnad i stor utsträckning falla bort.

Några större tekniska problem torde inte vara förenade med en avdragsbegränsning. Det högsta medgivna avdraget kan ställas i relation till byggnadens värde eller till det förmånsvärde som skall upptas som intäkt för ägaren. Eventuellt kan rätt till fördelning av kostnaderna över t. ex. tre år tänkas. Belopp som med detta alternativ inte skulle få dras av omedelbart skulle behandlas som förbättringskostnad och således ingå i underlaget för beräkning av värdeminskningssavdrag och beaktas även vid realisationsvinstberäkning.

Däremot kan det vara mer problematiskt att avväga nivån för avdragsbegränsningen. Å ena sidan måste nämligen tillses att reglerna får avsedd effekt, framför allt beträffande bostadsjordbruken. Å andra sidan måste beaktas att verkliga jordbrukare har ett legitimt intresse att omedelbart få avdrag för kostnader för icke värdehöjande reparationer – även såvitt avser byggnader som tarvar avsevärt underhåll.

För vår del anser vi att en schablonmetod är en klart bättre lösning än en avdragsbegränsning.

6.4 Förslag

6.4.1 Huvuddragen i förslaget

Inkomsten från ägarens bostad på jordbruksfastighet bör enligt det tidigare anförda i princip beräknas enligt villabeskattningsreglerna. Detsamma bör gälla i fråga om arrendators eller annan brukares bostad (vad i fortsättningen sägs beträffande ägarens bostad gäller även för arrendators, om inte annat framgår).

Intäkt av bostaden bör således liksom för villorna upptas till 2 % av värdet upp till 200 000 kr., 4 % av överskjutande del upp till 250 000 kr., 8 % på motsvarande sätt upp till 300 000 och 10 % av överskjutande värde. Denna intäkt läggs till övriga intäkter av fastigheten. Såsom bostadens värde upptas summan av de vid fastighetstaxeringen angivna värdena för byggnaden och tomten.

En fullständig analogi med villareglerna även på kostnadssidan skulle innebära, att i fråga om ägarbostaden avdrag endast medges för räntor och, vad gäller arrendator, arrendeavgift. Särskilt avdrag skulle då inte medges för kostnader för drift, reparation och underhåll samt värdeminskning. Från de totala kostnaderna härför måste således urskiljas den del som avser ägarbostaden. Detta låter sig relativt lätt göras beträffande de senare posterna.

I fråga om driftkostnaderna är däremot situationen något annorlunda. Det är här främst fråga om avgifter av olika slag, t. ex. för försäkring, sotning, sophämtning samt vatten och avlopp. Kostnader av detta slag är i många fall gemensamma för driften och för ägarbostaden. De kan även avse personalbostäder. En uppdelning kan då inte ske direkt utan skulle få göras efter någon proportioneringsnorm. Med hänsyn till de växlande förhållanden som förekommer, torde det vara oundvikligt att en sådan norm får delvis ojämna verkningar.

Under 6.2.2.2 har redovisats en på statistisk väg gjord jämförelse mellan inkomst av ägarbostad beräknad enligt å ena sidan nuvarande regler och å andra sidan villaschablonen. Driftkostnader beaktades inte. Med denna förutsättning gav undersökningen det resultatet, att inkomsten enligt villaschablonen skulle nära ansluta sig till inkomsten enligt nuvarande regler. Om avdrag för driftkostnader vägras, skulle följaktligen schablonmetoden åtminstone i en del fall kunna bli något strängare än nuvarande regler. Det kan här nämnas, att enligt småhusundersökningen den genomsnittliga kostnaden år 1972 för avgifter av ifrågavarande slag beträffande villor i kommuner med högst 50 000 invånare var 628 kr.

Med hänsyn härtill och för att uppnå en önskvärd förenkling anser vi det motiverat att underlåta en reduktion av de totala driftkostnaderna med den del därav som avser ägarens bostad.

Vad som sagts om driftkostnader för ägarbostaden avser inte kostnad för värme och elektricitet. Sådan kostnad är inte avdragsgill i dag, och anledning till ändring härvidlag saknas.

I enlighet med det anförda bör således schablonen beträffande kostnadsidan få det innehållet, att särskilt avdrag för kostnader för reparation och underhåll samt värdeminskning inte medges. Bestämmelser om hur underlaget för beräkning av värdeminskningsavdrag på grund härav skall re-

duceras har upptagits i författningsförslaget, till vilket vi beträffande detta spörsmål får hänvisa.

I likhet med vad som gäller vid villabeskattningen bör ägare som är mantalsskriven på fastigheten vara berättigad till ett extra avdrag på 1 000 kr., dock inte högre än schablonintäkten.

De regler som vi sålunda föreslår beträffande byggnad som bebos av ägaren bör även – i överensstämmelse med vad vi föreslagit i avd. I rörande villor – avse byggnad på fastighet som innehas av dödsbo och som upplåtits som bostad till delägare.

Det skall vidare här nämnas, att vi föreslår regler rörande upplåtelse av bostadsbyggnad i vissa fall. Även härvidlag anknyts till förslaget beträffande villor. Den närmare redogörelsen härför lämnas nedan under 6.4.4.

6.4.2 *Byggnader som omfattas av förslaget*

Schablonmetoden skall enligt vårt förslag tillämpas beträffande byggnad som under beskattningsåret använts som bostad för ägare eller brukare. Om ägare och brukare bor i var sin byggnad på fastigheten, skall båda byggnaderna schablontaxeras. Motsvarande gäller om flera delägare bor på fastigheten eller om flera delägare i dödsbo som äger fastigheten gör det.

Till byggnad som använts som bostad bör även räknas byggnad som utgör ett komplement till bostadsbyggnad i funktionellt avseende, såsom garage, bastu och vissa smärre förråd m. m. Användning som bostad för familjemedlemmar eller personliga tjänare inbegrips i användning som bostad för ägare eller brukare. Med användning som bostad avses såväl permanent- som fritidsanvändning. Vidare bör bostadsbyggnad som stått till ägares eller brukares disposition behandlas som om den använts som bostad för denne, dock inte om han faktiskt bebott annan byggnad på fastigheten.

Det anförda innebär bl. a. att schablonbelopp avseende två eller flera byggnader kan komma att upptas till beskattning hos en och samma skattskyldig. I sådant fall bör till grund för intäktsberäkningen läggas det sammanlagda värdet, oavsett om vid fastighetstaxeringen särskilt värde angivits för varje byggnad.

Har byggnad använts dels som bostad för ägaren eller brukaren och dels i jordbruket eller för uthyrning, bör schablonbeloppet beräknas på den del av värdet som belöper på ägarbostadsdelen. Detta stämmer överens med vårt förslag beträffande villorna.

6.4.3 *Arrende*

Som redan sagts bör för arrendator eller annan brukare av fastigheten gälla samma som för ägare. Detta är en konsekvens av att brukare enligt gällande rätt taxeras för årliga värdet av bostaden och är berättigad till avdrag för kostnader för denna. Vissa särskilda bestämmelser som gäller vid arrende bör emellertid uppmärksammas.

Sålunda gäller som huvudregel att rätten till avdrag för värdeminskning av byggnaderna tillkommer jordägaren i egenskap av ägare även till dessa. I visst fall tillkommer dock i sådant fall denna rätt i stället arrendatorn.

Detta är fallet när denne haft kostnad för ny-, till- eller ombyggnad, men äganderätten till det utförda omedelbart tillfallit jordägaren. Härvid får arrendatorn åtnjuta årligt avdrag med 5 % av anskaffningskostnaden. Vid arrendets upphörande får han göra avdrag för vad som då kvarstår oavskrivet. Eventuell ersättning från jordägaren tas upp som intäkt.

Jordägaren skattar vid upphörandet av arrendeförhållandet för värdet av förbättring som bekostats av arrendator, sådant det ter sig vid denna tidpunkt. Det belopp som upptas till beskattning bildar, jämte eventuell utgiven ersättning, avskrivningsunderlag för jordägaren.

Schablonmetoden medför i princip en överföring av rätten till värdeminskningssavdrag för arrendatorsbostaden från jordägaren till arrendatorn (här avses inte förbättringar som gjorts av arrendatorn). I schablonintäkten ligger nämligen värdeminskningssavdrag som en delpost. För att inte stötande konsekvenser skall behöva uppstå med tanke på gällande arrendeavtal, bör jordägaren övergångsvis få värdeminskningssavdrag även i vad avser mangårdsbyggnaden. Övergångstiden synes lämpligen kunna begränsas till nu löpande fastighetstaxeringsperiod. Efter en ny allmän fastighetstaxering blir förhållandena ändå i så hög grad ändrade även för jordägaren, att skäl inte längre föreligger för en särskild övergångsanordning. Förslaget innebär alltså, att jordägaren under löpande fastighetstaxeringsperiod får på samtliga byggnader göra lika stort värdeminskningssavdrag som förut.

Å andra sidan får arrendatorn inte längre särskilt värdeminskningssavdrag vid ny- till- eller ombyggnad av bostadsbyggnaden och inte heller restavdrag när arrendet upphör. Han bör dock ändå vara skattskyldig för eventuell ersättning från jordägaren. Jordägaren bör liksom nu vid arrendets upphörande skatta för värdet av förbättringen.

6.4.4 Användning i driften, uthyrning m. m.

Vårt förslag i det föregående om schablonbeskattning av ägarens (eller brukares) bostadsbyggnad avser som framhållits under 6.4.2 endast den del av byggnaden som använts som bostad för honom.

För det fall att särskilda utrymmen i byggnaden använts för driften bör enligt vår uppfattning samma betraktelsesätt anläggas som när del av villa används i rörelse som ägaren driver. Taxeringen av driftdelen bör således ske helt enligt de regler som gäller för närvarande.

Att utrymmen i själva bostaden även används för driften bör däremot inte inverka vid taxeringen. Vi tänker här t. ex. på sådana fall där något rum används för kontorsgöromål eller till personalutrymme e. d. Ett hänsynstagande härtill skulle i omotiverad utsträckning komplicera taxeringsförfarandet. Den relativt obetydliga nackdel för de skattskyldiga som kan vara förenad med denna ståndpunkt torde dessutom mer än väl uppvägas av den fördel, som är förbunden med att avdrag enligt förslaget medges för driftkostnader för mangårdsbyggnaden.

Även för det fallet att utrymmen i ägarens bostad hyrs ut bör regleringen – med vederbörliga ändringar – ske i överensstämmelse med villabeskattningen, i detta fall vårt förslag i avd. I ang. uthyrning av villa. Inkomsten bör således – för att kontinuiteten i kostnadsberäkningen inte skall brytas – beräknas enligt halvkonventionell metod. Hyran utgör intäkt, och vid

avdragsberäkningen upptas kostnaden för reparation och underhåll samt värdeminskning till 3,5 % av värdet av den uthyrda delen. Det sagda avser även upplåtelse till personal av utrymmen i mangårdsbyggnaden.

Den halvkonventionella metoden bör tillämpas även när mangårdsbyggnaden upplåtits i sin helhet. Med en konventionell kostnadsberäkning skulle nämligen öppnas vissa möjligheter – främst vid förvärv av bostadsjordbruk – att erhålla direkt avdrag för reparationskostnader. Med mangårdsbyggnad åsyftar vi härvid byggnad som uppenbarligen är avsedd till bostad för ägaren eller brukare. Däremot bör denna metod inte tillämpas i fråga om personalbostad eller bostad för undantagshavare. Undantagna bör också vara övriga byggnader som hyrs ut (aktuellt endast om utbrytning till särskild taxeringsenhet inte skett).

Av liknande skäl bör den halvkonventionella metoden vidare gälla beträffande byggnad, vilken bebos av delägare i fåmansföretag som äger fastigheten. Härmed åstadkommes också överensstämmelse med vårt förslag avseende villor som ingår i rörelse bedriven av fåmansföretag.

Som redan framgått föreslår vi att samma procenttal för kostnadsberäkningen som vid upplåtelse av villa, 3,5, skall tillämpas i förevarande sammanhang, trots att driftkostnaderna skall få dras av vid sidan av kostnadschablonen. Detta synes vara en naturlig konsekvens av att enligt vårt förslag procenttalen för intäktsberäkningen i den fullständiga schablonen överensstämmer. Här kan för övrigt erinras om att kostnaden för värme, vatten och elektrisk ström ligger utanför kostnadsschablonen för villorna.

6.4.5 *Bostadens värde*

Till grund för den schablonmässiga intäkts- respektive kostnadsberäkningen bör som redan sagts ligga summan av de vid fastighetstaxeringen angivna värdena för byggnaden och tomten. Värdena för året näst före taxeringsåret bör användas.

6.4.5.1 *Byggnaden*

Enligt punkt 2 d) tredje stycket av anvisningarna till 10 § KL skall från det totala byggnadsvärdet för jordbruksfastighet urskiljas och särskilt anges värdet av varje byggnad, som används av ägare eller arrendator för bostadsändamål. Såsom byggnads värde vid schablonberäkning bör i princip anses detta värde. Det framgår av fastighetslängden, och uppgift därom kan således direkt kontrolleras av taxeringsnämnden. Den skattskyldige kan hämta uppgiften från den underrättelse om fastighetstaxeringen som tillställts honom.

I vissa fall då schablonberäkning enligt vårt förslag skall ske kommer emellertid sådant särskilt angivet värde att saknas. Detta kan komma att inträffa främst vid upplåtelse av hel mangårdsbyggnad och då gården innehas av dödsbo eller drivs i bolagsform. Problemet uppkommer dock endast om det finns flera bostadsbyggnader på fastigheten – finns det endast en sådan byggnad avser givetvis (om man bortser från att byggnad kan ha rivits) det i fastighetslängden upptagna totalvärdet för bostadsbyggnader denna byggnad.

Det bör övervägas att inför kommande allmänna fastighetstaxering justera reglerna för angivande av bostadsbyggnadsvärde med anledning härav. Tills vidare får i förekommande fall byggnadsvärdet uppskattas enligt de grunder som gällt för angivande av sådant värde vid föregående allmänna fastighetstaxering. Sådan uppskattning bör vidare göras i fall då byggnaden undergått väsentlig förändring sedan den föregående allmänna fastighetstaxeringen, såvida inte hänsyn härtill tagits genom ny taxering.

I fråga om slotts- och herrgårdsbyggnader och liknande beaktas vid åsättande av värdet av bostadsförmånen endast den del av byggnaden som innehavaren behövt använda som bostad. Ett motsvarande hänsynstagande bör göras även i det av oss föreslagna systemet. Detta kan ske genom att byggnadens värde reduceras med vad som därav utgör överbyggnadsvärde – värdet av byggnaden i den mån den ej är behövlig för jordbruk eller skogsbruk – innan det läggs till grund för schablonberäkning. Vi förutsätter att man vid fastighetstaxeringen ägnar uppmärksamhet åt att överbyggnadsvärde inte sätts på utrymmen som faktiskt används eller som under senare år blivit föremål för reparationer utöver rena skyddsarbeten.

Överbyggnadsvärde redovisas inte separat i fastighetslängden för varje byggnad utan endast – i vad det avser sådana byggnader – som ett belopp för samtliga bostadsbyggnader. För det fall att det finns flera bostadsbyggnader på fastigheten torde det för den skattskyldige ändå i allmänhet stå klart vilken byggnad som eventuellt överbyggnadsvärde avser. Taxeringsnämnden kan i förekommande fall rekvirera fastighetstaxeringsavin – på denna redovisas överbyggnadsvärde för varje byggnad. Om överbyggnadsvärde undantagsvis kan hänföras till flera byggnader framgår fördelningen av fastighetstaxeringsavin. Den skattskyldige kan inhämta upplysning i detta hänseende genom den lokala skattemyndigheten.

6.4.5.2 Tomten

Tomtvärde avser hela fastigheten. Finns endast en bostadsbyggnad på fastigheten är givetvis hela värdet hänförligt till denna byggnads tomt. Finns det flera bostadsbyggnader måste däremot tomtvärdet uppdelas. Detta torde lämpligen kunna ske med ledning av storleken av byggnadsvärdena. Ligger flera värderingsenheter till grund för värdesättningen, bör uppdelningen kunna ske med beaktande av värdet på de olika enheterna (i vissa fall måste härvid uppgift från fastighetstaxeringsavin tas fram).

Om bebyggelseförhållandena på fastigheten ändrats sedan den föregående allmänna fastighetstaxeringen bör i vissa fall särskild uppskattning av tomtvärdet göras. Detta behövs om tomtvärde inte angivits vid fastighetstaxeringen eller om angivet värde på grund av de ändrade förhållandena inte längre kan anses rättvisande.

Anmärkas kan att de höga kostnader och därmed följande lägre saluvärde, som finns på jordbruksfastigheter med större park- och trädgårdsanläggningar, beaktas redan vid tomtvärdets fastställande under fastighetstaxeringen.

6.4.6 *Byggnadsminnen o. d.*

Reparation och underhåll av kulturhistoriskt värdefulla byggnader torde ställa sig förhållandevis kostsammare än motsvarande åtgärder på vanliga byggnader. Uttalanden av denna innebörd gjordes sålunda under förarbetena till byggnadsminneslagen (1960:690) och har också under hand framförts till oss från riksantikvarieämbetets byggnadsminnesavdelning. Vid den statliga bostadslångivningen gäller vidare vissa särskilt förmånliga bestämmelser beträffande lån för ombyggnad av kulturhistoriskt värdefull bebyggelse.

Mot bakgrund härav kan det befaras att schablonmetoden skulle ställa sig oförmånlig för detta slag av byggnader. De bör därför inte omfattas av den föreslagna lagstiftningen, såvida inte den skattskyldige begär det.

Undantag bör i första hand kunna avse byggnader som förklarats för byggnadsminne. Sådan förklaring kommer i fråga för byggnad som bevarar egenarten hos äldre tiders byggnadsskick eller minnet av historiskt betydelsefull händelse och som med hänsyn därtill är att anse som synnerligen märklig. Förklaring utfärdas av riksantikvarien.

Antalet utfärdade byggnadsminnesförklaringar hänförliga till jordbruksfastighet – ca 55 – torde av olika skäl inte svara mot antalet byggnader av byggnadsminneskaraktär. Därför bör även kunna undantas byggnader som är av sådan beskaffenhet att förutsättningar för byggnadsminnesförklaring föreligger.

Det bör ankomma på skattskyldig som önskar att schablonmetoden inte skall tillämpas att visa att byggnadsminnesförklaring eller förutsättning därfor föreligger. I sistnämnda hänseende torde intyg från riksantikvarien böra företes. Sådant intyg bör dock kunna fritt prövas av skattemyndigheter och skattedomstolar.

6.4.7 *Realisationsvinstberäkning*

Vid realisationsvinstberäkning avseende schablontaxerad annan fastighet medges avdrag för reparation och underhåll, som medfört att fastigheten är i bättre skick vid försäljningen än vid förvärvet. Viss ändring i denna regel har föreslagits av realisationsvinstkommittén i betänkandet Beskattning av realisationsvinster (SOU 1975:53). Vi har i remissyttrande över betänkandet pekat på en alternativ möjlighet men också ifrågasatt om inte rätten till avdrag vid realisationsvinstberäkning för värdehöjande reparationer kunde avskaffas.

Mot bakgrund av att nämnda regel sålunda är diskutabel och dessutom föremål för överväganden av statsmakterna vill vi inte föreslå någon motsvarighet därtill för jordbruksfastigheter.

6.4.8 *Ikraftträdande*

En lagstiftning enligt förslaget bör kunna träda i kraft den 1 januari 1977 och tillämpas första gången vid 1978 års taxering. I vad angår inskränkning av jordägares rätt till avdrag för bostadsbyggnad på utarrenderad fastighet bör dock, som framgår under 6.4.3, ikraftträdandet ske först den 1 januari 1980 och bestämmelserna tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

III Andelshus och bostadsrättsföreningar med "fördelade lån"

7 Andelshus

7.1 Gällande rätt m. m.

En fastighet kan ägas gemensamt av flera personer. Därvid kan den dock inte med laga verkan delas upp rent fysiskt, så att var och en av delägarna äger ett visst område av marken eller, om fastigheten är bebyggd, visst utrymme i byggnaden. Vad som fördelas på flera är äganderätten till hela fastigheten; delägare har en ideell andel i denna. Andelen kan lagfaras men inte intecknas. Det senare medför att en enskild delägare inte utan medverkan av övriga delägare kan ta upp lån mot panträtt i fastigheten som säkerhet. Inteckning kan endast erhållas i hela fastigheten genom gemensamt agerande av samtliga delägare.

Om flera personer tillsammans äger en flerfamiljsfastighet har de således inte redan därigenom någon rätt i förhållande till varandra att disponera lägenheterna i huset. Härom måste särskilt avtal träffas. Även i övrigt behöver delägarna avtala om förvaltningen. I den mån så inte sker kommer rättsförhållandet dem emellan att regleras av samäganderättslagen. I den fortsatta framställningen använder vi oss av termen andelslägenhet. Under 7.2.2 anger vi närmare vad som enligt vår mening bör förstås därmed. Tills vidare brukas termen emellertid i den mera allmänna betydelsen lägenhet i hus med flera ägare, vilka bor i huset. Med andelsägare avses på motsvarande sätt innehavare av andelslägenhet.

Skatterettsligt gäller samma regler för andelsägare som för ensam ägare. Andelsägare skall således som intäkt ta upp vad som belöper på honom av hyror och andra intäkter liksom hyresvärdet av lägenhet som han använt för egen räkning. Avdrag medges för andelen i de gemensamma kostnaderna och för särskilda kostnader som delägare haft för underhåll av sin lägenhet m. m. och för räntor.

En med andelsägande likartad form för innehav av bostad är att bolagsman i vanligt handelsbolag eller kommanditbolag disponerar lägenhet i hus som tillhör bolaget. Härvid gäller numera – sedan den 1 juli 1972 – enligt bostadsrättslagen att det är förbjudet att sammankoppla andel i handelsbolag

med nyttjanderätt till bostadslägenhet så att med andelen följer rätt till lägenheten. Handelsbolag som före nämnda tidpunkt hade rätt att göra sådana upplåtelser beträffande lägenheter i visst hus får dock fortsätta därmed såvitt avser detta hus. Däremot får upplåtelser inte ske beträffande andra hus, t. ex. nybyggen eller hus som bolaget senare förvärvar.

För att förbudet skall gälla förutsätts att rätten till lägenheten är knuten till andelen på sådant sätt att en överlåtelse av andelsrätten direkt medför att rätten till lägenheten övergår på förvärvaren. Härifrån är att skilja det fallet att dispositionsrätten och andelsrätten rent faktiskt följs åt så att överlåtelse av båda rättigheterna regelmässigt sker samtidigt. Denna konstruktion är fortfarande tillåten.

Handelsbolag är inte skattesubjekt, utan inkomsten taxeras hos bolagsmännen i förhållande till deras andelar eller efter annan fördelning som de överenskommer. Inkomsten av hus i vilket lägenheterna upplåtits till bolagsmännen utgörs av hyror och därmed jämställt vederlag minus kostnaderna för fastigheten. Om vederlagen understiger lägenheternas hyresvärden utgör även differensen intäkt. Vinsten (eller förlusten) blir i praktiken lika med skillnaden mellan hyresvärdena och kostnaderna, och denna taxeras hos bolagsmännen i förhållande till andelstalen eller annan fördelning. Normalt skattar väl bolagsman härvid för skillnaden mellan hyresvärdet av sin lägenhet och "hyra" till bolaget. Vid den löpande inkomstbeskattningen är därför situationen i stort sett densamma för delägare i handelsbolag, vilken besitter lägenhet i hus ägt av bolaget, som för den som besitter lägenhet p. g. a. delägarskap i huset. En skillnad är dock att bolagsmannen i motsats till andelsägaren inte torde vara berättigad till avdrag för egna kostnader för sin lägenhet.

Enligt en undersökning, som utförts av fastighetskontoret i Stockholm, finns det i Stockholms innerstad (Gamla staden, Vasastaden, Östermalm, Södermalm och Kungsholmen) ca 30 andelshus med ca 450 lägenheter och ca 15 "handelsbolagshus" med ca 230 lägenheter. Av undersökningen framgår att någon nyproduktion i innerstaden av sådana lägenheter inte skett sedan 1970. Däremot har ett antal lägenheter i äldre hus tillkommit under perioden; 1971 47 handelsbolagslägenheter, 1972 85 andels- och 30 handelsbolagslägenheter samt 1973 33 andelslägenheter. Lägenheter som fallit utanför materialet kan finnas.

I Stockholm finns lägenheter av ifrågavarande slag även utanför innerstaden. De förekommer även på andra håll i landet, men några närmare uppgifter härom är inte tillgängliga.

7.2 Våra överväganden

7.2.1 *Allmänt*

I princip är det likvärdigt från skattesynpunkt om en andelsägare själv bor i sin lägenhet eller om han hyr ut den och för egen räkning hyr jämförlig lägenhet. Om man i stället utgår från en person med visst kapital, är det likaledes likvärdigt om han placerar detta i en andelslägenhet eller på annat sätt med samma avkastning och hyr motsvarande lägenhet. Från rent teoretisk utgångspunkt saknas således anledning till ändrade regler.

När det gäller den praktiska tillämpningen av reglerna åsamkar otvivelaktigt nödvändigheten att fastställa andelslägenheternas hyresvärde taxeringsmyndigheterna vissa svårigheter. Dessa bör emellertid inte överbetonas. Antalet andelshus är jämförelsevis ringa, och endast ett fåtal taxeringsnämnder, främst i storstäderna, har sådana hus i sina distrikt. Dessa taxeringsnämnder har möjlighet att skaffa sig en god kännedom om husen och om hyresnivån i distriktet. Förutsättningarna för att i huvudsak korrekta hyresvärden skall kunna åsättas får därför betecknas som relativt goda. Svårigheterna kan t. ex. på intet sätt anses jämförbara med dem som ledde till införande av villaschablonen och bostadsrättsschablonen.

Anledning saknas således att anta att en schablonmetod för fastställande av hyresvärdena skulle leda till riktigare taxeringar än gällande regler. En sådan metod skulle inte heller medföra någon mera nämnvärd arbetsbesparing för taxeringsväsendet. Vi anser därför att nuvarande metod att beräkna hyresvärdet bör bibehållas.

Inte heller när det gäller kostnaderna finns det anledning att införa en schablon för att underlätta eller förbättra taxeringen. Här kommer emellertid en annan aspekt in i blickfältet, som hänger samman med rätten till reparationsavdrag. Skattskyldiga kan nämligen lösa sin bostadsfråga genom att förvärva andelar i fastighet med äldre nedsliten byggnad, som de rustar upp. I praktiken sker detta vanligen i regi av en byggmästare. Härvid får de i deklarationen dra av kostnaden till den del den hänför sig till reparationer. Reglerna medför att andelsägare kan få avdrag för vad som reellt sett är en del av anskaffningskostnaden för bostaden.

Vid försäljning av andelen realisationsvinstbeskattas visserligen i princip den del av köpeskillingen som belöper på utförda reparationer av bestående värde. Inte desto mindre representerar avdragsrätten ett ekonomiskt värde. Detta beror på att andelsägarna åtnjuter en räntefri skattecredit på avdragsbeloppet och på att endast 75 % av vinsten beskattas efter två års innehav. Även reglerna om indexuppräknings och 3 000-kronorsavdrag inverkar. Andelsägare som avser att behålla lägenheten som stadigvarande bostad torde – med viss rätt – uppfatta skatteminskningen på grund av reparationsavdraget som en ren återbäring på köpeskillingen.

Genom ett särskilt förfarande har andelsägare helt kunnat undvika beskattning av realisationsvinst motsvarande reparationsavdragen. Andelsägarna överlåter efter det att reparationerna utförts fastigheten till en av dem bildad bostadsrättsförening till sådant pris att någon skattepliktig realisationsvinst inte uppkommer. Efter fem års innehav kan sedan bostadsrätterna enligt gällande regler – dessa gör ett undantag för bostadsrätter i en eljest gällande skatteflyktsbestämmelse (35 § 3 mom. sjunde stycket KL) – överlåtas utan skattekonsekvenser. Realisationsvinstbeskattningen av bostadsrätter m. m. övervägs för närvarande av statsmakterna på grundval av realisationsvinstkommitténs betänkande Beskattning av realisationsvinster (SOU 1975:53).

Med gällande schablonbeskattning kommer avdrag för stora reparationskostnader inte i fråga vid förvärv av villor och bostadsrättslägenheter. Genomförs vårt förslag i avd. II blir läget detsamma även i fråga om ägd bostad på jordbruksfastighet. Enligt vår uppfattning bör i fortsättningen sådant avdrag inte heller tillåtas beträffande andelslägenheter. Samma synsätt

gäller i fråga om lägenheter som innehas av bolagsmän i handelsbolag på sätt vi berört i det föregående.

En tänkbar invändning häremot av principiell natur är att beskattningsreglerna blir olika för den ensamme ägaren till ett flerfamiljshus och för den som endast äger en ideell andel i sådant hus. En sådan invändning bygger på uppfattningen att förhållandena för ensamägaren, som bor i en lägenhet i sitt hyreshus, och andelsägaren är likartade. Så är emellertid inte fallet. Den ensamme ägarens nyttjande av lägenheten representerar ett uttag ur vad som i övrigt odisputabelt utgör en förvärvskälla i egentlig mening, och det är naturligt att beskattningen sker i enlighet härmed. Andelsägarens situation är däremot jämförlig med en villaägares; andelen innehas inte i syfte att förvärva inkomst utan för att bereda tillgång till bostad. Att andelsägare vid beskattningen särbehandlas i förhållande till ensamma ägare till hyreshus anser vi fullt jämförbart med att villaägare gör det.

7.2.2 *Metoden m. m.*

Vi anser således att rätten till reparationsavdrag i samband med förvärv av andelslägenhet bör begränsas. En i och för sig tänkbar möjlighet vore att i parallellitet med vårt förslag rörande jordbrukets bostäder införa en schablonmetod efter mönster från villabeskattningen. Som framgår av det föregående torde emellertid inte några nämnvärda taxeringstekniska fördelar kunna vinnas genom en sådan reform. Vidare skulle villareglerna medföra en opåkallad lättnad i beskattningen för andelsägarna. Taxeringsvärdena för flerfamiljshus har nämligen inte stigit i samma takt som motsvarande värden för villor. Villaschablonen skulle därför få baseras på taxeringsvärden som är avsevärt lägre i förhållande till produktions- eller förvärvs- och renoveringskostnaden än som gäller för villaägarna. Vi anser att det saknas anledning att föreslå åtgärder med sådan innebörd. En schablonmetod med andra procenttal än vad som gäller för villorna kan vi inte heller förorda.

Vi anser i stället att åtgärder bör vidtas som direkt begränsar rätten till avdrag för reparationer. Tekniskt kan detta lämpligen lösas genom att andelsägares avdrag för reparation och underhåll som utförts under viss tid efter förvärvet begränsas till hyresvärdet för lägenheten, sedan från detta avdrag gjorts för värdeminskning och driftkostnader. Fem år torde kunna utgöra en lämplig tid. Förvärv genom arv eller testamente eller genom bodelning på grund av makes död bör dock inte föranleda tillämpning av begränsningsregeln. Ränteavdrag får göras liksom hittills. Med denna metod tillgodoses syftet att spärra möjligheten till stora reparationsavdrag i samband med förvärvet utan att för den skull möjligheten till avdrag för löpande reparationer och underhåll beskärs. Avdrag för sådana kostnader torde nämligen så gott som undantagslöst rymmas inom differensen mellan å ena sidan hyresvärdet och å andra sidan värdeminskningsavdraget och driftkostnaderna.

Av synsättet bakom förslaget – att större kostnad för reparation och underhåll i samband med förvärvet de facto är en del av anskaffningskostnaden – följer vidare att kostnad för vilken omedelbart avdrag vägrats bör få dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Även vid realisationsvinstbeskatt-

ningen bör kostnaden jämföras med anskaffningskostnad och i samma ordning som sådan kostnad får dras av vid beräkning av vinsten. Samtidigt återförs värdeminskningssavdragen till beskattning.

En första förutsättning för att en lägenhet skall anses som andelslägenhet bör vara att den är inrymd i hus som ägs av minst tre fysiska personer. Av dem bör vidare minst tre bo i huset eller, om så inte är fallet, detta åtminstone vara avsett till bostad åt minst tre delägare. Om lägenhet bebos eller skall bebos av medlem av delägarers hushåll eller av fader eller moder till honom bör detta anses liktydigt med att han själv bebor eller skall bebo lägenheten. Att en fastighet ägs av flera familjemedlemmar, som bor tillsammans, bör å andra sidan inte inverka vid bedömningen. Ett ytterligare krav bör därför vara att delägarna bor eller avser att bosätta sig i skilda lägenheter.

I fråga om tidpunkten för reparations- och underhållsavdrag är huvudregeln att avdrag får åtnjutas för det beskattningsår då fastighetsägaren haft utgiften. Denna huvudregel modifieras emellertid genom en särskild bestämmelse i punkt 7 av anvisningarna till 25 § KL. Enligt anvisningspunkten får nämligen skattskyldig som visst beskattningsår haft kostnader för reparation och underhåll på minst 6 000 kr. fritt fördela avdraget mellan beskattningsåret och de två därpå följande beskattningsåren.

Denna möjlighet att fördela reparationsavdrag mellan flera beskattningsår urholkar i viss mån effekten av den begränsning i rätten till sådant avdrag, som vi föreslår. Begränsningsregeln bör därför kompletteras med en föreskrift om att fördelning av reparationsavdrag inte får ske i fråga om sådan kostnad, för vilken begränsningsregeln är tillämplig.

Vad vi här föreslagit beträffande andelslägenheter bör i princip gälla även för lägenheter innehavda i anknytning till delägarship i handelsbolag. Med andelslägenhet bör i enlighet härmed likställas lägenhet i hus som ägs av handelsbolag och som bebos eller är avsett att tjäna som bostad för minst tre bolagsmän i skilda lägenheter. Den tekniska konstruktionen blir här att vid beräkning av handelsbolagets inkomst av huset – för vilken som tidigare nämnts bolagsmännen taxeras – avdrag för reparationer och underhåll inte får överstiga intäkterna, sedan avräkning av värdeminskning och driftkostnader skett. Tiden för tillämpning av begränsningsregeln bör i första hand räknas från bolagets förvärv av fastigheten. För att kringgående skall hindras bör emellertid denna regel kompletteras med en föreskrift av innebörd, att begränsningsregeln ändå gäller om inte huvudparten av bolagsmännen innehaft sina andelar i fem år. Bedömningen av vilka som är bolagsmän bör lämpligen hänföra sig till förhållandena vid utgången av beskattningsåret.

Inte heller i detta fall bör avdrag för reparation och underhåll få fördelas över flera beskattningsår.

Begränsningsregeln bör inte i något fall gälla i fråga om lägenhet som upplåtits till utomstående.

Förslaget bör kunna träda i kraft den 1 januari 1977 och tillämpas första gången vid 1978 års taxering.

8 Bostadsrättsföreningar med ”fördelade lån”

Den vanliga formen för finansiering av hus med lägenheter, som skall upplåtas med bostadsrätt, är att bostadsrättsföreningen tar upp de lån som kan erhållas med fastigheten som säkerhet, främst bottenlån och statligt bostadslån men också fyllnadslån, varvid bostadsrättshavarna i grundavgifter, kontant eller genom insatslån, tillskjuter vad som därefter fattas. Under senare år har emellertid i fråga om föreningar utan statslån börjat förekomma, att produktionskostnaden helt eller till stor del finansieras genom tillskott från medlemmarna. De tar då formellt sett själva upp lån för att få medel till grundavgiften. Detta möjliggörs genom att bostadsrättsföreningen upplåter panträtt i fastigheten till säkerhet för lånen och/eller tecknar borgen. Även bostadsrätten kan användas som säkerhet. Termen ”fördelade lån” syftar på att lånen, i stället för att upptas av bostadsrättsföreningen, på detta sätt så att säga fördelas på medlemmarna.

Tillvägagångssättet används av skatteskäl. I nyare bostadsrättsföreningar med stora fastighetslån uppkommer nämligen regelmässigt stora underskott vid beskattningen. Detta beror på skattereglernas utformning – inkomst av bostadsrättsfastighet beräknas till skillnaden mellan å ena sidan en intäkt, som schablonmässigt upptas till 3 % av taxeringsvärdet, och å andra sidan räntorna på fastighetslånen (med räntor likställs tomträttsavgäld), för vilka räntenivån sedan länge uppgår till betydligt högre procenttal. Genom att bostadsrättsföreningar i allmänhet inte har andra inkomster än från sitt fastighetsbestånd kan underskotten inte utnyttjas. Det ställer sig därför fördelaktigt ur skattesynpunkt att hålla föreningens belåning låg. Ränteavdraget tillkommer då i stället medlemmarna och kan utnyttjas effektivt.

8.1 Gällande rätt

Som ett undantag från den eljest gällande principen om dubbelbeskattning av ekonomiska föreningars inkomst enkelbeskattas inkomst av bostadsrättsföreningars och liknande sammanslutningars fastigheter (här bortses från vissa i sammanhanget betydelselösa undantag från denna regel). Av praktiska skäl har beskattningen förlagts till föreningen. Som redan nämnts upptas därvid intäkten schablonmässigt till 3 % av fastighetens taxeringsvärde. Från intäkten får avdrag göras för ränta på fastighetslånen och för tom-

rättsavgäld.

För medlemmarna föranleder bostadsinnehavet i princip inga direkta skattekonsekvenser. Detta uttrycks i KL på följande sätt (punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 38 §).

Har bostad eller annan förmån av fastighet tillkommit medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag i denna hans egenskap — —, skall värdet av bostaden eller förmånen icke räknas såsom skattepliktig intäkt för medlemmen eller delägaren. I följd härav må, såvitt fråga ej är om till rörelse hänförlig utgift, avdrag icke ske för medlemmens eller delägarens inbetalningar till föreningen eller bolaget eller för andra omkostnader, som äro hänförliga till innehavet av bostaden eller förmånen.

Ordalagen kan leda tanken till att lagrummet hindrar avdrag för ränta på lån som medlem i bostadsrättsförening upptagit för att finansiera grundavgiften. Så är dock inte fallet. Under förarbetena till bestämmelsen uttalades att medlem enligt allmänna bestämmelser får dra av ränta på egen skuld som är hänförlig till bostadsrätten (PM 30.10.1953 bil. B, sid. 1). Med allmänna bestämmelser torde ha åsyftats regeln i 39 § 1 mom. KL att avdrag för gäldränta som inte skall dras av i andra förvärvskällor får göras vid beräkningen av inkomst av kapital. Någon tvekan i den praktiska tillämpningen om att ränta på lån för grundavgift i princip är avdragsgill råder inte.

Om föreningen medverkar vid medlems upptagande av lån för grundavgift kan emellertid en konflikt uppkomma mellan den allmänna avdragsrätten för räntor och förbudet mot avdrag för inbetalningar till föreningen. Frågor av detta slag har i ett par rättsfall prövats av regeringsrätten med anledning av besvär över förhandsbesked.

I det ena rättsfallet (RÅ 1971 ref. 2) hade X av ett byggnadsbolag förvärvat bostadsrätt till en lägenhet i en nyuppförd fastighet. Köpeskillingen erlades enligt följande:

1. Banklån hos A	192 000
2. Banklån hos B	12 400
3. Kontantinsats	48 894
	253 294

Lånen hade fördelats på bostadsrätterna i proportion till resp. lägenheters andelstal. De var personliga. Bostadsrättsföreningen hade tecknat borgen för lånen och beträffande lånet på 192 000 kr. även ställt säkerhet i form av inteckningar i föreningens fastighet. X anhöll om besked huruvida han var berättigad till avdrag för räntor på lånen.

Riksskattenämnden fann att lånen — oavsett att föreningen tecknat borgen och ställt inteckningssäkerhet — var X:s personliga lån för vilka han var skyldig att erlägga amortering och ränta. Vid sådant förhållande saknades enligt nämnden laga grund att vägra X avdrag för ränta på lånen.

Regeringsrättens majoritet gjorde ej ändring i förhandsbeskedet. Två ledamöter ansåg dock att räntorna inte var avdragsgilla och anförde.

Även om ifrågavarande lån å 192 000 kr. och 12 400 kr. formellt givits karaktären av personliga lån för X har de kunnat erhållas endast mot föreningens borgen och, såvitt gäller det större lånet, med utnyttjande av föreningens fastighet såsom säkerhet. Motsvarande låneförmåner har lämnats övriga föreningsmedlemmar i proportion till

deras andelstal. Lånen måste med hänsyn härtill i realiteten anses utgöra en föreningens egen lånefinansiering av dess fastighetsförvärv, och det kan icke anses att sådana grundavgifter, som avses i lagen om bostadsrättsföreningar, har blivit erlagda genom de med ianspråktagande av föreningens tillgångar erhållna lånen.

Värdet av bostadsförmånen skall i förevarande fall enligt 2 p 2 st. anv. till 38 § kommunalskattelagen icke räknas såsom skattepliktig intäkt för X. I följd härav må enligt samma stadgande avdrag icke ske för föreningsmedlems inbetalningar till föreningen eller för andra omkostnader, hänförliga till innehavet av bostaden. De räntor, som X har att erlagga på lånen, kan på grund av vad förut anförts icke anses utgöra annan än dylik, icke avdragsgill omkostnad för bostadsinnehavet. Den här valda lånekonstruktionen framstår som ett kringgående av den i 38 § kommunalskattelagen stadgade schablontaxeringen för innehav av bostadsrättslägenheter, och om gäldräntan för lägenhetsinnehavaren skulle finnas avdragsgill, finge därmed grunden för ifrågavarande lagstiftning anses ha fallit. Mot nämnda stadganden kan X enligt vår mening därför ej medgivnas avdrag vid inkomsttaxeringen för räntorna.

I det andra rättsfallet (RSV Dt 1973:8) var omständigheterna följande. Enligt tilltänkt ekonomisk plan för en bostadsrättsförening skulle grundavgifterna upptas till belopp motsvarande produktionskostnaden. Av de på så sätt bestämda grundavgifterna skulle minst 6 % inbetalas kontant. Återstoden skulle bostadsrättshavarna enligt särskild insatsrevers förbinda sig att erlagga i takt med föreningens amorteringar på fastighetslånen. Insatsreversen skulle löpa med ränta. Till säkerhet för insatsreverserna skulle bostadsrättshavarna pantförskriva sina bostadsrätter. Bostadsrättsföreningen och Y, som erbjudits bostadsrätt i föreningen, frågade om Y var berättigad till avdrag för räntan på insatsreversen och om räntan hos föreningen skulle upptas som intäkt av kapital. – Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden yttrade.

Nämnden finner, att ifrågavarande revers utgör Y:s skuld på grundavgift i sökandeföreningen och att Y är skyldig att till föreningen erlagga amortering och ränta på reversen. Vid angivna förhållanden får Y anses berättigad till avdrag för ränta på reversen samt räntan anses utgöra för sökandeföreningen skattepliktig intäkt. I enlighet med det anförda förklarar nämnden, att vid inkomsttaxeringen Y äger åtnjuta avdrag för av honom erlagd ränta på den ifrågavarande reversen samt att räntan utgör för sökandeföreningen skattepliktig intäkt av kapital.

Ärendet avgjordes av regeringsätten i plenum. Majoriteten ansåg med följande motivering att Y inte var berättigad till avdrag för räntan och att den inte utgjorde skattepliktig intäkt för föreningen.

Jämlikt punkten 2 andra stycket anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen skall värdet av bostad, som tillkommer medlem av bostadsförening, icke räknas såsom skattepliktig intäkt för medlemmen, där fråga icke är om upplåtelse som närmare anges i tredje stycket. I följd härav må avdrag icke ske för medlemmens inbetalningar till föreningen eller för andra omkostnader, som är hänförliga till innehavet av bostaden.

Oavsett att de inbetalningar som Y erlägger till föreningen sker under åberopande av ett av honom utfärdat skuldebrev, måste inbetalningarna under den tid han är medlem av föreningen och utnyttjar bostaden under sådana omständigheter att värdet därav icke räknas som skattepliktig intäkt för honom anses hänförliga till sådana inbetalningar, för vilka avdrag ej är medgivet enligt förenämnda stadgande.

Ett regeringsråd ansåg att den omständigheten att räntan skulle erläggas

till bostadsrättsföreningen inte förändrade betalningens karaktär av ränta och inte kunde medföra att Y gick förlustig rätten till avdrag. Den ränta föreningen uppbar blev på motsvarande sätt för föreningen skattepliktig intäkt av kapital.

I ett icke överklagat ärende ang. förhandsbesked, som avgjorts av riks-skatteverkets nämnd för rättsärenden i april 1974, förekom följande.

R innehade bostadsrätt till en radhuslägenhet i en bostadsrättsförening som ägde en fastighet med nitton sådana lägenheter. Dessa var inflyttningssklara 1962 och hade vardera ett andelsvärde av 79 068 kr. Grundavgiften var 24 300 kr. Föreningen avsåg att öka grundavgiften med (79 068 - 24 300 =) 54 768 kr. per lägenhet bl. a. för att återbetala tidigare upptagna lån. För att finansiera sin del av höjningen av grundavgiften avsåg R att uppta lån hos kreditinrättning mot säkerhet i pantbrev i föreningens fastighet och, om så erfordrades, i bostadsrätten.

Nämnden fann med motsvarande motivering som i RÅ 1971 ref 2 att laga grund saknades att vägra R avdrag för ränta på lånet.

I ett par andra samtidigt meddelade förhandsbesked med likartade frågor blev utgången densamma.

Man kan även tänka sig att bostadsrättshavaren i stället för grundavgift eller del av grundavgift lämnar bostadsrättsföreningen ett räntefritt lån. Frågan har varit uppe i ett tidigare ärende ang. förhandsbesked (RÅ 1970 fi 1616). Förslag förelåg att medlemmarna i en bostadsrättsförening utöver tidigare insats skulle tillföra föreningen ytterligare ett belopp vardera. Detta skulle ske antingen genom höjning av insatserna eller genom räntefria lån till föreningen. Medlemmarna avsåg att finansiera sina kapitaltillskott genom privata lån. Riksskattenämnden fann bl. a. att medlemmarna var berättigade till avdrag för ränteutgifterna för dessa lån. Regeringsrätten upphävde emellertid beslutet med hänvisning till att de i målet lämnade uppgifterna om sättet för de tillämnade transaktionernas genomförande inte utgjorde tillräckligt underlag för att bedöma deras skattekonsekvenser.

Gällande rätt kan sammanfattas på följande sätt. Avdrag för räntor på skuld för grundavgift medges om lånet upptagits hos tredje man. Det saknar härvid betydelse om bostadsrättsföreningen till säkerhet för lånet upplåtit panträtt i fastigheten eller tecknat borgen. Om lånet upptagits från bostadsrättsföreningen anses däremot räntebetalning som icke avdragsgill inbetalning till föreningen. Beträffande den skattemässiga bedömningen när medel upplånats hos tredje man och räntefritt lånats ut till föreningen kan något bestämt uttalande inte göras.

8.2 Våra överväganden

8.2.1 Allmänt

När schablonmetoden för beskattning av bostadsrättsfastigheter och därmed jämställda fastigheter beslöts 1954, utformades den efter förebild av vilaschablonen – intäkten beräknades enligt denna ursprungligen till 3 % av taxeringsvärdet. Av praktiska skäl förlade man emellertid beskattningen till bostadsrättsföreningen och inte till medlemmarna. Någon föreställning

om att beskattningsresultatet härigenom kunde bli väsentligt olika för bostadsrättslägenheter och villor torde man inte ha haft.

Så blev emellertid fallet när den allmänna räntenivån, som vid tiden för lagstiftningen låg runt 3 %, sedemera steg. De skattemässiga underskott, som därigenom allmänt uppkom vid tillämpning av villaschablonen och bostadsrättsschablonen, fick olika effekt. Villaägaren kunde dra av underskottet från sina övriga inkomster och därigenom minska sin skatt. Bostadsrättsföreningen däremot hade i allmänhet inga andra inkomster, varför underskottet inte kunde utnyttjas av föreningen och därmed inte heller av medlemmarna.

De olikheter i beskattningsläget för villaägarna och för bostadsrättshavarna som sålunda uppkom föranledde 1969 tillsättandet av bostadsbeskattningsutredningen. Denna utredning lade 1971 fram förslag, som gick ut på att underskott hos bostadsrättsförening skulle få utnyttjas av medlemmarna vid deras taxering (Bostadsbeskattning. Stencil Ds Fi 1971:14). Förslaget ledde inte till lagstiftning. Den förnämsta orsaken härtill synes ha varit att ett genomförande av detsamma skulle ha medfört att en klyfta uppkommit vid beskattningen mellan bostadsrättshavare och hyresgäster. I stället tillsattes vår kommitté med huvuduppgift att föreslå åtgärder, som kunde skapa bättre rättvisa vid beskattningen mellan samtliga boendeformer.

Sedan vi framlagt vårt första betänkande, fattade statsmakterna hösten 1974 ett omfattande bostadspolitiskt beslut. Detta innefattade ställningstagande bl. a. till de frågor som inrymdes i vårt huvuduppdrag. Vad beträffar bostadsrättsföreningarnas beskattning innebar beslutet att någon ändring inte skulle göras i gällande ordning. Denna får i enlighet härmed anses ligga fast tills vidare.

I fråga om bostadsfinansieringen likställs enligt 1974 års beslut bostadsrättshus och hyreshus vad gäller grunderna för beräkning av de räntesubventioner, som i det nya bostadsfinansieringssystemet utgår för hus med statligt bostadslån. Enligt beslutet får bostadsrättsförening för nyproducerat statligt belånat hus räntebidrag med – grovt räknat – skillnaden mellan å ena sidan faktiska räntekostnader för bostadslån och bottenlån och å andra sidan en av staten garanterad räntekostnad på samma lån. Den garanterade räntesatsen är 3,9 % för det första året. Den räknas därefter upp årligen. Uppräkningen sker de följande fem åren med 0,15 procentenheter och därefter med 0,2 procentenheter. Räntebidrag utgår även för lån som avser ombyggnad.

Statligt bostadslån torde kunna utgå endast till bostadsrättsförening och inte till dess medlemmar. Vid fördelning av lånen fränhänder sig dessa därför möjligheten till räntebidrag. Detta kommer sannolikt att verka återhållande på tendensen att bilda bostadsrättsföreningar med fördelade lån.

Det finns emellertid skäl att anta att fördelning av lån kommer att förekomma även i fortsättningen, om den nuvarande skatteminskningseffekten behålls. För det första kan nämligen fall tänkas där kapitalkostnaden vid nyproduktion (ränta efter skatteavdrag + inbetalning till föreningen för att täcka skatten på schablonintäkten) blir lägre med fördelade lån än den garanterade räntan i initialskedet. Skillnaden ökar med tiden allt eftersom den garanterade räntan höjs. Vidare får man räkna med att föreningen ibland inte kan få statslån, därför att kostnaderna är för höga i relation till gällande

låneregler. I sådana fall kommer fördelning av lånen att löna sig i samma utsträckning som i dag. Slutligen kommer även fördelning av lånen i befintliga föreningar i allmänhet att ställa sig fördelaktig. I föreningar med statliga lån måste dock i så fall dessa lån först lösas.

Vidare måste beaktas att våra direktiv – det sägs där uttryckligen att vi bör uppmärksamma frågan om behandlingen i skattehänseende av lån i flerfamiljsfastighet, som av skatteskal överförts på delägare – under de senaste åren torde ha verkat återhållande på tendensen till fördelning av lånen. Om vårt arbete inte leder till några åtgärder i denna del faller detta återhållande moment bort. Fördelning av lånen kan för nytillkommande föreningar bli en rutinmässig åtgärd, som vidtas så snart den skattemässiga vinsten härav är större än subventionerna från bostadsfinansieringen. I nu befintliga föreningar med några år på nacken torde opinionen bland medlemmarna bli stark till förmån för fördelning.

Fördelning av lånen synes närmast böra betecknas som ett skattetekniskt konstgrepp. Den reella ökning av medlemmarnas ekonomiska risk som därigenom uppkommer torde nämligen vara relativt obetydlig. De riskerar i allmänhet inte att förlora mycket mer genom värdefall av bostadsrätten än vad en efter normala grunder beräknad grundavgift hade uppgått till.

En ordning där de typiska och av statsmakterna godtagna ekonomiska verkningarna av gällande regler för boende i bostadsrättsform radikalt kan förändras genom ett skattetekniskt konstgrepp framstår som i längden ohållbar. Härigenom förrycks i viss mån grunderna för den avvägning av kostnaderna för olika boendeformer som statsmakterna gjort genom 1974 års beslut. Vi anser därför att åtgärder bör vidtas, som eliminerar eller minskar de skattemässiga fördelarna av fördelning av lån.

Åtgärderna bör i första hand inriktas på att hindra att nya föreningar med fördelade lån tillkommer. Även beträffande föreningar som redan finns kan i och för sig skäl anföras för en skärpt beskattning. Att lån fördelas kan med skäl betraktas som en skatteflyktsåtgärd. Å andra sidan bör beaktas, att medlemmarna i nu existerande föreningar inte själva gjort den skattemässiga konstruktionen utan – i regel ovetande om den närmare skattemässiga innebörden – godtagit ett erbjudande, som inneburit att de fått en bostad till en årskostnad som visserligen är avsevärt mycket lägre än om lånen inte fördelats men som ändå föga understiger den allmänna hyresnivån. Om de regler som vi föreslår i det följande görs tillämpliga på de existerande föreningarna, skulle detta medföra en avsevärd höjning av medlemmarnas boendekostnad och en förlust av en stor del av det insatta kapitalet. Att den nya lagstiftningen får sådana konsekvenser synes knappast skäligt. Den bör därför endast avse nya föreningar och sådana äldre föreningar som i framtiden fördelar sina lån. Såvitt vi kan bedöma kommer lagstiftningen att i stort sett hindra uppkomsten av nya föreningar med fördelade lån och fördelning av lån i äldre föreningar.

Med att lånen för ett bostadsrättshus är fördelade avses, som tidigare nämnts, att grundavgifterna är osedvanligt stora och finansierats av medlemmarna genom upptagande av lån, för vilka föreningen ställt säkerhet i form av panträtt i fastigheten eller borgen. Åtgärder mot fördelade lån bör emellertid rikta sig även mot andra fall där grundavgifterna är osedvanligt stora men finansierats på annat sätt, dvs. genom att medlemmarna på egen

hand tagit upp lån eller haft tillräckligt eget kapital. Skattevinsten blir nämligen i princip densamma, oavsett hur finansieringen skett. För den medlem som förvärvat bostadsrätten för egna tillgängliga medel motsvaras räntebördet av att avkastningen – boendevärdet – med denna placering är skattefri.

8.2.2 Metoden

Uppgiften är att finna en metod som i stort sett hindrar framtida fördelning av lån.

Ett uppslag till en metod finns i dissidenternas motivering i det tidigare refererade rättsfallet RÅ 1971 ref. 2. Man skulle med anknytning här till kunna tänka sig att vid beskattningen av medlem i bostadsrättsförening bortse från fördelat lån och i stället behandla detta som om det vore föreningens. Som en konsekvens av detta synsätt skulle räntebetalning, som medlem gör på sådant lån, anses som en icke avdragsgill inbetalning till föreningen. Avdragsrätten för räntebetalningen skulle i stället tillkomma denna. Metoden är emellertid möjlig att använda endast om man nöjer sig med att inskrida mot fördelade lån i den mening vi använt detta uttryck. Med ett sådant begränsat ingrepp skulle möjligheterna till kringgående bli stora, och vi anser därför, som nyss angetts, att en lagstiftning generellt bör omfatta fall där grundavgifterna är osedvanligt stora.

Vi har emellertid funnit en annan, förhållandevis enkel metod som bör kunna användas. Den innebär att beskattningen av bostadsrättsförening med fördelade lån – och förening som eljest har ovanligt stora grundavgifter – och dess medlemmar sker enligt de regler som gäller för s. k. oäkta bostadsföreningar och deras medlemmar.

En oäkta bostadsförening är en ekonomisk förening som väl upplåter bostäder till medlemmarna, men inte i tillräcklig omfattning för att vara bostadsförening i KL:s mening ("äkta" bostadsförening) och därmed föremål för schablonbeskattning. Härför krävs enligt punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL att föreningens verksamhet helt eller huvudsakligen består i att bereda bostäder åt medlemmarna i hus, som ägs av föreningen.

Några särskilda föreskrifter rörande oäkta bostadsföreningar meddelas inte i KL, utan beskattningen förutsätts ske enligt de allmänna regler som gäller för ekonomiska föreningar och deras medlemmar (jfr dock föreskriften i punkt 2 första stycket tredje meningen av anvisningarna till 38 § KL, vilken innehåller att förmån av bostad inte hänförs till sådan utdelning från ekonomisk förening, som är skattefri på grund av att den endast innebär en minskning i medlemmens levnadskostnad). Av dessa regler följer, att inkomst av fastighet tillhörig oäkta bostadsförening beräknas enligt konventionell metod. För medlems del innebär reglerna att värde av bostadssupplåtelse utgör skattepliktigt intäkt av kapital.

Riksskattenämnden har meddelat anvisningar angående beskattningen av bostadsföreningar och deras medlemmar (RN 1967 nr 7:3; omfattar även bostadsaktiebolag och delägare däri). Som krav för att en bostadsförening skall anses som äkta uppställs där dels att föreningens fastighet(er) inrymmer minst tre bostadslägenheter, dels att minst 60 % av hela taxeringsvärdet

för fastigheten eller fastigheterna belöper på de till medlemmarna upplåtna bostadslägenheterna.

Anvisningarna innehåller följande angående beskattningen av oäkta bostadsföretag.

Intäkt av fastighet, som äges av ett "oäkta" bostadsföretag, skall – där fråga icke är om en- eller tvåfamiljsfastighet – av företaget redovisas enligt deklaraionsformulär 6 a. Därvid iakttages att, om lägenhet varit upplåten till medlem eller delägare utan ersättning, såsom intäkt för företaget upptages värdet av förmånen enligt i orten gällande hyrespris, värmetillegg inberäknade (normalhyra). Har ersättning utgått för dylik lägenhet men med lägre belopp än som svarar mot normalhyran – och fråga ej är om allenast ett obetydligt skillnadsbelopp – upptages såsom intäkt, förutom den uppburna hyran, jämväl skillnaden mellan normalhyran och den uppburna hyran. För lägenhet, som är upplåten till annan än medlem eller delägare, upptages den verkliga hyran som intäkt. Såsom intäkt för företaget upptagas vidare sådana inbetalningar från medlemmar eller delägare, som icke äro att anse såsom kapitaltillskott. – Vad nu sagts angående normalhyra gäller under förutsättning att företaget såsom sådant svarar jämväl för inre reparationer av de till medlemmar och delägare upplåtna lägenheterna. Om medlem eller delägare själv svarar för reparation av till honom upplåten lägenhet, bör vid beräkning av företags intäkt av fastigheten på sätt ovan angivits i stället för normalhyra för upplåten lägenhet räknas med 90 % av normalhyran, respektive, i fråga om hus färdigställda år 1942 eller senare, 95 % av normalhyran.

Företaget är berättigat till avdrag – förutom för övriga omkostnader för fastigheten – dels för värdeminskning för hela fastigheten och dels för hela garantibeloppet för fastigheten.

Medlem (eller delägare) skall enligt anvisningarna som intäkt ta upp hyresvärdet för lägenhet, som han disponerat, jämte eventuell annan utdelning från föreningen. Avdrag medges för inbetalning till denna, såvida inbetalningen inte är att anse som kapitaltillskott, för medlemmens egna kostnader för reparation och underhåll av lägenheten samt för ränta på medel, som upplånats för förvärv av bostadsrätten.

Riksskattenämnden får förutsättas använda begreppet kapitaltillskott i den betydelse det tillagts i KL, ehuru begreppet där endast berör inbetalning till äkta bostadsförening. Enligt punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 39 § avses med kapitaltillskott dels medlems inbetalning på insats i föreningen, dels sådan ytterligare inbetalning som är avsedd att användas för fondering inom föreningen. Fondering kan enligt anvisningen ske genom kapitalavbetalning på skuld, genom ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av fastigheten eller genom annan stadigvarande kapitalplacering.

Riksskattenämndens tillämpning av KL:s regler om utdelning från ekonomisk förening på medlemmar i oäkta bostadsförening synes innebära en praktisk metod för beskattning av dessa, som vunnit hävd i praxis. Den bör kunna användas även för medlemmar i bostadsrättsförening med fördelade lån.

Avgörande för om en bostadsrättsförening skall behandlas såsom en oäkta förening – och medlemmarna i överensstämmelse därmed beskattas för värdet av bostadsupplåtelse – bör vara förhållandet mellan grundavgifterna och föreningens anskaffningskostnad för fastigheten. Begreppet anskaffningskostnad tas här i vidsträckt bemärkelse och innefattar dels föreningens kost-

nad för förvärvet – köpeskilling samt stämpelskatt, mäklarprovision o. d. – dels kostnad för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten. Självfallet måste gränsen dras så att de strängare reglerna inte kommer att omfatta fall där grundavgifterna blir relativt stora, trots att föreningen utnyttjat de lånemöjligheter som stått till buds. Enligt de statliga lånebestämmelserna erhåller bostadsrättsförening lån upp till mellan 99 och 85 % av ett i särskild ordning beräknat pantvärde. Om pantvärdet överensstämmer med anskaffningskostnaden motsvarar detta grundavgifter på mellan 1 och 15 % av denna. Det förekommer emellertid att anskaffningskostnaden ganska avsevärt överstiger pantvärdet, varvid grundavgifterna blir i motsvarande mån högre. Om statligt lån inte kan erhållas måste man räkna med att det i vissa fall kan vara svårt att få lån som uppgår till mycket mer än 60 % av anskaffningskostnaden.

En betryggande säkerhetsmarginal erhålls enligt vår mening om gränsen dras vid 50 %. Bostadsrättsförening där grundavgifterna överstiger detta procenttal av anskaffningskostnaden för fastigheten bör således anses som oäkta. Härvid bör i förekommande fall anskaffningskostnaden reduceras med den del därav som belöper på bostäder och lokaler, vilka upplåts med hyresrätt till utomstående. Vid bestämmande av denna del får hänsyn även tas till de uthyrda lägenheternas andel i gemensamma utrymmen och anordningar.

Med grundavgift bör jämföras även andra kapitaltillskott. Eljest skulle reglerna kunna kringgås, t. ex. genom att anskaffningen av fastigheten finansierades med kortfristiga lån hos föreningen. I fråga om äldre föreningar skulle fördelning kunna åstadkommas genom att kostnad för förbättring uttaxerades av medlemmarna. Inbetalningar som avser normal fondering för framtida reparation o. d. eller amortering av lån med amorteringsplan som med hänsyn till omständigheterna är av gängse beskaffenhet bör dock inte kunna föranleda att en förening skall behandlas som oäkta. Även lån, som föreningen erhållit från bostadsrättshavare eller sådan närstående, bör likställas med grundavgift.

Vidare får självfallet våra regler inte kunna kringgås genom att bostadsrätterna först upplåts till byggmästaren eller honom närstående för lågt pris och därefter för högre pris överlåts till dem som skall bo i föreningens hus. I ett sådant fall skall vad som dessa betalar utöver grundavgiften också betraktas som grundavgift.

Slutligen bör med bostadsrättsförening jämföras annan bostadsförening samt bostadsaktiebolag. Det är här fråga om äldre bildningar, men en tillämpning av våra regler kan ändå vara motiverad för att motverka fördelning av lånen, t. ex. vid ombyggnad.

Enligt förslaget får medlemmar i bostadsrättsförening med fördelade lån indirekt göra avdrag för reparationskostnad som föreningen haft, genom att uttaxering för att täcka kostnaden är avdragsgill. Medlem får även göra avdrag för egna reparationskostnader. För att inte sådant förfarande, som vårt förslag beträffande andelshus avser att hindra, skall möjliggöras genom att huset i stället förvärfas av en för ändamålet bildad bostadsrättsförening med fördelade lån, bör rätten till avdrag för reparationskostnader begränsas även för medlemmar i sådana föreningar. Detta kan ske genom en föreskrift om att under de fem första åren efter föreningens förvärv av fastigheten

medlems avdrag för inbetalning till föreningen jämte egna kostnader för reparation och underhåll av lägenheten inte får överstiga dennas hyresvärde. Begränsningsregeln bör kunna gälla generellt för medlemmar i bostadsrättsföreningar, som beskattas som oäkta bostadsförening. I överensstämmelse med vad vi föreslagit beträffande andelsägare bör vidare sådan förening inte få fördela avdrag för reparationskostnad, som uppkommit under de första åren av innehavet, över tre beskattningsår.

Lagstiftningstekniskt synes inkomstberäkningen för medlem i bostadsrättsförening, som skall beskattas som oäkta bostadsförening, lämpligen böra ske i inkomstslaget annan fastighet. Även beskattningen av medlem eller delägare i annat oäkta bostadsföretag kan i fortsättningen ske i detta inkomstslag. Riksskattenämndens anvisning om hur inkomstberäkningen praktiskt bör göras kan härvid lämpligen kodifieras. Utdelning av annat slag än bostad bör dock även i fortsättningen upptas som intäkt av kapital. Vidare bör avdrag för inbetalning till föreningen eller bolaget endast komma i fråga om inbetalningen avser lägenheten. Med denna konstruktion torde reglerna kunna gälla generellt – någon gränsdragning mellan oäkta bostadsföreningar resp. bostadsaktiebolag och ekonomiska föreningar resp. aktiebolag i allmänhet blir inte erforderlig.

Några särskilda föreskrifter rörande beskattningen av bostadsföretaget torde inte behövas; allmänna regler för beskattningen bör gälla såsom för närvarande är fallet i fråga om oäkta bostadsföretag. Principerna i riksskattenämndens ovan återgivna anvisning bör kunna tillämpas även på företag med fördelade lån. Skillnad mellan "hyra" och annan inbetalning synes dock inte böra göras, utan bedömningen av om fri eller hyresbillig upplåtelse skett, varvid förmånen skall upptas till beskattning hos företaget, bör göras med hänsyn till hyresvärdet och medlemmens eller delägarens samtliga ersättningar, som inte utgör kapitaltillskott. Detta bör gälla även beträffande oäkta företag i nuvarande bemärkelse.

Om bostadsrättslägenhet eller liknande lägenhet använts i ägarens rörelse, får enligt gällande regler avdrag för inbetalningar till bostadsföretaget m. m. göras i rörelsen, oavsett om företaget är att anse som äkta eller ej. Vårt förslag innebär inte någon ändring härvidlag.

8.2.3 *Ekonomiska verkningar av förslaget*

Verkningarna av de föreslagna reglerna belyses av följande räkneexempel. Det avser en lägenhet i storleksordningen 100 kvm i ett nybyggt hus. Av produktionskostnaden och taxeringsvärdet antas 200 000 resp. 150 000 kr. belöpa på lägenheten. Vidare antas räntesatsen på fastighetslånen genomgående vara 8 %, hyresvärdet 15 000 kr. samt lägenhetens andel av drift- och underhållskostnaderna 5 000 kr. och av värdeminskningssvdraget 2 000 kr. Bostadsrättshavaren antas ha en marginalskattesats på 70 % och föreningen på 50 %. Från garantiskatt bortses.

Om hela produktionskostnaden finansieras genom lån, som tas upp av föreningen, uppkommer enligt gällande rätt ett underskott vid beskattningen hos denna på 11 500 kr. (intäkten 3 % av taxeringsvärdet 150 000 kr. = 4 500 kr. minus räntorna 8 % av produktionskostnaden 200 000 = 16 000). Underskottet kan inte utnyttjas. Medlemmens beskattning berörs inte av

bostadsinnehavet.

Vid fördelning av halva lånesumman blir underskottet för föreningen 3 500 kr. Om hela lånesumman fördelas uppkommer ett överskott på 4 500 kr. Medlemman får i förra fallet ett ränteavdrag på 8 000 kr. och i det senare på 16 000 kr. Han måste emellertid betala föreningen 2 250 kr. av beskattade medel för att föreningen skall kunna skatta för sitt överskott om 4 500 kr.

Med tillämpning av vårt förslag blir resultatet följande.

Fördelning av halva lånesumman:

Föreningen:

hyresvärdet	+ 15 000
räntor	- 8 000
drift och underhåll	- 5 000
värdeminskning	- 2 000
	+ - 0

Medlemmen:

hyresvärdet	+ 15 000
räntor	- 8 000
inbetalning till föreningen för räntor, drift och underhåll	- 13 000
	- 6 000

Anm. Inbetalning till föreningen, som motsvarar värdeminskningsavdraget, utgör kapitaltillskott.

Medlemmens avdrag blir således 6 000 kr. mot 8 000 kr. enligt nuvarande regler och skatteeffekten - 4 200 mot - 5 600 kr.

Fördelning av hela lånesumman:

Föreningen:

hyresvärdet	+ 15 000
drift och underhåll	- 5 000
värdeminskning	- 2 000
	8 000

Medlemmen:

hyresvärdet	+ 15 000
räntor	- 16 000
inbetalning till föreningen för drift och underhåll	- 5 000
	- 6 000

Som framgår av uppställningarna blir medlemmens underskott detsamma som vid fördelning av halva lånesumman. För föreningen uppkommer en skattepliktig vinst på 8 000 kr. Skatten härpå, 4 000 kr., måste uttaxeras hos medlemmen. Efter skatteavdrag blir dennes kostnad härför ($0,3 \times 4\,000 =$) 1 200 kr. Det sammanlagda resultatet av fördelningen för medlemmen blir en effektiv skatteminskning på ($4\,200 - 1\,200 =$) 3 000 kr. Beloppet skall jämföras med den effektiva skatteminskningen enligt nuvarande regler. Den består av skattebesparingen av medlemmens underskott ($0,7 \times 16\,000 =$) 11 200 kr. minus föreningens skatt på överskottet ($0,5 \times 4\,500 =$) 2 250, dvs. 8 950 kr.

Det kan vidare noteras, att om lägenheten i stället innehafts p. g. a. delägarskap direkt i fastigheten (andelslägenhet), så skulle innehavaren fått ett underskott på 8 000 kr. och en skatteminskning på 5 600 kr.

Verkningarna av förslaget belyses vidare av en undersökning, som avser fyra bostadsrättsföreningar i Stockholm. De ekonomiska förutsättningarna m. m. framgår av följande uppställning.

Förening Inflyttning, år	1 1975	2 1971-72	3 1973-74	4 1973-74
Produktionskostn., kr.	4 200 000	18 850 000	22 200 000	4 550 000
Taxeringsvärde, kr.	2 300 000	11 500 000	11 600 000	2 150 000
Bostäder, kvm	1 284	5 300	5 750	1 700
Uthyrda butiker och kontor, kvm	276	700	2 300	125
Uthyrda garage, kvm	—	3 400	800	—
Hysesintäkter, kr.	50 000	530 000	660 000	32 000

Produktionskostnaden per kvm bostadsyta kan uppskattas till ca 2 500 kr. Kostnaden får anses som hög i förhållande till vid resp. tidpunkter gängse produktionskostnader. Detta kommer till uttryck i att taxeringsvärdena endast uppgår till drygt hälften av produktionskostnaderna.

Grundavgifternas andel av produktionskostnaden – ett uttryck för i vilken utsträckning lånen fördelats – samt motsvarande andel för kontantinsatsen var följande.

Förening	1	2	3	4
Grundavgift/Prod.kostn.	0,90	0,84	0,82	0,83
Kontantinsats/Prod.kostn.	0,27	0,20	0,18	0,33

Boendekostnaden blir enligt nuvarande regler och enligt vårt förslag följande. (Låneamortering har räknats som kostnad, men inte beräknad ränta på kontantinsats. Medlemmarnas marginalsattesats har antagits vara 70 %).

Boendekostnad, kr./kvm.

Förening	1	2	3	4
Nuvarande regler	118	93	100	117
Förslaget	206	221	229	195

I sammanhanget kan nämnas att vårt förslag ger något lägre siffror än en tillämpning av det inledningsvis nämnda alternativet att behålla nuvarande regler med den ändringen, att ränteavdragen överflyttas från medlemmarna till föreningen, alltså samma linje som företrädades av minoriteten i rättsfallet RÅ 1971 ref. 2 och som skulle tillämpas enligt föreliggande förslag till allmän skatteflyktsklausul.

Det teoretiska räkneexemplet visar att förslaget i väsentlig grad minskar möjligheten till skattevinst genom fördelning av lånen, även om en begränsad skattemässig fördel i vissa fall ändå kan uppnås. Den skattevinst som kan göras motverkas av bortfallet av räntebidrag från den statliga bostadsfinansieringen. Detta gäller beträffande föreningar där produktionskostnaden är sådan att statslån i och för sig kan erhållas. För sådana föreningar torde lånefördelning inte bli aktuell i framtiden om vårt förslag genomförs. I föreningar som har så höga produktionskostnader att förutsättningar för att få statslån inte föreligger kan lånefördelning även med vårt förslag medföra viss fördel. Skattereduktionen blir dock i inget fall lika stor som vid direkt ägande av ideell andel i fastigheten. Skälet härtill är att bostadsrättshavaren med vår metod inte kan tillgodogöra sig avdrag för värdeminskning, vilket andelsägaren får göra. Och mot reglerna för beskattning av andelslāgenhet kan – bortsett från den speciella fråga som behandlats i kap. 7 – inte riktas några vägande invändningar. Av undersökningen av de fyra föreningarna i Stockholm torde för övrigt framgå, att boendekostnaderna blir sådana, att det marknadsmässiga utrymmet för projekt av det slag som det här är fråga om måste bli mycket begränsat i framtiden.

8.2.4 Ikraftträdande

Förslaget om fördelade lån bör liksom övriga förslag träda i kraft den 1 januari 1977 och första gången tillämpas vid 1978 års taxering. I enlighet med vad vi tidigare sagt bör befintliga föreningar undantas. Avgörande bör vara om någon lägenhet upplåtits med bostadsrätt efter ikraftträdandet. Vidare behövs en regel för att hindra befintliga föreningar, som nu inte har fördelade lån, att fördela dessa – en föga tidskrävande åtgärd – före ikraftträdandet. Regeln bör innebära, att befintlig förening som fördelar lånen eller vidtar motsvarande åtgärd efter den 31 mars 1976 träffas av den strängare beskattningen.

8.2.5 Taxeringskontrollen

I avd. I, avsnitt 3.2., har vi redogjort för den skyldighet för bostadsföreningar och bostadsaktiebolag att lämna kontrolluppgift och underrättelse till medlem eller delägare till ledning för taxering och deklaration som föreligger enligt 42 § TL. Vi har där också med anledning av vårt förslag rörande beskattning av inkomst av upplåtelse i andra hand av bostadsrättslāgenhet o. d. föreslagit viss utvidgning av nämnda skyldighet.

Även vårt förslag i detta kapitel föranleder att den obligatoriska uppgiftsskyldigheten bör utvidgas. Sålunda bör bostadsrättsförening eller annat bostadsföretag som träffas av våra regler rörande fördelade lån lämna uppgift angående medlemmarnas inbetalningar och andel i förmögenheten. Det sy-

nes emellertid inte finnas skäl att begränsa sig till dessa fall, utan uppgiftsskyldighet bör föreskrivas även för de bostadsföretag som redan enligt gällande regler är att anse som "oäkta". Med uppgiftsskyldigheten bör vara förenad motsvarande skyldighet att underrätta den som uppgiften avser.

Specialmotivering avseende kommunal-skattelagen

18 §. Vårt förslag innebär att inkomstslaget annan fastighet utvidgas. Sålunda föreslår vi att till intäkt av annan fastighet skall under vissa förutsättningar hänföras hyresintäkt genom upplåtelse i andra hand av hyres- eller bostadsrättslägenhet m. m. Vidare avses även hyresvärde av lägenhet i s. k. oäkta bostadsföretag, som använts av medlem eller delägare för egen räkning, skola upptas som intäkt i nämnda inkomstslag.

Enligt förslaget kan således en fastighet, som från ägarens synpunkt utgör en förvaltningsenhet, ingå i flera förvärvskällor, nämligen dels hos ägaren, dels hos skattskyldiga som innehar lägenhet på fastigheten med hyres- eller bostadsrätt eller liknande rätt. I klarhetens intresse har vi ansett att 18 § bör anpassas till denna situation.

24 § 1 mom. *fjärde stycket a*). Lägenhet som nyttjats i innehavarens rörelse har inte använts för hans personliga räkning. Hyresvärdet skall därför i sådant fall inte tas upp som intäkt enligt förevarande stadgande. Detta framgår även av en jämförelse med 18 § b) 2. Avkastningen av lägenheten kommer i stället fram som en del av rörelseresultatet.

Bostadsrättsförening är en särskild form av ekonomisk förening.

c). Uthyrning i andra hand föreligger när uthyraren själv besitter de uthyrda utrymmena med hyresrätt.

Sjätte stycket. Vi anknuter här till fåmansföretagsbegreppet i prop. 1975/76:79. Godtages propositionen av riksdagen kan det finnas anledning att överväga ytterligare anpassning till denna.

24 § 2 mom. *första stycket*. Av en jämförelse med 1 mom. första stycket framgår att intäkt av en- och tvåfamiljsfastighet, som inte till någon del använts som bostad för ägaren, hans familj och hans personliga tjänare, skall upptas enligt nämnda stycke.

Med hänsyn till bl. a. de föreslagna särskilda avdragsreglerna i fråga om en- och tvåfamiljsfastigheter som använts på annat sätt än som bostad för ägaren, hans familj och hans personliga tjänare, har vi funnit det ändamålsenligt att använda uttrycket en-och tvåfamiljsfastighet såsom ett självständigt lagtekniskt begrepp.

Tredje stycket. Ändringarna är av redaktionell natur.

Nuvarande tredje stycket. Innehållet har förts över till punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 24 §.

25 § 3 mom. *första stycket*. Nuvarande föreskrifter avseende bostadsför-

eningars och bostadsaktiebolags fastigheter har överförts till ett nytt 4 mom.

Nuvarande tredje stycket har utgått. Uteslutningen innebär inte någon ändring i sak. Redan av den föreslagna avfattningen av första och andra styckena får anses framgå att ränta och avgäld, som belöper på fastighetsdel som använts i ägarens rörelse, inte är avdragsgill enligt nämnda stycken.

25 § 4 mom. Nuvarande föreskrifter i 3 mom. angående bostadsföreningar och bostadsaktiebolag har överförts till förevarande moment.

25 § 5 mom. Hyresvärdet av lägenhet eller del därav i s. k. äkta bostadsföretag, som disponerats av medlemmen eller delägaren själv, utgör inte skattepliktig intäkt, jämför punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 38 §, och bestämmelserna i förevarande moment avser således inte sådan lägenhet eller lägenhetsdel.

29 § 1 mom. tredje stycket. Se kommentaren till 24 § 1 mom. sjätte stycket.

42 § första stycket. Se kommentaren till 24 § 1 mom. sjätte stycket.

Punkt 1 första stycket av anvisningarna till 21 §. Om endast en ägare eller brukare bor i byggnaden upptas schablonbeloppet självfallet som intäkt för denne. Bor däremot två eller flera ägare eller brukare i samma byggnad – exempelvis två makar som äger fastigheten gemensamt – får schablonbeloppet fördelas dem emellan. Som fördelningsgrund torde beroende på omständigheterna böra användas andelarna i fastigheten eller storleken av disponerat utrymme i byggnaden.

Punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 §. Se kommentaren till 24 § 1 mom. sjätte stycket.

Rätten till avdrag för ränta på lånat kapital som lagts ned i fastigheten påverkas inte av vårt förslag. Finns det flera ägare får således var och en avdrag med det belopp han erlagt. Huruvida och i vilken omfattning delägare nyttjat bostad på fastigheten saknar i och för sig betydelse i sammanhanget. Att omständigheter av detta slag kan inverka när delägare fördelar betalningsskyldigheten för ränta på gemensam skuld sig emellan är en sak för sig.

Punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 22 §. Om det finns flera ägare eller brukare som är mantalsskrivna på fastigheten och de bor i skilda byggnader, får var och en åtnjuta extra avdrag enligt huvudregeln. Bor de däremot i samma byggnad – exempelvis två makar som äger fastigheten gemensamt – får de tillsammans endast ett 1 000-kronorsavdrag. Dödsbo är berättigat till extra avdrag för varje byggnad som bebos av delägare som är mantalsskriven på fastigheten.

Punkt 3 av anvisningarna till 22 §. Definitionen av personalbostad och ekonomibyggnad i nuvarande andra stycket synes självklar och bör av redaktionella skäl kunna utgå tillsammans med det övriga innehållet i stycket.

Punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 24 §. Om en bostadsrättsförening hyr ut bostäder eller lokaler skall enligt bestämmelserna i stycket anskaffningskostnaderna fördelas mellan uthyrda lägenheter och lägenheter som upplåtits med bostadsrätt. I praktiken blir detta i allmänhet aktuellt endast i de fall då det är tveksamt huruvida föreningen p. g. a. grundavgifternas storlek är att anse som oäkta. I många fall torde ytan av de olika utrymmena utan vidare kunna användas som fördelningsgrund. I första hand gäller detta om huset endast innehåller bostadslägenheter, men denna enkla norm torde i allmänhet kunna användas även när det finns uthyrda lokaler för

butiker, kontor o. d. Däremot kan det finnas skäl att räkna med att en förhållandevis lägre del av anskaffningskostnaden belöper på garage och lagerutrymmen o. d. än på bostäder.

Punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 24 §. Andra och tredje meningarna motsvarar nuvarande 24 § 2-mom. tredje stycket. Något uttalande i lagstiftningssammanhang eller något rättsfall från regeringsrätten angående efter vilka grunder nedsättning av schablonbeloppet skall ske när t. ex. ena lägenheten i tvåfamiljsvilla, på vilken den differentierade intäktsschablonen är tillämplig, ej kunnat hyras ut synes inte föreligga. Enligt vår uppfattning bör i sådant fall samma ordning som vi föreslår för uthyrning tillämpas. Schablonbeloppet bör således endast beräknas på den del av taxeringsvärdet som belöper på fastigheten eller fastighetsdelen till den del den kunnat utnyttjas.

Punkt 8 av anvisningarna till 25 §. Stadgandet innebär ingen ändring av gällande rätt beträffande fastighetsägares skattskyldighet för förbättringsarbete som hyresgäst utfört. Värde av sådant arbete på en- eller tvåfamiljsfastighet, som gjorts av hyresgäst, skall således, i den mån förutsättningar härför eljest föreligger, beskattas hos fastighetsägaren. Beskattning skall dock inte ske om 3 600-kronorsgränsen inte överskridits.

Värdet av hyresgästs arbete bör uppskattas med ledning av vad arbetskostnaden kan antas ha uppgått till om arbetet i stället lejts ut.

Punkt 10 av anvisningarna till 25 §. Definitionen av kapitaltillskott har i oförändrat skick överförts från nuvarande punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 39 §.

Punkt 12 av anvisningarna till 25 §. Till kostnad som belöper på viss lägenhet räknas – utom kostnad som direkt avser lägenheten – den del av kostnad för gemensamma utrymmen och anordningar, fasader, tak, o. d., som med hänsyn till antalet lägenheter och deras inbördes storlek kan anses hänförlig till lägenheten.

Punkt 7 första stycket av anvisningarna till 29 §. Första meningen har justerats med hänsyn till att enligt vårt förslag värdeminskningssavdrag för vissa bostäder i rörelse ingår i ett schablonmässigt beräknat kostnadsavdrag.

Nuvarande punkt 3 av anvisningarna till 39 §. Punkten utgår. Innehållet i andra stycket har överförts till punkt 10 av anvisningarna till 25 §.

Särskilt yttrande

Av *Sven Jansson*

Beskattning av inkomst från uthyrning av villa

Kommittén föreslår att inkomst från uthyrning av villa skall beräknas enligt en modifierad konventionell metod. Från den verkliga intäkten skall avdrag få göras för räntor, tomträttsavgälder, kostnader för uppvärmning, vatten och el samt därutöver med ett belopp som motsvarar 3,5 % av villans taxeringsvärde.

Eftersom den föreslagna metoden i normalfallet torde vara fördelaktigare för villaägaren än en renodlad konventionell metod är den omotiverad.

Kommittén säger, att de föreslagna reglerna "tar i första hand sikte på den enskilde villaägarens uthyrning av sin villa eller några rum däri", men att de bör tillämpas även när enskilda företag eller personer innehar villor för uthyrning.

Det senare innebär, att när enskilda företag eller personer hyr ut bostäder i flerfamiljshus och/eller småhus, skall inkomsten beräknas enligt en metod för bostäder, som är inrymda i flerfamiljshus, och enligt en annan för bostäder, som är inrymda i småhus. En sådan ordning är otillfredsställande.

För allmännyttiga bostadsföretag gäller särskilda beskattningsregler. Inkomsten beräknas på samma sätt oberoende av vilken hustyp de uthyrda bostäderna är inrymda i. Dessa regler berörs inte av förslaget.

Kommitténs förslag framlägges samtidigt som en intensiv debatt om bostadsmiljön pågår. Ett inslag i denna debatt är krav på att antalet hyresbostäder i småhus skall ökas. Det är därför nödvändigt att framhålla, att de schablonmässigt beräknade underskott, som regelmässigt uppstår i de allmännyttiga bostadsföretagens självdeklarationer, inte kan utnyttjas. Detta gäller även underskott vid uthyrning av villor.

För enskilda bostadsföretag och personer, som hyr ut villor är situationen en annan. Det vanliga torde vara att dessa även har andra inkomstkällor. De kan alltså utnyttja de deklarationsmässiga underskotten på villauthyrningen. Härigenom kan de nedbringa sina skatter.

Om ett allmännyttigt bostadsföretag och ett enskilt företag vardera innehar t. ex. 25 villor för uthyrning och dessa villor är likadana, har kostat lika mycket, de boende får samma service och betalar samma hyra, är den ekonomiska bilden för de båda företagsformerna densamma. Eventuella skillnader i ekonomiskt resultat bör då endast bero på eventuellt olika skicklighet.

Gällande skatteregler för det allmännyttiga företaget och av kommittén föreslagna regler för det enskilda företaget ger emellertid olika förutsätt-

ningar. Det allmännyttiga företaget skall som inkomst ta upp 3 % av den uthyrda bostadens taxeringsvärde och får som kostnad dra av räntor och eventuella tomträttsavgälder. De avdragsbara kostnaderna är regelmässigt – särskilt för nya bostäder – större än den schablonmässigt beräknade inkomsten. Formellt avdragsbart underskott uppkommer således. Eftersom företaget inte har någon annan inkomstkälla, kan detta underskott dock inte utnyttjas. Detta kan också uttryckas så att företagets hyresgäster får betala debiterade räntekostnader till sista kronan.

Det enskilda företaget skall som inkomst ta upp hyran och får göra avdrag för räntor, eventuella tomträttsavgälder, kostnader för uppvärmning, el och vatten samt därutöver med ett belopp, som motsvarar 3,5 % av taxeringsvärdet. Uppkommet underskott kan användas för att reducera inkomsterna av andra förvärvskällor, dvs. till att sänka skatterna.

Den enskilda fastighetsägaren kan även välja att ta ut en något lägre hyra än den, som det allmännyttiga företaget *måste* ta ut. Underskottet ökar då visserligen, men huvudparten av "förlusten" får ägaren tillbaka i form av ytterligare reducerad skatt. *Skattereglerna kan alltså användas som temporärt konkurrensmedel.* Detta "skattevapen" kan användas för att tvinga bort de allmännyttiga företagen från uthyrning av småhus.

Villor med differentierad inkomstschablon

Kommitténs förordande av sitt eget alternativ C innebär för tvåfamiljsvillornas del, att en omfördelning av schablonintäkten sker i förhållande till nu gällande regler. I fall då underskott uppkommer, medför denna omfördelning att underskottet ökar för den av ägaren bebodda lägenheten, samtidigt som det i motsvarande grad minskar för den uthyrda lägenheten.

Totalt sett blir underskottet detsamma som före den föreslagna omfördelningen och ägarens skattereduktion på grund av underskottet förblir oförändrad. Detsamma gäller det sammanlagda ekonomiska resultatet för fastigheten. Ägaren kan ändå gentemot sin hyresgäst hävda att "kostnaderna" för den uthyrda lägenheten ökat p. g. a. skatteomfördelningen och att hyran därför måste höjas. En sådan omfördelning av "kostnaderna" mellan ägaren och hyresgästen kan knappast anses motiverad.

Bostad på jordbruksfastighet

I syfte att få enhetligare skatteregler för bostäder framlägger kommittén förslag om att bostad på jordbruksfastighet skall beskattas enligt villaschablonen dock något modifierad. Modifieringen innebär att avdrag skall få göras – utöver för räntor – även för vissa driftkostnader, som anses vara svåra att särskilja från motsvarande kostnader för själva jordbruksdriften. Det gäller vissa avgifter, t. ex. för försäkring, sotning, sophämtning samt vatten och avlopp.

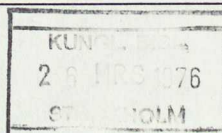
Enligt småhusundersökningen var det genomsnittliga beloppet för dessa kostnader år 1972 628 kr per år för villor i kommuner med högst 50 000 innevånare.

Kommitténs förslag innebär alltså att för bostad på jordbruksfastighet får avdraget vara ca 600 kr högre per år än om samma bostad skulle beskattas som villafastighet. Jämställdhet i beskattningshänseende mellan bostad på jordbruksfastighet och bostad i villafastighet uppnås således ej. Den föreslagna skillnaden torde, om den införes, vara mycket svår att ta bort längre fram. Däremot är det realistiskt att räkna med att villaägarna kommer att anse sig orättvist behandlade och kräva samma förmån, som tillkommer innehavare av bostad på jordbruksfastighet. Förslaget kan alltså vara inkörsporten till ytterligare privilegier för småhusägarna.

Statens offentliga utredningar 1976

Kronologisk förteckning

1. Arbetsmiljölög. A.
2. Bakgrund till förslag om arbetsmiljölög. A.
3. Rapport i psykosociala frågor. A.
4. Internationella konventioner inom arbetarskyddet. A.
5. Säkerhetspolitik och totalförsvär. Fö.
6. Deltidsanställdas villkor. Ju.
7. Deltidsarbete 1974. Ju.
8. Regionala trafikplaner – länsvisa sammanfattningar. K.
9. Sexuella övergrepp. Ju.
10. Skolans ekonomi. U.
11. Bostadsbeskattning II. Fi.



Statens offentliga utredningar 1976

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Delegationen för jämställdhet mellan män och kvinnor. 1. Deltidsanställdas villkor. [6] 2. Deltidsarbete 1974. [7]
Sexuella övergrepp. [9]

Försvarsdepartementet

Säkerhetspolitik och totalförsvar. [5]

Kommunikationsdepartementet

Regionala trafikplaner – länsvisa sammanfattningar. [8]

Finansdepartementet

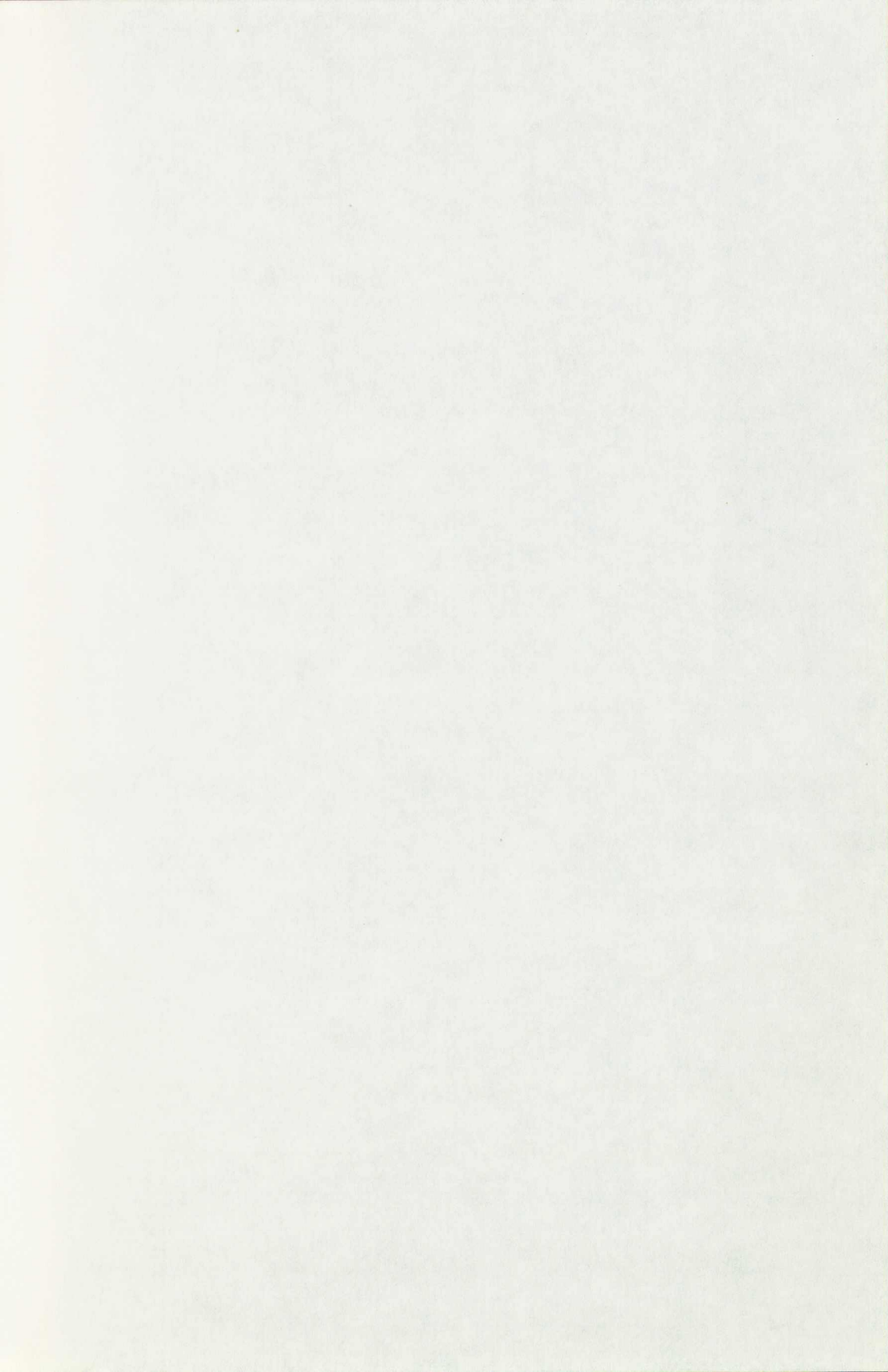
Bostadsbeskattning II. [11]

Utbildningsdepartementet

Skolans ekonomi. [10]

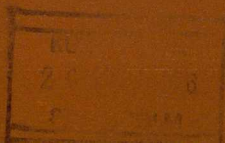
Arbetsmarknadsdepartementet

Arbetsmiljöutredningen. 1. Arbetsmiljölag. [1] 2. Bakgrund till förslag om arbetsmiljölag. [2] 3. Rapport i psykosociala frågor. [3]
4. Internationella konventioner inom arbetarskyddet. [4]





LiberFörlag
Allmänna Förlaget



ISBN 91-38-02734-8