

Något om fåmansbolagens villafastigheter

Av kammarrådet Hans Bylin

Av den skatterättsliga debatten framgår att det råder osäkerhet ifråga om sättet för beräkning av inkomst av fåmansbolagens villafastigheter, i de fall villor upplåtits till bostad för direktörer eller andra tjänstemän med avgörande inflytande i bolagen. Anledningen härtill är bland annat att frågan blott en gång har varit på sin spets i regeringsrätten. Det fordras därför ytterligare rättsfall, avgjorda i högsta instans, innan rättslaget kan klarläggas. Med hänsyn till denna oklarhet kan det vara lämpligt att redogöra för innehållet i hithörande lagrum samt beröra två uppfattningar, som huvudsakligen kommit till synes i mellaninstansernas avgöranden. Ytterligare anledning att ägna frågan om beskattning av inkomst av villafastigheter — nyttjade i fåmansbolags rörelse — uppmärksamhet utgör den omständigheten att skattelagsakkunniga i ett i dagarna avgivet betänkande (SOU 1952:42) bland annat berört samma problem.

Speciell inkomstberäkning för villafastighet, som inte nyttjas i rörelse

Inkomst av en till bostad för en eller två familjer inrättad annan fastighet, som ej används i rörelse, skall beräknas enligt viss schablon, nämligen den i 24 § 2 mom och 25 § 3 mom KL reglerade s k villaschablonen. Den innebär att såsom intäkt skall upptas ett belopp motsvarande 2,5 procent av fastighetens taxeringsvärde. Från intäkten får ägaren dra av utgift för ränta för lånat kapital, som är investerat i fastigheten samt i förekommande fall

även kostnad för tomträttsavgäld. Ägare som är fysisk person och blivit mantalskriven på fastigheten för beskattnings- eller taxeringsåret får dessutom tillgodogöra sig s k sparavdrag, 200 kronor. Oavsett om villan ägs av fysisk eller juridisk person skall schablonen tillämpas om villan inte används i rörelse. Denna speciella metod för inkomstberäkning infördes genom 1953 års ändringar i KL, vilka bestämmelser första gången tillämpades vid 1955 års taxering.¹ Det var inte lagstiftarens avsikt att dessa regler skulle medföra skärpt beskattning av inkomst av villafastighet.² Även om ägaren inte får göra avdrag för värdeminskning och andra driftkostnader t ex utgifter för reparation skall nämligen beskattningsresultatet i det långa loppet bli detsamma som förut, vilket beror på att intäkten — beräknad till viss procent av taxeringsvärdet — vanligtvis understiger hyresvärdet.

Villafastighet helt eller delvis använd i ägarens rörelse

För villafastighet som delvis används i ägarens rörelse, gäller att villaschablonen tillämpas för den del, som inte nyttjas i rörelsen. För återstående del liksom för fastighet som i sin helhet används i rörelse skall fastighetens intäkter och utgifter redovisas i rörelsen. För sådana fastigheter eller fastighetsdelar gäller nämligen inte villaschablonen. Inkomstberäkningen

¹ Se 1950 års skattelagsakkunnigas promemoria av den 31 december 1961, prop. 187/1953 samt bevillningsutskottets utlåtande 50/1953.

² Se prop. 187/1953.

sker i stället — oavsett om fastigheten används till bostad för driftpersonal eller för annat ändamål i rörelsen — i stort sett på samma sätt som för hyreshus. I den mån fastigheten nyttjas i ägarens rörelse skall hyresvärdet för denna del inte tas upp såsom intäkt, varken i rörelsen eller såsom intäkt av annan fastighet. Å andra sidan får ägaren inte dra av hyresvärdet vid beräkning av rörelsens inkomst. Härigenom kommer avkastningen av fastigheten — till den del den används i rörelsen — tillsynes som en del av rörelseinkomsten. Trots att ägaren inte tagit upp belopp motsvarande hyresvärdet såsom intäkt har nämligen rörelsens nettointäkt ökat med belopp motsvarande hyresvärdet på grund av att rörelseidkaren ej haft någon kostnad för hyra. Driftkostnad för en på sådant sätt nyttjad fastighet utgör omkostnad i rörelsen. Med andra ord fastigheten skall såsom det uttrycks i 18 § b) KL anses tillhöra förvärvskällan rörelse. 1953 års lagstiftning innebar inte någon förändring i 18 § eller motsvarande anvisningspunkt. Dessa bestämmelser ha funnits i KL alltsedan 1928 och dessförinnan gavs det stadgan den med motsvarande innebörd.³

När anses villafastighet ingå i rörelse?

Här bortser jag från villor nyttjade av ägaren till kontor, verkstad eller dylikt d v s för annat ändamål än bostad och uppehåller mig endast med villor i den mån de används till bostad. Angående sådana inehåller punkt 1 andra stycket

³ Kommunalskattekommittén ville bryta mot detta och föreslog att inkomsten av fastigheten skulle redovisas under annan fastighet eller rörelse alltefter var den huvudsakligen användes, SOU 1924: 53 s 414—415. Kommitténs förslag vann emellertid inte gehör, prop. 102/1927 s 368—369, jfr även 424 och 446 samt prop. 213/1928 s 269.

av anvisningarna till 24 § KL följande upplysning: ”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.” —

I detta sammanhang må erinras om att anställd som i denna sin egenskap disponerar bostad i rörelseidkarens villa är skattskyldig för hyresvärdet såsom för inkomst av tjänst om han inte erlägger hyra. Beskattning i viss mån äger även rum om anställd erlägger hyra understigande marknadspriset.

Ej heller den citerade anvisningspunkten ändrades i samband med att 1953 års lagstiftning genomfördes.⁴ Principiellt skall därför gränsen — mellan fastighet i rörelse och fastighet som inte nyttjas i sådan verksamhet — fortfarande dras på samma sätt som före ikraftträdandet av nyss nämnda lagstiftning. Numera då inkomst av villafastighet beräknas på skilda sätt allt eftersom villan nyttjas i rörelse eller ej — har gränsdragningen dock fått ökad betydelse.

Det sist sagda kan belysas med följande exempel. En direktör och huvudaktieägare i ett bolag bebor en villa, som han själv äger. Vid inkomstberäkningen får han inte avdrag för kostnad för reparation men å andra sidan har lagstiftaren, såsom nämnts, tagit hänsyn till detta då man bestämt intäkten till viss procent

⁴ 1950 års skattelagsakkunniga föreslog visserligen att inkomst av annan fastighet, som i obetydlig omfattning ingick i ägarens rörelse, totalt skulle redovisas enligt schablonen. Detta avvisade emellertid depch., se prop. 187/1953 s 36.

av fastighetens taxeringsvärde. När villan är i behov av genomgripande reparation säljer han villan till bolaget men bor dock kvar. Bolaget låter utföra reparationen samt yrkar avdrag för kostnaden. Avgörande för bolagets rätt till avdrag måste vara den omständigheten om villan kan anses använd i bolagets rörelse. Är den nyttjad där skall inkomsten inte beräknas enligt schablonen och i så fall får bolaget avdrag för reparationskostnaden.

Det kan här vara på sin plats att erinra om bevillningsutskottets betänkande nr 21/1958. Detta tillkom visserligen i anledning av motion angående annat spörsmål men utskottet kom även in på den här behandlade frågan. Bakgrunden till motionen var det förhållandet att annan fastighet inte kan ingå i förvärvskällan jordbruksfastighet. Upplåter ägare av jordbruksfastighet en sin annan fastighet — tex "schablonvilla" — till bostad för driftpersonal i jordbruket måste han därför redovisa inkomsten av villan i förvärvskällan annan fastighet, där inkomsten således beräknas enligt schablonen. Såsom omkostnad i jordbruksdriften får han enligt min uppfattning visserligen dra av belopp motsvarande villans hyresvärde men han kan inte dra av eventuella reparationskostnader, vare sig vid inkomstberäkningen av jordbruksfastighet eller annan fastighet. Motionärerna hemställde om sådan lagändring att villafastighet i förekommande fall skulle kunna anses använd i förvärvskällan jordbruksfastighet och till följd därav inte bli föremål för inkomstberäkning enligt schablonen. Utskottet avstyrkte motionen och yttrade därvid bland annat följande: "Utskottet vill vidare erinra om att genom bestämmelserna om schablontaxering av villafastigheter en helt ny princip för in-

komstberäkning vann insteg i vår lagstiftning. Hur långt den nya principen borde utsträckas, var därvid föremål för delade meningar bl a ifrågasattes att låta schablontaxeringsmetoden tillämpas även på vissa såsom jordbruksfastighet taxerade byggnader. Det må också framhållas att det i viss omfattning torde förekomma att villafastigheter undandras från schablontaxering genom att ägare till sådan fastighet överför densamma till ett rörelse drivande företag, vari fastighetsägaren är anställd och äger ett avgörande inflytande. Härigenom blir nämligen fastigheten att anse såsom använd till bostad åt i rörelsen anställd personal. Det torde emellertid ännu vara för tidigt att uttala sig om den år 1953 gjorda bestämningen av schablonmetodens tillämpningsområde är den i alla avseenden lämpligaste. Sedan tillräckliga erfarenheter av schablonmetodens tillämpning vunnits, torde en översyn av bestämmelserna i ämnet bli aktuell, därvid även den i motionen berörda frågan torde komma att prövas."

Samma mening som bevillningsutskottet gav uttryck för har även hävdats av dåvarande rättsavdelningschefen G. Hedborg i samband med att han besvarade vissa frågor i nr 1 av tidskriften Kontorsvärlden för år 1955, s 18. Han yttrade därvid följande: "Ett aktiebolag hyr ut en-, två- och flerfamiljshus till anställda och icke anställda. Hur förfara? Avgörande torde vara om de uthyrda fastigheterna tillhör rörelsen (s k personalbostäder). I sådant fall blir schablonen ej tillämplig. Har bolaget helt vid sidan av rörelsen en- eller tvåfamiljsfastigheter, som skall deklarerats på bilaga för annan fastighet, får schablonen tillämpas på dessa.

Ett aktiebolag äger i annan kommun en

villafastighet som är uthyrd till bolagets verkställande direktör. Hur skall bolaget deklarerar? Jämför svar på föregående fråga. Är villan av bolaget byggd eller förvärvat i syfte att — mot eller utan hyra — tillhandahållas direktören, torde villan (precis som annan personalbostad) få anses tillhöra rörelsen. Den bör följaktligen deklarerar i rörelsen varvid schablonen ej kan tillämpas.”

Rättspraxis

Såsom tidigare nämnts synes frågan endast ha prövats i regeringsrätten vid ett tillfälle, RÅ 1958 Fi 2016, där omständigheterna var följande. Bolaget J. P. B., som drev rörelse i Stockholm förvärvade 1952 en villa i Täby. Denna uppläts som bostad åt bolagets vice verkställande direktör L., som tillsammans med sin far och syster ägde bolagets aktiestock. Regeringsrätten yttrade: ”Enär på grund av vad i målet förekommit ifrågavarande villafastighet icke enligt punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL kan anses vara använd i bolagets rörelse, finner etc.” Vid målets avgörande torde det ha varit känt genom utslag av kammarrätten angående följande års taxering, att L., efter hemskillnad, till hustrun överlämnat dispositionsrätten till villan.

I den skatterättsliga debatten har det hävdats, att man av detta utslag skulle kunna sluta sig till att fåmansbolagens direktörsvillor inte skall anses tillhöra rörelsen om direktören har avgörande inflytande i bolaget. Enligt min mening får man inte draga så vittgående slutsatser av rättsfallet, vilket bör betraktas såsom ett särfall. Detta påstående bestyrks av redogörelsen för tillkomsten av beskattningsreglerna samt i någon mån även av regeringsrättens skrivsätt. Man kanske har

rätt att anta, att det förhållandet att dispositionsrätten till villan övergått till direktörens hemskilda hustru såsom ett indicium varit av betydelse för utgången. Alldeles uteslutet är det inte att utgången i målet påverkats av den omständigheten att villan och rörelsen var lokaliserade på skilda orter, låt vara inom stockholmsområdet. Här är det nog på sin plats att varna för generalisering. Vid annat tillfälle kan förutsättningarna vara sådana att — trots olika lokalisering — villan anses tillhöra rörelsen.

Från kammarrätten finns ett flertal rättsfall, där villa inte ansetts använd i bolags rörelse trots att den varit upplåten åt tjänsteman d v s direktör med avgörande inflytande i bolaget. I några av dessa fall har kammarrätten förklarat att direktörerna inte disponerat villorna i egenskap av tjänstemän utan såsom aktieägare i bolagen eller i förekommande fall genom närståendes aktieinnehav samt att villorna på grund härav inte kunde betraktas såsom använda i bolagens rörelser. Se kammarrättens utslag den 21 mars 1961 angående Varuhuset Härold Aktiebolag samt utslag den 5 oktober samma år angående Billners Rederiaktiebolag.

Kammarrätten har således liksom prövningsnämnderna funnit att villorna inte nyttjats i bolagens rörelser. Kammarrätten har likväl — åtminstone i dessa fall — ej godkänt prövningsnämndens beslut i alla delar. Så t ex hade mellan kommunala prövningsnämnden i det den 21 mars 1961 av kammarrätten avgjorda målet medgivit bolaget avdrag med ett belopp av 12.000 kronor, som motsvarade summan av de bostadsvärden bolagets direktörer upptagit i sina självdeklARATIONER såsom inkomst av tjänst. Hos

kammarrätten framhöll bolaget, att den prövningsnämnd, som handlagt direktörernas taxeringar, beskattat dem för ett sammanlagt bostadsvärde av 18.000 kronor. Bolaget, som ju i första hand yrkat att villorna skulle förklaras ingå i rörelsen, hemställde alternativt att det av mellankommunala prövningsnämnden med 12.000 kronor medgivna avdraget måtte höjas till 18.000 kronor. Kammarrätten förklarade, att belopp motsvarande hos nyttjanderättshavarna beskattat bostadsvärde inte utgjorde driftkostnad i bolagets rörelse.

Bakom mellankommunala prövningsnämndens beslut torde ligga ett resonemang likartat med följande, som taxeringsintendenten förde i det av kammarrätten den 21 mars avgjorda målet angående Billners Rederiaktiebolag: "Praxis får nu anses hava kommit fram till att ett familjebolag, som dels driver rörelse och dels äger enfamiljvilla, i vilken direktören bor, måste redovisa villan såsom särskild, från rörelsen skild förvärvskälla. Villan skall med andra ord icke behandlas såsom en i rörelsen investerad personalbostad. Se härom regeringsrättens utslag den 8 oktober 1958 i fråga om J. P. Brandt AB:s taxering år 1953 (RÅ 1958 Fi 2016). — — — Av utslaget torde följa, att, enligt nu gällande regler, taxering av själva villainkomsten skall ske enligt schablon jämlikt 24 § 2 mom. kommunalskattelagen. Denna schablon-taxering innebär, att intäkten skall redovisas på blankett 6 B och beräknas till 2,5 procent av taxeringsvärdet, därvid avdrag får ske endast för gäldranta hänförlig till villan och eventuellt för tomträttsavgift. Avdraget på 200 kronor enligt 25 § 3 mom andra stycket kommunalskattelagen tillkommer endast fysisk person och

kan således icke tillgodonjutas av aktiebolag. I rörelsespecifikationen på formulär 1 b sid 2 skall emellertid tillägg ske för samtliga bokförda utgifter, avseende villan. Avdrag får dock göras för bokförd hyra. Har rörelsen belastats med värdeminskingsavdrag för villan måste denna kostnad återföras i rörelsespecifikationen. En direktör, som icke till sitt bolag erlagt någon hyra för villan, torde — på sätt hittills skett — böra beskattas under inkomst av tjänst för denna förmån. Bolaget torde då icke böra förvägras ett motsvarande avdrag å rörelsespecifikationen. Genom att bolaget behandlas på detta sätt blir beskattningsläget det samma som om direktören dels inbetalat marknadsmässig hyra till bolaget och dels från bolaget utfått motsvarande belopp såsom lön. Har direktören disponerat bostaden för hyra, som är lägre än marknadshyran och den verkliga hyran taxeras hos direktören som löneförmån; samma skillnadsbelopp skall då godkännas till avdrag i rörelsebilagan utöver den faktiskt bokförda hyran."

Kammarrätten var, såsom nämnts, av annan mening. Av dess utslag framgår att den — eftersom villorna inte ansågs använda i rörelsen — likställde upplåtelsen med vinstdisposition. Det förefaller ju rimligt att inte betrakta dessa upplåtelse såsom av bolaget utgivna "lönepersedlar" om inte villorna ingår i rörelsen. För man däremot samma resonemang som taxeringsintendenten är det svårt att påstå att villorna inte investerats i rörelsen. Är de investerade bör de väl också anses nyttjade i rörelsen (jfr prop. 213/1928 s 269). Uteslutet är emellertid inte att det här råder olika uppfattningar inom kammarrätten.

Till stöd för motsatt uppfattning kan

rättsfallet RÅ 1956 ref. 42 åberopas. Utgången i rättsfallet innebär, att aktiebolag, som haft medel räntefritt utlånade till aktieägare, inte ansetts skattskyldigt för beräknad ränta, då aktieägaren kunnat göra anspråk på pension från bolaget till minst det beräknade räntebeloppet.

Oklart rättsläge även beträffande villafastigheter ägda av handelsbolag eller delägare i sådant bolag

En del av här behandlade frågeställningar uppkommer även beträffande handelsbolag. Är text av handelsbolag ägda villor nyttjade i bolagets rörelse eller använda av delägarna utanför rörelsens ram? Vidare kan det förekomma att bolagsmän till bolag upplåter nyttjanderätt till dem tillhöriga villor mot att bolaget bekostar nödigt underhåll. Om bolaget sedan använder villorna som tjänstebostäder för driftpersonal kan följande inträffa. Vid inkomstberäkningen tillgodogör sig bolaget avdrag för reparationer, vilka kostnader bolaget anser motsvara hyra för personalbostäder medan delägarna beskattas för inkomst av villorna enligt schablonen. Se text kammarrättens utslag den 14 november 1958 angående F. I. Ringberg samt utslag den 21 mars 1961 angående T. A. Torstensson och T. F. Torstensson.

Av det sagda torde framgå att frågeställningarna är oväntat komplicerade samt att rättsläget är oklart. Anledning saknas att förvåna sig över detta. Det är naturligt att en genomgripande reform som införandet av villaschablonen följs av svårlösta gränsfall. På pluskontot står likväl att villaschablonen, som befriat inte blott beskattningsnämnder och skattedom-

stolar utan även villaägare från en mängd tidsödande detaljarbete, i stort får anses fungera tillfredsställande. Av det tidigare lämnade exemplet framgår emellertid att schablonen — med nuvarande tillämpningsområde — möjliggör för vissa skattskyldiga att genom arrangemang i kringgående syfte nå obehörig skattelättnad.

Man kan inte förvänta att en fast rättspraxis, som kan motverka dessa arrangemang, skall uppstå. En sådan är inte möjlig med ifrågasvarande lagrumms nuvarande avfattning. Då det gäller att avgöra om villa skall anses ingå i rörelse måste nämligen bedömandet i alltför hög grad grundas på omständigheterna i det enskilda fallet.

Skattelagssakkunniga föreslår nya bestämmelser

I det inledningsvis berörda betänkandet har skattelagssakkunniga i syfte att förhindra kringgående av villaschablonen föreslagit en utvidgning av dess tillämpningsområde. Därigenom avser man att beskära den krets av bostadsfastigheter, som för närvarande anses ingå i rörelse. Inkomst av sådan bostadsfastighet vilken — om förslaget blir lagfäst — inte skall anses ingå i rörelse kommer således att beskattas såsom inkomst av annan fastighet. Är fastigheten en villa kommer inkomsten att beräknas enligt schablonen. Den föreslagna regeln skall gälla inte endast fåmansbolag utan samtliga rörelseidkare. Den skall därjämte omfatta alla bostadsfastigheter, alltså inte blott villor. För att en rörelseidkares bostadsfastighet skall anses ingå i rörelsen är det, enligt förslaget, inte tillräckligt att såsom hittills bostad upplåtits i densamma för arbetspersonal i denna dess egenskap. Även andra förutsättningar måste vara

uppfyllda. På grund härav kommer också inkomst av hyreshus i rörelse att redovisas såsom inkomst av annan fastighet. Då inkomst av sådan fastighet varken nu eller enligt förslaget skall beräknas enligt schablonen kommer förslaget i den delen att huvudsakligen få betydelse ur redovisningssynpunkt. Beträffande villor blir följden att schablonens tillämpningsområde utvidgas.

Lagtekniskt medför detta — förutom en mindre justering i sista stycket av 24 § 2 mom KL — följande tillägg till den ovan citerade meningen i punkt 1 av anvisningaran till nyssnämnda lagrum: "Upplåtelse anses ha skett till arbetspersonal i denna dess egenskap endast om upplåtelsen avsett bostad i byggnad, som till övervägande del nyttjas för eller i byggnad, som utgör del av anläggning för driften."

Beträffande villor torde den föreslagna författningstexten innebära att endast sådana som är belägna inom eller i omedelbar anslutning till driftfastighets område, skall anses ingå i rörelse.

Anställd som i denna sin egenskap — utan att erlagga hyra — bebor en rörelseidkaren tillhörig villa måste, såsom nämnts, skatta för bostadsförmånens värde. Trots att villan enligt förslaget inte anses nyttjad i rörelsen skall naturligtvis den anställda även framdeles beskattas för bostadsvärdet såsom för inkomst av tjänst. Vi ha redan konstaterat att detta värde överstiger nettointäkten enligt villaschablonen. Rörelseidkaren bör i regel få avdrag för den löneförmån han utgivit till den anställda genom att tillhandahålla fri eller prisbillig bostad. Däremot kan rätt till avdrag inte föreligga om upplåtelse av bostad ägt rum under så-

dana förhållanden att förtäckt utdelning måste anses vara för handen.

Beträffande avdragets storlek kan man tänka sig två möjligheter, Den ena är att rörelseidkaren vid beräkning av rörelsens nettointäkt får avdrag med samma belopp vartill villans nettointäkt beräknats vid beskattning för statlig inkomstskatt, nedan kallat "schablonvärdet". Alternativet är att han får avdrag med belopp, motsvarande det hos den anställda beskattade bostadsvärdet. De sakkunniga, som inte berört denna möjlighet i betänkandet (se s 83), ha valt "schablonvärdet". De ha inte ansett det erforderligt att införa ett uttryckligt stadgande härom i 29 § KL. Ej heller ha de sakkunniga motiverat sin ståndpunkt. Man får emellertid anta, att de stödjer sig på följande föreskrift i 29 § 1 mom KL: "— — — 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 redovisats såsom intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan — — —." Då stadgandet avser råämnen och produkter måste det i vart fall tillämpas analogivis.

Det må framhållas att frågeställningen inte uppkommit i samband med förslaget. Den har funnits beträffande jordbrukare, alltsedan 1953 års lagstiftning trätt i kraft. Annan fastighet kan, som bekant, inte ingå i jordbruksfastighet. Upplåter en jordbrukare bostad — i en av honom ägd villafastighet — åt driftpersonal i

jordbruket uppstår därför samma fråga. Den har inte prövats i regeringsrätten men kammarrätten har i ett den 29 september 1961 avgjort mål, angående J. L. Rolf, medgivit jordbrukare avdrag i enlighet med det andra alternativet.

De sakkunnigas lösning medför "reciprocitet", åtminstone vid beskattning till statlig inkomstskatt och verkar därför bestickande. I realiteten innebär förslaget i denna del att villaschablonen medför en skärpning av vissa villaägares beskattning, vilket i vart fall inte var avsikten med 1953 års lagstiftning och vilken skärpning skattelagssakkunniga inte motiverat. Denna skärpning får dubbel effekt om villan ägs av ett aktiebolag.

Det andra alternativet d v s att rörelseidkaren (eller jordbrukaren) erhåller avdrag med belopp, motsvarande det hos den anställde beskattade bostadsvärdet, överensstämmer bättre med grunderna för 1953 års lagstiftning. "Schablonvärdet" är i regel lägre än det marknadsmässiga bostadsvärdet; anledningen härtill är, såsom framhållits, att ägaren inte får göra avdrag för vissa driftkostnader t ex reparationer. Antag att en villas "schablonvärde" är 2.000 kronor samt att hyresvärdet i den allmänna marknaden utgör 5.000 kronor. Ägaren kan alltså hyra ut villan för 5.000 kronor utan att bli beskattad för mer än 2.000 kronor. Om han i stället använder villan till bostad åt en i rörelsen anställd person kommer han, enligt förslaget, i sämre läge eftersom han endast erhåller avdrag med 2.000 kronor.

Den omständigheten att rörelseidkare upplåter bostad för rörelsens driftpersonal i en honom tillhörig villa, som enligt

förslaget inte skall anses vara använd i rörelsen, bör enligt min uppfattning, inte medföra hårdare beskattning för ägaren än om han hyr ut villan till stadigvarande bostad för utomstående person. Detta överensstämmer i stort med det resonemang, som taxeringsintendenten förde i det av kammarrätten den 5 oktober 1961 avgjorda målet angående rederibolaget. Med nuvarande avfattning av andra stycket punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL torde resonemanget, såsom nämnts, inte kunna tillämpas beträffande rörelseidkares villafastighet, i vilken han upplåtit bostad åt driftpersonal i rörelsen. Beträffande sådana villor torde schablonen nämligen endast kunna tillämpas då omständigheterna är sådana, att anställd kan anses disponera villan i egenskap av aktieägare i bolag, där han har avgörande inflytande (förtäckt utdelning).

Taxeringsintendentens resonemang kan däremot med nuvarande lagstiftning, enligt min uppfattning, tillämpas för att reda upp den kollision, som uppkommer då ägare av jordbruksfastighet upplåter bostad — i en honom tillhörig villafastighet — åt driftpersonal i jordbruket. Det stöder också min uppfattning, att om förslaget blir lagfäst, rörelseidkare bör erhålla avdrag med belopp motsvarande bostadsvärdet. Vilket alternativ lagstiftaren än kommer att välja bör detta komma till uttryck i författningstexten, särskilt om man stannar för den lösning, som endast medger avdrag för "schablonvärdet". Den kollision som kan uppstå mellan förslagets regler och begreppet förtäckt utdelning bör kanske också uppmärksammas.