

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund



Nr 11 1964

Årg. 14

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Beskattningens utformning, när rörelse- idkare i ägd fastighet upplåter bostad åt personal, anställd i rörelsen

Av jur. dr K. G. A. Sandström

Innehållsöversikt

- § 1. Inledning; olika bedömning allt efter som fastigheten anses använd i rörelsen eller icke, sid 430.
- § 2. Beskattningsläget, då den ifrågavarande fastigheten anses vara använd i rörelsen, sid 430.
- § 3. Beskattningsläget, när fastigheten icke anses vara använd i rörelsen, sid 432.
- I. Upplåtelse av bostad i fastighet, som ej utgör en- eller tvåfamiljsfastighet, sid 433.
- II. Upplåtelse av bostad i en- eller tvåfamiljsfastighet, sid 434.
- § 4. Frågan om förutsättningarna för att den fastighet, vari bostad upplåtits, skall anses vara använd i rörelsen, sid 436.
- I. Spörsmålets uppkomst; arbetarbostadsfrågan, sid 436.
- II. Tidigare rättspraxis, avseende rätten till procentavdrag, sid 437.
- III. 1928 års skattelagstiftning, sid 439.
- IV. Innebörden av stadgandet i punkt 1 andra stycket anv till 24 § KL; brytning med tidigare praxis, sid 440.
- V. Bestämmelserna i förordningarna om investeringsfonder, sid 443.
- VI. Nyare rättspraxis, sid 444.
- A. Arbetarbostäder, sid 444.
- B. Andra bostäder än arbetarbostäder, sid 444.
- C. Sammanfattning, sid 448.
- VII. Uttalanden om innebörden av punkt 1 andra stycket anv till 24 § KL, avvikande från här framförd uppfattning; ståndpunktstagande därtill, sid 448.
- § 5. Frågan, i vad mån beskattningsläget påverkas av att bostadsupplåtelsen verkställs av aktiebolag eller ekonomisk förening till sådan anställd, som är aktie- eller andelsägare, sid 450.

§ 1. Inledning: olika bedömning allt efter som fastigheten anses använd i rörelsen eller icke

Då en person, som driver rörelse, upplåter bostad i en honom tillhörig fastighet åt i rörelsen anställd personal, kan detta på olika sätt påverka beräkningen av inkomsten av den bedrivna rörelsen. Det sätt, varpå denna inkomstberäkning influeras, blir dock väsentligt olika allt efter som den ifrågavarande fastigheten anses vara använd i rörelsen eller fastigheten icke anses vara så använd. Båda dessa möjligheter äro tänkbara och det är i dessa två fall fråga om helt olika utgångslägen vid beskattningen.

Förhållandet har givetvis framtvingat ett ståndpunktstagande till frågan, i vilka fall en fastighet, vari bostad av angiven art upplåtits, skall anses använd i rörelsen. Såväl lagstiftare som rättspraxis har haft att taga befattning härmed, och spörsmålet har under senare år särskilt påkallat uppmärksamhet i samband med den schablontaxering av en- och tvåfamiljsfastigheter, varom stadgas i 24 § 2 mom. KL¹. Icke desto mindre synes åtskillig oklarhet råda i denna fråga.

Då ett försök här göres att närmare behandla hithörande spörsmål, har synts lämpligast att först beröra beskattningsekvenserna i ettvar av de två förut berörda fallen. Först därefter övergår framställningen till frågan, *när* en av rörelseidkare ägd fastighet skall anses använd i rörelse å den grund att däri upplåtits bostad åt i rörelsen anställd personal. Avslutningsvis behandlas spörsmålet om bostadsupplåtelse av aktiebolag eller ekonomisk förening till sådan anställd, som

¹ Se härom *Bylin* i Skattenytt 1962, sid 340, och 1963, sid 40.

är aktieägare i bolaget eller andelsägare i föreningen.

§ 2. Beskattningsläget då den ifrågavarande fastigheten anses vara använd i rörelsen

Till en början bör måhända erinras om att nu avsedda situation endast kan inträda i fråga om annan fastighet än jordbruksfastighet. Intäkt av jordbruksfastighet kan aldrig komma att utgöra intäkt av rörelse i skatteförfattningarnas mening², och härav följer att så vitt fråga är om beskattningen kan ej heller jordbruksfastighet anses använd i inkomstkällan rörelse.

Har återigen annan fastighet än jordbruksfastighet helt eller delvis använts i ägarens egen rörelse, skall enligt 24 § 1 mom. andra stycket KL intäkt genom nyttjande av fastigheten till den del, som sålunda använts, räknas till intäkt av rörelsen³. Detta betyder alltså att i dylikt fall skall icke inkomsten av fastigheten eller fastighetsdelen vid taxeringen redovisas för sig utan ingå i den allmänna inkomstberäkningen för rörelsen. Intäkterna av och utgifterna för fastigheten eller ifrågavarande del därav ingå alltså bland intäkter och utgifter i rörelsen och inkomsten av fastigheten beskattas i sammanhang med och såsom en del av den totala rörelseinkomsten.

Vid tillämpningen av denna regel gäller dock enligt 29 § 4 mom. KL och punkt 1 anv till 29 § att hyresvärdet av fastighet eller del därav, som använts i (fastighets)ägarens egen rörelse, icke får avdragas såsom omkostnad i rörelsen, efter-

² Se härom *Sandström*, Om beskattning av inkomst av rörelse, Stockholm 1951, sid 97, 164.

³ Från särbestämmelserna rörande försäkringsanstalt bortses här och i det följande.

som hyresvärdet icke upptagits såsom inkomst av annan fastighet. Häremot korresponderar uttalandet i punkt 1 anv till 24 §, att om annan fastighet helt eller delvis varit använd i (fastighets)ägarens egen rörelse, kommer hyresvärdet för vad som använts i rörelsen, vilket värde ej får avdragas såsom omkostnad (i rörelsen) "att ingå i den allmänna inkomstberäkningen för rörelsen och sålunda beskattas i sammanhang med den totala inkomsten därav". Sist återgivna dunkla uttalande innebär dock icke att hyresvärdet skulle upptagas såsom intäkt av rörelse (i stället för att upptagas såsom intäkt av annan fastighet) utan därmed åsyftas att den omständigheten, att hyresvärdet icke får avdragas från rörelseintäkten, i sak är liktydigt med att en tyst kvittning skett mellan den intäkt, som representeras av beräknat hyresvärde, och den omkostnad, som representeras av beräknad hyra för rörelselokalerna. Kommunalskattekommitén, ur vars förslag stadgandet hämtats, uttryckte på sin tid saken så, att hyresvärdet visserligen skulle ingå i inkomsten av rörelsen men att detta "sker automatiskt därigenom att ägaren icke får avdraga detta hyresvärde såsom omkostnad i rörelsen"⁴.

Nu omförmälda bestämmelser ha sin givna betydelse med avseende å här förevarande situation, d v s den, då bostad åt arbetspersonal upplåtits i sådan rörelseidkaren tillhörig fastighet, som till denna del anses använd i rörelsen. Har upplåtelsen skett utan särskild ersättning härför, skall intet beräknat hyresvärde upptagas såsom intäkt av rörelsen (och naturligtvis ej heller såsom intäkt av annan fastighet) och intet motsvarande avdrag får ske. Den omständigheten, att bostadsupp-

⁴ SOU 1924: 53, sid. 414.

låtelsen har karaktär av löneförmån, kan ej medföra någon ändring av det sålunda sagda.

Har återigen bostaden upplåtits åt de anställda mot särskild ersättning, skall den uppburna ersättningen redovisas såsom intäkt av rörelsen, på sätt framgår av 28 § 1 mom. KL och punkt 1 anv till 29 §; "avkastningen av fastigheten kommer . . . till synes som en del av rörelseinkomsten". Därest den betingade ersättningen understiger bostadens hyresvärde, följer av det förut sagda att ersättningen alltjämt skall redovisas såsom intäkt i rörelsen men att därutöver intet beräknat ytterligare hyresvärde skall upptagas och att ej heller avdrag får ske för det överskjutande hyresvärdet även om detta representerar en löneförmån.

Ovan berörda förhållanden hänföra sig till den tekniska inkomstberäkningen i fall, då rörelseidkares fastighet, vari bostad åt arbetspersonal upplåtits, anses använd i rörelsen. Härutöver kan emellertid det förhållandet att dylik fastighet anses använd i rörelsen, för rörelseidkaren medföra åtskilliga förmåner i beskattningshänseende.

Den omständigheten, att omkostnaderna för fastigheten få avdragas från intäkten av rörelsen medför stundom, att detta omkostnadsavdrag kan bättre utnyttjas än om detsamma endast fått ske från intäkten av fastigheten. Så är nämligen fallet vid taxeringen till kommunal inkomstskatt, då rörelsen bedrivs i annan kommun än den, där bostadsfastigheten är belägen, och då således, om fastigheten icke ansetts använd i rörelsen, därå uppkommet underskott ej fått avdragas från rörelseinkomsten⁵.

⁵ Måhända bör anmärkas att en bostadsfastighet icke utgör något fast driftställe för rörelsens utövande.

Vidare kan procentavdraget (avdraget för garantibeloppet för fastighet) ofta bättre utnyttjas, därest fastighet anses använd i rörelse och avdraget således får ske från inkomsten av rörelsen, än när så icke är fallet⁶; i sistnämnda fall får ju avdrag ske endast från nettointäkten av annan fastighet och därvid uppkommet underskott får icke avdragas från annan inkomst.

Då fastighet anses använd i rörelse få vidare utnyttjas de i punkt 7 anv till 29 § KL meddelade reglerna angående avdrag för värdeminskning å byggnad, vilka äro liberalare än de eljest enligt punkt 2 anv till 25 § KL stadgade. Särskilt märkes att då byggnad användes i rörelse är avdrag medgivet för utrangering därav, något som eljest icke är fallet.

Slutligen gäller beträffande en- och tvåfamiljsfastigheter, att den i 24 § 2 mom. KL meddelade schablonregeln angående beräkningen av intäkt av dylika fastigheter icke är tillämplig till den del fastigheten använts i (fastighets)ägarens egen rörelse. Om fastigheten i sin helhet anses använd i rörelsen, betyder detta alltså att från intäkten av rörelsen få i detta fall avdragas samtliga till fastigheten hänförliga kostnader; är fastigheten endast delvis använd i rörelsen får avdrag ske för motsvarande del av de å fastigheten belöpande kostnaderna⁷.

⁶ Jfr prop 1927: 102, sid 369, och kommunal-skatteberedningens betänkande, del I (S. O. U. 1942: 34, sid 89.

⁷ Intill den 1 juli 1963 gällde jämväl enligt 11 § första stycket i 1955 års förordning om investeringsfonder för konjunkturutmätning att investeringsfond för rörelse fick tagas i anspråk för kostnaderna för reparations- och andra underhållsarbeten allenast då fråga var om byggnad, som användes i rörelsen (och endast såvitt angick företag som huvudsakligen bedriver industriell verksamhet).

§ 3. Beskattningsläget, när fastigheten icke anses vara använd i rörelsen

Här är alltså fråga om det fall, då fastighet, som tillhör en rörelseidkare, väl upplåtits till bostad åt i rörelsen anställd personal men icke anses vara använd i rörelsen. När så är händelsen, uteslutes naturligtvis tillämpningen av de särskilda regler, som gälla när fastigheten anses använd i rörelsen och varför ovan redogjorts.

Härav följer således, att inkomsten av fastigheten måste redovisas för sig och skild från redovisningen av rörelseinkomsten. Omkostnaderna för fastigheten få alltså ej direkt avdragas från intäkten av rörelsen men därest omkostnaderna överstiga intäkterna får å fastigheten härigenom uppkommet underskott avdragas från den sammanräknade inkomsten, dock att så ej får ske vid taxeringen till kommunal inkomstskatt annat än å inkomst som skall tagas till beskattning i den kommun, där fastigheten är belägen; om fastigheten är belägen i annan kommun än den, som utgör beskattningsort för rörelsen, får underskott å fastigheten således i detta fall icke vid kommunaltaxeringen avdragas från inkomsten av rörelsen.

Procentavdrag får endast ske från inkomsten av fastigheten, och därvid uppkommet underskott får ej avdragas från annan inkomst.

Avdrag för värdeminskning å byggnad får endast ske i enlighet med de i punkt 2 anv till 25 § KL meddelade bestämmelserna. Härav följer bl a att avdrag för utrangering av byggnad icke är medgivet.

Därest fråga är om en -eller tvåfamiljsfastigheter gäller ej längre det undantag från schablonregelns tillämpning, varom ovan varit tal och som stadgas i 24 § 2 mom. andra stycket KL.

Å andra sidan blir ej heller tal om att tillämpa de särskilda regler rörande beaktandet av hyresvärdet av upplåten bostad, som ovan under § 2 angivits, utan eljest gällande bestämmelser skola tillämpas. Härav följer emellertid att förfarandet blir olika allt efter som upplåtelsen avsett eller ägt rum i fastighet, som ej är av det i 24 § 2 mom. KL avsedda slaget (en- eller tvåfamiljsfastighet), eller ägt rum i eller avsett fastighet av sistnämnda slag.

I. *Upplåtelse av bostad i fastighet, som ej utgör en- eller tvåfamiljsfastighet*

Vid upplåtelse av bostad i dylik fastighet åt en i fastighetsägarens rörelse anställd person, utgör den ersättning, som fastighetsägaren härför må erhålla, intäkt av annan fastighet (eftersom fastigheten antages icke vara använd i rörelsen). Såsom norm för fastighetsintäktens beräkning måste dock uppställas bostadens hyresvärde. Har upplåtelsen skett mot lägre ersättning än som motsvarar bostadens hyresvärde, bör därför mellanskillnaden tilläggas vid beräkningen av intäkten av fastigheten, och har upplåtelsen skett utan ersättning, bör hyresvärdet i dess helhet anses såsom intäkt av fastigheten.⁸ Ge-

⁸ Något rättsfall, avseende upplåtelse av här ifrågasvarande slag, synes icke föreligga. Där emot finnas vissa rättsfall, enligt vilka ideella sammanslutningar beskattats för hyresvärdet av bostäder, som i ägd fastighet upplåtits åt anställd personal, R. 1951, not. 922 (missionsförsamling; bostad fritt upplåten åt pastor och vaktmästare), R. 1957, not. 550 (Taxeringsnämnden 1957, sid. 150) (Evangeliska Brödräfsamlingen; bostad åt pastor), R. 1958, not. 2595—2598 (Svensk Skattetidning 1959, rättsfallshäftet, sid. 9) (Svenska Frälsningsarmén; bostäder åt anställda). Jfr även 1944 års skattesakkunnigas betänkande I (SOU 1945: 35), sid. 150—151.

Än vidare föreligga åtskilliga rättsfall, avseende upplåtelser till nära anhörig och däri upplåtaren beskattats för den upplåtna bostadens hyresvärde: R. 1949, not. 640 (moder), R. 1954, not. 1276 (Taxeringsnämnden 1954, sid. 199) (föräldrarnas), R. 1957, not. 1017 (svärson), R.

nom upplåtelsen har fastighetens ägare i dessa fall tillgodogjort sig fastigheten för sin räkning (eftersom upplåtelsen helt eller delvis representerar en avlöning in natura till den i rörelsen anställda) och hyresvärdet bör följaktligen jämlikt 24 § 1 mom. KL hänföras till intäkt av fastigheten.⁹

I detta fall, då upplåtelsen helt eller delvis har karaktär av löneförmån, äger emellertid rörelseidkaren att från intäkten av rörelsen verkställa avdrag med belopp, motsvarande hyresvärdet eller ifrågakommen del därav, enär här är fråga om avlöning till personal, som är anställd i rörelsen, 29 § 1 mom. KL.

I praktiken torde dock oftast, när fastigheten är belägen i samma kommun som den, vari rörelsen bedrivs, nu berörda mera omständliga förfarande icke ifrågakomma utan i stället en tyst kvittning även i detta fall äga rum: När upplåtelsen skett utan ersättning redovisas ingen intäkt av fastigheten i deklarationen och i andra fall redovisas blott den uppburna ersättningen även där denna understiger hyresvärdet, medan å andra sidan intet avdrag sker från rörelseintäkten för bostadsförmånens värde, resp. för det belopp, varmed sagda värde överstiger upp-
buren ersättning.

1962, not. 1484 (son). — Härjämte föreligga några rättsfall, avseende jordbruksfastighet: R. 1957, not. 1551 (efterlevande maka, som ej var dödsbodelägare), R. 1961, not. 43—45 (Skattenytt 1961, sid. 233 (dödsbodelägare).

⁹ Jfr, betr. benefika upplåtelser, *Englund*, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv, Lund 1960, sid. 206, och i Svensk Skattetidning 1961, sid. 199, ävensom skatteflyktskommitténs betänkande (SOU 1963: 52), sid. 125, 180. Kommittén synes dock utgå ifrån att fastighet, vari bostad upplåtits åt i rörelse anställd, städse vore att anse såsom använd i rörelsen.

II. *Upplåtelse av bostad i en- eller tvåfamiljsfastighet*

Intäkt av en- eller tvåfamiljsfastighet skall enligt huvudregeln i 24 § 2 mom. KL fastställas genom schablontaxering och därvid upptagas till ett belopp, motsvarande för helt år räknat $2\frac{1}{2}$ % av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret. Det belopp, vilket härigenom erhålles, skall motsvara beräknad ränta å ägarens eget kapital i fastigheten;¹⁰ om ägaren erlägger ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital får i konsekvens härmed denna ränta avdragas från den schablonmässigt beräknade (ränte)intäkten. Härjämte får från den beräknade intäkten avdrag ske för tomträttsavgäld eller liknande avgäld¹¹ men härutöver få icke några som helst avdrag för omkostnader äga rum. Emellertid äger fysisk person, som blivit mantalsskriven å fastigheten för taxeringsåret eller året därförut, åtnjuta ett extra avdrag ("sparavdrag") med högst 200 kr för helt år räknat, 25 § 3 mom. andra stycket KL.

Nu berörda huvudregel, enligt vilken schablontaxering av intäkten skall ske, är dock i vissa fall icke tillämplig utan taxeringen sker i eljest gällande ordning. Så är förhållandet, då fastighet eller fastighetsdel användes i rörelse; jämför § 2 ovan. Än vidare är så förhållandet — och endast detta fall är här av intresse — beträffande fastighet eller 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. I anslutning härtill stadgas i punkt 6 tredje stycket anv. till 24 § KL att en fastig-

¹⁰ Prop. 1953: 187, sid. 13, 24—25, 47.

¹¹ Om anledningen härtill, se prop. 1953: 187, sid. 56.

het bör anses i allenast ringa omfattning utnyttjad, om den därigenom förvärvade årliga bruttointäkten uppgår till högst 1.200 kr eller överstiger detta belopp men icke 2 % av fastighetens taxeringsvärde.

Av det sagda framgår, att om fastighetsägaren ifråga haft intäkt av fastigheten genom "uthyrning därav till stadigvarande bostad, skall denna intäkt icke bli föremål för beskattning och således ej heller till del hyresintäkten — vilket väl regelrätt är händelsen — överstiger det schablonmässigt framräknade värdet. Beträffande sistnämnda värde kan sägas att detsamma i regel avsevärt understiger den verkliga bruttointäkten av fastigheten och snarast närmar sig en beräknad nettointäkt därav.

Ovan angivna regler äro tillämpliga då rörelseidkare upplåtit bostad åt arbetspersonal i en fastighet, som ej anses använd i rörelsen. Följaktligen skall även i dessa fall intäkten av fastigheten beräknas enligt schablonregeln i 24 § 2 mom. KL, för så vitt icke ovan angivet undantag från denna regel föreligger. Detta undantag är för handen — och taxeringen skall då ske enligt ovan under I angivna regler — därest följande förutsättningar samtliga äro uppfyllda, nämligen

a) att fastigheten eller fastighetsdelen brukar utnyttjas på annat sätt än för uthyrning till stadigvarande bostad,

b) att nu berörda utnyttjande sker i förvärvssyfte samt

c) att fastigheten eller fastighetsdelen på angivet sätt utnyttjas "i icke allenast ringa omfattning".

Med avseende å dessa förutsättningar må anmärkas att med "uthyrning" förstås en upplåtelse mot vederlag men att därvid ingalunda kräves att detta vederlag ut-

går i penningar; vederlaget kan även erläggas i form av arbete och så är givetvis förhållandet då bostad upplåtes åt arbetspersonal såsom löneförmån utan att kontant hyra betingas.¹² Härav följer ock att även en upplåtelse av sistnämnda slag får anses ha skett i förvärvssyfte.¹³

Av det sålunda anförda framgår att det enda hithörande fall av upplåtelse av bostad åt arbetspersonal, då schablonregeln ej blir tillämplig, synes föreligga, då upplåtelsen icke avser stadigvarande bostad samt denna upplåtelse därjämte skett "i icke allenast ringa omfattning".^{13a}

Följaktligen blir schablonregeln tillämplig *dels* vid upplåtelse av stadigvarande bostad åt arbetspersonal och *dels* vid sådan upplåtelse av bostad åt arbetspersonal, då upplåtelsen icke avser stadigvarande bostad och dessutom sker i allenast ringa omfattning.

Vad angår det sk sparavdraget, vilket dock ifrågakommer endast då rörelseidkaren är en fysisk person, läser det endast undantagsvis kunna inträffa att denne uppfyller det för avdragets åtnjutande uppställda villkoret att vara mantalsskriven å den en- eller tvåfamiljsfastighet, vari bostad upplåtits åt i rörelsen anställd personal.

Därest bostadsupplåtelsen har karaktär av löneförmån åt den anställde, vilket alltså förutsätter att vederlaget för upplåtelsen helt eller till viss del utgöres allenast

¹² Att bestämmelserna om hyra i Nya JB ej äro tillämpliga i detta fall inverkar givetvis icke å det sagda.

¹³ Från de sällsynta fall, då dylik upplåtelse av bostad åt anställd ej har karaktär av löneförmån bortses här; beträffande frågan huruvida upplåtelsen i vissa fall kan anses utgöra verkställd utdelning hänvisas till § 5 nedan.

^{13a} Kammarrätten har ansett ett fall av detta slag föreligga i ett mål, som återgivits i Taxeringsnämnden 1962, sid. 56.

av dennes arbetsprestationer, äger rörelseidkaren rätt till avdrag jämväl för denna form av avlöning; även naturaförmåner inbegripas, såsom nyss erinrats, under den allmänna regeln i 29 § 1 mom. KL om rätt till avdrag för avlöningar och andra kostnader för personal, som är anställd i rörelsen. Avdraget skall då avse den ifrågavarande löneförmånens värde, d v s bostadens hyresvärde eller den del av detta värde, varför annat vederlag ej utgår än vederbörandes arbetsprestationer. Hyresvärdet fastställs med ledning av i orten gällande hyrespris på sätt stadgas i 42 § KL.

Emellertid har den uppfattningen framförts, att i sådana fall, då intäkten av fastigheten beräknas enligt schablonregeln i 24 § 2 mom. KL, skulle avdrag från rörelseinkomsten ej få ske på nu angivet sätt. Skattelagssakkunniga — vilka föreslagit visst tillägg till stadgandet i punkt 1 andra stycket anv till 24 § KL i syfte att därmed förhindra att fastigheter obehörigen undandrogos schablonregelns tillämpning¹⁴ — uttala i detta sammanhang att "såsom omkostnad i rörelse får avdras ett belopp motsvarande den del av det enligt 24 § 2 mom. KL beräknade hyresvärdet, som överstiger eventuella hyresinkomster".¹⁵

Uttalandet vore tvivelsutan befogat, därest det enligt 24 § 2 mom. beräknade värdet verkligen utgjorde eller åtminstone vore avsett att motsvara fastighetens hyresvärde. Så är ju dock, på sätt av det förut anförda framgår, på intet sätt förhållandet. Det enligt 24 § 2 mom. KL

¹⁴ SOU 1962: 42, sid. 8.

¹⁵ SOU 1962: 42, sid. 83. — Jfr *Geijer—Rosenvist—Sterners*, Skattehandbok, del I, 5:e uppl., sid. 157. "Angående värdering av *förmån av bostad* i annan fastighet, när sådan värdering trots den nya lagstiftningen om egnahemsvillor blir erforderlig, se 42 §."

framräknade beloppet är i stället avsett att motsvara beräknad ränta å ägarens eget kapital i fastigheten och utgör således i det närmaste en nettointäkt. Fastighetens hyresvärde, varom i 24 § 2 mom. således icke är fråga, är däremot en från helt andra utgångspunkter och enligt helt andra grunder beräknad bruttointäkt. Av stadgandet i 24 § 2 mom. angående beräkandet av vad som i det närmaste avser en nettointäkt av kapital kan därför ingen slutsats dragas rörande storleken av det hyresvärde, varför rörelseidkaren är berättigad till avdrag från rörelseintäkten.

Det har antagits att de sakkunniga, då de gjort berörda uttalande, stött sig på en analogisk tillämpning av stadgandet i 29 § 1 mom. KL om avdragsrätten för kostnad för anskaffning av råämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelse, nämligen till den del som därtill fogats följande inskränkande föreskrift: ”skolande — där vad sålunda förädlats eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller råämnen från fastighet, som av den skattskyldige ägts eller brukats . . . — värdet av samma produkter eller råämnen upptagas till det belopp, varmed de redovisas såsom intäkt av fastigheten”. Tankegången skulle således vara att efter som kostnaden för dylika produkter eller råämnen, härrörande från ägd fastighet, få avdragas från rörelseinkomsten allenast med det belopp, varmed desamma redovisats såsom intäkt av fastigheten, så bör värdet av upplåten bostad i ägd fastighet, varav intäkten beräknas enligt 24 § 2 mom. KL, icke få avdragas från rörelseinkomsten med högre belopp än som motsvarar den sålunda beräknade intäkten.

Med avseende härå kan till en början ifrågasättas, huruvida en bestämmelse,

avseende produkter och råämnen från ägd fastighet, vilka förädlas, förbrukas eller försäljas i rörelse, verkligen skulle kunna analogiskt tillämpas å upplåtelse av bostad i ägd fastighet åt i rörelsen anställd personal.

Det avgörande skälet mot den ifrågasatta analogien är emellertid att man därvid likställer två inkommensurabla begrepp: Den upplåtna fastighetens hyresvärde, å ena, samt beräknad ränta å ägarens eget kapital i fastigheten, å andra sidan. *Bylin* har jämväl tagit avstånd från de sakkunnigas ifrågavarande uttalande, närmast å den grund att däri avsett förfarande skulle för rörelseidkaren medföra hårdare beskattning än om han hyrde ut den ifrågakomma villan till stadigvarande bostad för utomstående.¹⁶

Resultatet av det anförda blir, att vid upplåtelse åt anställd av bostad i en- eller tvåfamiljsfastighet, som äges av rörelseidkare men som ej anses använd i rörelsen, kan icke ifrågakomma att begränsa avdragsrätten för bostadsförmånens värde till det belopp, som enligt 24 § 2 mom. KL anses motsvara intäkten av fastigheten. Avdragsrätten bör i detta liksom i andra fall, då bostadsförmån ingår i avlöning, avse bostadsförmånens i vanlig ordning fastställda hyresvärde.

§ 4. Frågan om förutsättningarna för att den fastighet, vari bostad upplåtits, skall anses vara använd i rörelsen

I. Spörsmålets uppkomst; arbetsbostadsfrågan

Spörsmålet, huruvida en fastighet kunde anses använd i rörelse å den grund, att bostad däri upplåtits åt i rörelsen anställd personal, aktualiserades under senare

¹⁶ Skattenytt 1962, sid. 347.

hälften av 1800-talet i samband med uppförandet av arbetarbostäder.

Det erinras om att kravet på åtgärder till förbättrande av kroppsarbetarnas bostadsförhållanden var en av 1800-talets stora sociala frågor.¹⁷ Bland annat sökte man härför intressera framför allt de större arbetsgivarna, och en del av dessa begynte ock att i anslutning till sina fabriksanläggningar uppföra särskilda arbetarbostäder; härom uttalade på sin tid Kommunala Centralbyrån att "åtskilliga stora industriföretag på ett föredömligt sätt behjärtat sitt ansvar för sina arbetares bostadsförhållanden".¹⁸ Nu var det givetvis ej blott altruistiska skäl, som föranledde dylika åtgärder från arbetsgivarnas sida. Den på åtskilliga orter rådande bostadsbristen eller i vart fall bristen på människovärdiga bostäder till för kroppsarbetarna överkomlig hyra medförde svårigheter att rekrytera arbetarstammen och utgjorde därför ett starkt incitament för rörelseidkarna att söka avhjälpa denna brist. Industriföretagen voro för sin ostörda verksamhet beroende av att tillgång fanns å goda arbetarbostäder.¹⁹

I fråga om utvecklingen i vad avser industrins arbetarbostäder må här anmärkas följande.²⁰ De flesta arbetarbostäder-

¹⁷ Betr. arbetarnas bostadsförhållanden vid seklets mitt må hänvisas till en av sedermera biskopen *Rundgren* år 1849 publicerad skrift "Några ord om beredande av bostäder för den arbetande klassen" samt betr. förhållandena vid sekelskiftet till *Dahlgren*, Stockholm, III, sid. 74 o. f.

¹⁸ Industriens arbetarbostadsfråga, Stockholm 1917, sid. 5.

¹⁹ Industriens arbetarbostadsfråga, sid. 4.

²⁰ Uppgifterna hämtade ur *Curman*, Industriens arbetarbostäder, Stockholm 1944, samt kompletterade med ledning av upplysningar från Industriens Bostadsförening. — Se jämväl betänkande med förslag till förordning om vissa investeringsfonder m. m. (SOU 1945: 49), sid. 64 o. f.

na uppfördes under industriens snabba uppsving från år 1880 fram till sekelskiftet. Expansionen inom järnindustrien i samband med första världskriget framkallade sedan under åren 1914—1918 ett nytt omfattande bostadsbyggande från företagets sida, och en ny ökning av företagets byggande av arbetarbostäder inträdde därefter under andra världskriget. Under den följande tiden synes däremot detta bostadsbyggande ha upphört och i stället föreligger en strävan att avveckla tidigare uppförda arbetarbostäder, beroende på att verksamheten varit förlustbringande. — Det totala antalet av industriföretag upplåtna arbetarbostäder uppskattades vid början av 1940-talet till cirka 60.000 lägenheter, vilket innebar att i genomsnitt var femte industriarbetare bodde i dylika bostäder. Bostäderna ifråga ingingo från början vanligen som en naturaförmån i lönen, men man har sedermera strävat efter och väl numera i allmänhet lyckats med att få bort naturaförmånerna ur löneavtalen och att i stället föra över hela lönen till kontantlön. Detta innebär alltså att de arbetare, som bo i de av företagen upplåtna lägenheterna, få härför erlægga kontant hyra till företagen; hyresbeloppen torde emellertid i allmänhet ligga under den allmänna marknadens hyresnivå.

II. Tidigare rättspraxis, avseende rätten till procentavdrag

I och med att rörelseidkarna uppförde arbetarbostäder blev det för dem ett ekonomiskt intresse att dessa bostäder skulle få anses använda i rörelsen. Endast om så var fallet kunde nämligen det procentavdrag, som belöpte å arbetarbostadshusen, få utnyttjas såsom avdrag från inkomsten

av rörelsen.²¹ Samtidigt var det emellertid ett samhällsintresse och ej minst ett intresse för de kommuner, där rörelse bedrevs, att arbetsgivarnas medverkan till förbättring av arbetarnas bostadsförhållanden icke motverkades genom beskattningsåtgärder. Man torde därför våga antaga att beskattningsnämnderna — ehuru varje författningsbestämmelse i ämnet vid denna tid saknades — icke motsatte sig att arbetarbostäderna fingo anses vara använda i rörelsen.

Härför talar även, att endast två rättsfall synas ha förekommit, vari denna fråga dragits inför högsta instans. Däremot förekommo på 1890-talet ett par rättsfall, som visserligen avsågo frågan, huruvida bostadsfastighet skulle anses använd i rörelse, men vilka rättsfall icke gällde arbetarbostäder utan i stället gällde bostad, upplåten åt ett bolags disponent. Det synes befogat antaga att vid denna tidpunkt utformat sig en praxis, enligt vilken arbetarbostäderna ansågos använda i rörelsen, samt att man då försökte — och även lyckades — få denna praxis utsträckt att gälla jämväl vid bostadsupplåtelse till andra anställda än kroppsarbetare.

Karndals aktiebolag hade upplåtit en bolagets tillhörig byggnad till bostad för bolagets disponent, tillika huvudaktieägare i bolaget, och yrkade vid 1888 års taxering att å inkomsten av rörelsen få åtnjuta procentavdrag för denna byggnad. Underinstanserna förvägrade bolaget det-

²¹ Någon annan avdragsfråga var ej vid denna tid aktuell. — Rätten till procentavdrag infördes egentligen genom 1883 års bevillningsförordning, § 10, mom. 4 a). Redan år 1864 hade emellertid i den vid samma års bevillningsstadga fogade Instruktion för taxeringsförrättningarna införts en bestämmelse om rätt till avdrag från inkomst av rörelse för skäligen beräknad arrende- eller hyresavgift för egendom, lägenhet eller byggnad, som begagnades till rörelsens bedrivande och varför fastighetsbeviljning utgjordes. Jfr *Sandström*, a. a. sid. 682.

ta avdrag men på besvär av bolaget medgav Kungl. Maj:t avdraget ”enär den till klagandens fabriksanläggningar hörande, till bostad åt disponenten för fabriken upplåtna byggnaden måste anses hänförlig till så beskaffad fastighet, som klaganden till utövande av sin verksamhet såsom fabriksidkare begagnar”.²²

Aktiebolaget Stockholms Bryggerier hade till bostad åt bolagets disponent upplåtit en till Hamburgerbryggeriet hörande byggnad. Prövningsnämnden ansåg vid 1892 års taxering denna byggnad icke vara att hänföra till de för bryggerirörelsen avsedda lägenheterna, men redan kammarrätten förklarade nu att byggnaden måste anses begagnad för bolagets rörelse. Kungl. Maj:t gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag.²³

Vid 1895 års taxering uppkom emellertid även en tvist — den enda som antecknats från tiden före sekelskiftet — avseende verkliga arbetarbostäder.

J. & C. G. Bolinders mekaniska verkstads aktiebolag, vilket var ett av dem som särskilt tagit sig an kroppsarbetarnas bostadsfråga, förvägrades av prövningsnämnden vid 1895 års taxering det procentavdrag från rörelseinkomsten, som hänförde sig till fastigheter, vari bolaget utan särskilt avtalad hyresersättning upplåtit bostäder åt anställda kroppsarbetare; till stöd för att avdraget borde vägras hade kronans ombud åberopat att upplåtelsen var ett avlöningsbidrag. Kammarrätten medgav emellertid det yrkade procentavdraget för bolagets fastigheter ”i den mån desamma upplåtits till bostäder åt bolagets arbetare eller annorledes begagnats till utövande av bolagets rörelse”. Kungl. Maj:t gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag.²⁴

Härefter synes ha dröjt till 1913 års taxering innan spörsmålet om rätt att

²² *Rettig*, Samling av Kongl. resolutioner och bref . . . rörande tillämpningen av bevillningsförordningen, II: 87.

²³ *Rettig*, a. a., IV: 67.

²⁴ *Rettig*, a. a., VI: 9.

från inkomst av rörelse verkställa sådant procentavdrag, som hänförde sig till arbetarbostäder, på nytt blev föremål för en till högsta instans fullföljd tvist.

Skandinaviska Granitaktiebolaget hade i Brastads kommun av Göteborgs och Bohus län uppfört vissa byggnader, vilka voro avsedda till bostäder åt vid bolaget anställda arbetare; dessa fingo erlägga kontant ersättning för bostädernas nyttjande. Taxeringsnämnden ansåg vid 1913 års taxering att ifrågasatt bostäder icke voro begagnade till utövande av bolagets verksamhet och förvägrade bolaget den del av begärt procentavdrag från dess rörelseinkomst, som belöpte å berörda byggnader. Bolaget anförde besvär och uttalade däri bl a att ifrågasatt byggnader voro nödvändiga för att genomföra erforderlig rekrytering av arbetarstammen, som ej annorledes kunde erhålla bostad, varjämte bolaget framhöll att det endast vore en formsak att arbetarna erlade hyra för av dem använda bostadslägenheter, ty hyrorna voro så låga att de ej räckte till bolagets utgifter för räntor och kostnader för byggnader. Prövningsnämnden medgav det begärda avdraget och ansåg alltså de bolaget tillhöriga arbetarbostäderna vara använda i bolagets rörelse. Kammarrätten och regeringsrätten gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut.²⁵

Slutligen bör måhända anmärkas att under tiden före 1928 års skattelagstiftning visserligen förekommo åtskilliga andra mål rörande arbetarbostäder, men att dessa mål ej gällde frågan, huruvida arbetarbostäder voro att anse såsom använda i rörelse. Att så var förhållandet synes i dessa mål ej ha ifrågasatts och tvisterna gällde endast storleken av det värdeminskningensavdrag som borde medgivas beträffande dylika bostäder.²⁶

²⁵ R. 1917, not. 27.

²⁶ Se text R. 1914, ref. 43, R. 1920, not. 101, R. 1923, not. 373, R. 1924, not. 19, R. 1926, not. 80, 777.

Det vill sålunda synas som om rättspraxis' ståndpunkt vid ifrågasatt tid — d v s tiden innan 1928 års skatteförfattningar blevo tillämpliga — varit den, att rörelseidkare tillhörig fastighet ansågs vara använd i rörelsen så snart den upplåtits till bostad åt någon i rörelsen anställd person, och detta oberoende av vad anledningen till upplåtelsen varit och lika så oberoende av om den anställda var kroppsarbetare eller innehade annan befattning. Anmärkas må i detta sammanhang att i en år 1910 utgiven kommentar till då gällande skatteförfattningar har såsom exempel å fastighet, använd i rörelse, anförts "fabriksbyggnad, kontorsbyggnad, arbetarbostäder o d".²⁷

III. 1928 års skattelagstiftning

Under de långvariga förarbeten, som slutligen ledde till 1928 års skattelagstiftning, kom även det här ifrågasatt spörsmålet att bliva föremål för uppmärksamhet. I det betänkande angående kommunal taxering, som år 1917 avgavs av *Eiserman* och *von Wolcker*, föreslogs visserligen icke något lagstadgande i ämnet, men i motiven förekommer följande uttalande: "Bostadsbyggnader åt personalen vid industriell verksamhet anses såsom använd i rörelsen, såvida de tillhöra rörelseidkaren, varemot dennes *egen* bostad faller under förvärvskällan annan fastighet, även om bostaden är inrymd i lägenhet inom den honom tillhöriga industrifastigheten. Till den del ägaren för sitt personliga bruk använder fastigheten kan denna nämligen icke anses använd i rörelsen."²⁸

Uttalandet torde få antagas innebära

²⁷ *Palmgren-Carleson*, Självdeklaration, Stockholm 1910, sid. 181.

²⁸ 1917 års betänkande, sid. 437.

ett godtagande av dittillsvarande praxis, sådan densamma ovan angivits; något undantag däriifrån torde knappast vara gjort genom uttalandet rörande sådan del av fastighet, som ägaren använt för personligt bruk.

Kommunalskatteskommittén föreslog för sin del en bestämmelse av innehåll att med det fall att annan fastighet varit använd i ägarens egen rörelse "likställes det fall att han i fastigheten utan särskild hyresersättning upplåtit bostad för den i rörelsen eller yrket anställda arbetspersonalen".²⁹ För att bostadsupplåtelsen skulle medföra att fastigheten ansågs använd i rörelsen skulle alltså enligt detta förslag krävas *dels* att upplåtelsen skett till i rörelsen anställd arbetspersonal och *dels* att upplåtelsen skett utan särskild hyresersättning.

I sistämnda avseende avvek förslaget från dittillsvarande praxis, som icke gjorde skillnad mellan om bostaden upplåtits mot särskild hyresersättning eller utan att sådan särskild ersättning förekom. Måhända markerades även en avvikelse från denna praxis genom det av kommittén nyttjade uttrycket "arbetspersonalen"; se härom nedan under IV.

Då departementschefen för 1927 års riksdag framlade förslaget till kommunalskattelag, hade han däri, i likhet med kommunalskatteskommittén, upptagit en bestämmelse rörande de fall, då upplåtelse av bostad i en av rörelseidkare ägd fastighet kunde medföra att bostadslägenheterna skulle anses använda i rörelsen. Bestämmelsen, som återfanns i punkt 1 anv till 24 § KL, avvek dock i åtskilliga avseenden från den av kommunalskatteskommittén föreslagna. Bestämmelsen återgick sedan med en obetydlig formell juste-

²⁹ SOU 1924: 53, sid. 69.

ring³⁰ i propositionen till 1928 års riksdag och blev av riksdagen godtagen.

I sist berörda proposition hade departementschefen anledning att, i samband med frågan om procentavdragets utnyttjande, beröra den allmänna förutsättningen för att en fastighet skall anses höra till en viss förvärvskälla. Han gjorde därvid det ofta återopade uttalandet, att avgörande för berörda fråga är att den fastighet eller den fastighetsdel, varom fråga är, "affärsmässigt kan anses vara investerad i förvärvskällan". Alltför upplysande är icke detta uttalande — när kan en fastighet affärsmässigt anses investerad i en förvärvskälla? — men så mycket står klart, att departementschefen därmed ville ha sagt att den omständigheten att en fastighet helt eller delvis icke utnyttjats i förvärvskällan under beskattningsåret — t. ex. en fabrik, som delvis stått stilla, en nyinköpt fastighet, som ännu icke hunnit för sitt ändamål tagas i anspråk³¹ — icke medförde att procentavdrag för denna fastighet icke finge åtnjutas.^{31a)}

IV. Innebörden av stadgandet i punkt 1 andra stycket anv till 24 § KL; brytning med tidigare praxis

Ifrågavarande stadgande 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

³⁰ Uttrycket "arbetarpersonalen i denna *deras* egenskap" rättades till "arbetspersonalen i denna *dess* egenskap".

³¹ Men däremot naturligtvis icke en byggnad, som inköpts för att rivas. Jfr R. 1945, not. 464, R. 1952, not. 1273 (Taxeringsnämnden 1953, sid. 34). — Se även R. 1957, not. 1568—1569 (Skattenytt 1958, sid. 32, Taxeringsnämnden 1958, sid. 45).

^{31a} Prop. 1928: 213, sid. 269.

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.

För frågan, huruvida en upplåten bostadslägenhet skall anses använd i rörelsen, är det således utan betydelse om upplåtelsen skett mot särskild hyresersättning eller icke. På denna punkt avvek alltså lagstiftaren från kommunalskattekommitténs förslag och anknöt i stället till den praxis, som kommit till uttryck i ovan åberopade R. 1917, not. 27.

I stadgandet talas, liksom i kommunalskattekommitténs förslag, uteslutande om upplåtelse av bostad för den i rörelsen anställda *arbetspersonalen*. Med uttrycket arbetspersonal torde man vid tiden för stadgandets tillkomst i allmänhet ha åsyftat allenast anställda kroppsarbetare; det erinras om, att då uttrycket "arbetsanställning" år 1910 infördes i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt skedde detta för att därmed beteckna en sådan anställning, som innehades av "den stora massan av landets kroppsarbetande befolkning".³² Att uttrycket "arbetspersonal" i punkt 1 anv till 24 § KL närmast nyttjats i motsvarande betydelse, d v s i betydelsen av kroppsarbetande personal, synes även framgå därav att då lagstiftaren — i andra meningen av det återgivna stadgandet — vill angiva en person, som ingår i arbetspersonalen, använder han uttrycket "arbetare", varmed i detta sammanhang endast kan åsyftas

³² Bevillningsutskottets betänkande 1910:29, sid. 19. Jfr *Sandström*, Om beskattning av inkomst av tjänst m m, Stockholm 1945, sid. 34.

kroppsarbetare. Ytterligare må anmärkas, att då lagstiftaren här använder det kollektiva uttrycket *arbetspersonalen*, utvisar detta att han närmast haft för ögonen sådana åtgärder, som till föremål hade en större mängd anställda; åtgärder av sistnämnda slag voro dock vanliga allenast beträffande anställda kroppsarbetare.

Emellertid kan man icke med stöd av ordvalet i punkt 1, andra stycket, anv till 24 § KL göra gällande, att däri meddelad bestämmelse endast skulle avse sådana bostäder, som upplåtits åt i rörelsen anställda kroppsarbetare. 1928 års lagstiftare nyttjade nämligen i andra sammanhang uttrycket "arbetspersonal" i en betydelse, som synes ha varit vidsträcktare än nyss sagts, i det att under uttrycket torde ha inbegripits all anställd personal; så var bl. a. förhållandet i 28 §, första stycket, KL (numera 28 §, 1 mom., första stycket, KL) när däri talades om "avlöning åt arbetspersonal".

Man torde därför beträffande stadgandet i punkt 1, andra stycket, anv till 24 § KL icke kunna i nu förevarande hänseende uttala mera än att lagstiftaren, då han däri nyttjat uttrycket arbetspersonal, säkerligen närmast tänkt på anställda kroppsarbetare — även historiska skäl tala härför — men att uttrycket ej utesluter att stadgandet kan tillämpas även å andra anställda än kroppsarbetare ("manschetttyrken").

Vid ett försök till tolkning av bestämmelsen rörande arbetspersonal måste emellertid uppmärksammas att 1928 års lagstiftare gjort ett viktigt och betydelsefullt tillägg till det härom av kommunalskattekommittén föreslagna stadgandet. Medan kommittén i sitt förslag helt allmänt talade om upplåtelse till den i rörelsen anställda arbetspersonalen, har lag-

stiftaren icke accepterat denna generella formulering utan har ansett sig böra uppställa det ytterligare kravet att upplåtelsen skett till arbetspersonalen *i denna dess egenskap*. Ehuru tillägget icke motive-rats lär vara uppenbart att lagstiftaren därmed tagit avstånd från den extensiva tillämpning av bestämmelsen, vartill kommunalskatteskommitténs formulering kunde föranleda. Med ifrågavarande klart begränsande bestämning har lagstiftaren angivit att det för stadgandets tillämpning *icke* är tillräckligt att — på sätt enligt kommitténs förslag och tidigare rättspraxis var fallet — den, åt vilken bostad upplåtits, är anställd i rörelsen. Det måste därutöver krävas något annat och mera, nämligen att själva anställningens beskaffenhet motiverar en dylik upplåtelse, att det ur denna synpunkt föreligger ett klart samband mellan anställningen såsom sådan samt den verkställda upplåtelsen.

Måända kan förhållandet uttryckas sålunda, att det icke är nog, att upplåtelsen kan anses vara till gagn för den anställda själv, något som väl är fallet med varje bostadsupplåtelse, det kräves därutöver att upplåtelsen kan anses vara till gagn för den ifrågavarande rörelsen.

Av allmänna regler följer ock, att den rörelseidkare, som hävdar stadgandets tillämplighet i ett visst fall, är skyldig att därvid styrka att ett sådant samband mellan anställningen och bostadsupplåtelsen är för handen. En dylik bevisning synes närmast böra gå ut på att ådagalägga, att bostadsupplåtelsen varit erforderlig eller i vart fall önskvärd med hänsyn till rörelsens bedrivande. Endast om så är fallet torde vara tillfyllest utrett att upplåtelsen haft det förutsatta sambandet med rörelsen och endast om rörelseidka-

ren styrkt detta förhållande synes den ifrågavarande fastigheten kunna anses vara använd i rörelsen.

De krav, som böra ställas å bevisningen ifråga, torde emellertid gestalta sig olika allt efter som fråga är om upplåtelse av bostad åt kroppsarbetare i härför avsedd fastighet eller om andra fall. I förstnämnda fall, då fråga är om upplåtande av arbetarbostäder i detta ords egentliga mening, synes vara tillräckligt att rörelseidkaren visar att fråga är om arbetarbostadshus. Därmed torde ock sambandet mellan bostadsupplåtelsen och den rörelse, vari arbetarna äro anställda, vara tillfyllest ådagalagt och någon ytterligare utredning härom ej vara erforderlig. Man synes med andra ord vara berättigad presumera att arbetarbostadshus, som vid en viss rörelse anordnats för de i rörelsen anställda kroppsarbetarna, äro att anse som använda i denna rörelse; detta synes ha varit praxis' ståndpunkt såväl före som efter 1928 års lagstiftning.

Har däremot upplåtelsen skett, icke i ett arbetarbostadshus utan i vad lagstiftaren kallar hyreshus blir läget ett annat och detta vare sig fråga är om kroppsarbetare eller om andra anställda. I dessa sistnämnda fall kan icke längre presumeras att bostadsfastigheten genom upplåtelsen blivit använd i rörelsen.³³ Anställningsförhållandet är i och för sig icke tillräckligt för att ådagalägga att upplåtelsen

³³ Häremot kan icke åberopas det i anvisningspunkten förekommande uttalandet att om 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. Även om detta tämligen rapsodiska uttalande får anses tillämpligt jämväl å andra anställda än kroppsarbetare, följer naturligtvis icke av uttalandet att en stadigvarande upplåtelse åt en anställd av bostad i hyreshus städse skulle medföra att hyreshuset enbart å denna grund vore att anse såsom till motsvarande del använt i rörelsen.

sen skett åt den anställda i denna hans egenskap. För att så skall anses vara händelsen lärer i detta fall vara påkallat att särskild utredning härom förebringas, vilken utredning dock, i enlighet med vad ovan sagts, icke behöver utvisa annat eller mera, än att bostadsupplåtelsen varit för rörelsens bedrivande erforderlig eller önskvärd, t ex å den grund att andra bostäder saknades å den ort, där rörelsen utövades, eller på grund av behovet av särskild övervakning av fabriksområdet el dyl. Emot antagandet, att upplåtelsen äger samband med rörelsens bedrivande, tala däremot sådana förhållanden som att den anställda är ekonomiskt intresserad i företaget, vare sig i egenskap av aktieägare eller på annat sätt, att han ensam eller tillsammans med vissa andra har ett bestämmande inflytande över företaget eller att han står i släktskapsförhållande till personer, som ha ett dylikt inflytande. Omständigheter av denna eller liknande art utesluta visserligen ej att bostadsupplåtelsen kan ha ägt samband med rörelsens bedrivande, men där de föreliggas synas rimligtvis större krav böra uppställas å den bevisning, rörelseidkaren har att förebringa, än när så icke är förhållandet.

Det ovan anförda leder sålunda därtill, att bestämmelsen i punkt 1, andra stycket, anv till 24 § KL får anses innebära att — då rörelseidkare upplåter bostad i honom tillhörig fastighet åt i rörelsen anställd personal, vare sig denna upplåtelse sker mot särskild ersättning eller ej — fastigheten skall till motsvarande del anses vara använd i rörelsen därest fråga är om arbetarbostadshus, upplåtna åt kroppsarbetare, medan vid andra fall av bostadsupplåtelse åt anställda den ifrågasvarande fastigheten kan anses använd i rörelsen endast om det ådagalagts att upp-

låtelsen varit för rörelsens bedrivande erforderlig eller önskvärd.

Detta skulle alltså innebära att man genom 1928 års lagstiftning väl accepterat tidigare praxis i vad avser arbetarbostäder men däremot tagit avstånd från densamma i vad avser annan bostadsupplåtelse.

V. Bestämmelserna i förordningarna om investeringsfonder

1947 och 1955 års förordningar om investeringsfonder innehålla vissa bestämmelser, som avse att genom dylika fonder främja byggandet av bostäder åt i rörelse anställd personal. Någon ståndpunkt har dock icke däri tagits till frågan om förutsättningarna för att en dylik bostadsfastighet skall anses använd i rörelse. I 1955 års förordning, 11 §, första stycket, a) nyttjades visserligen tidigare uttrycket ”byggnad, som användes i rörelsen”,³⁴ men beträffande innebörden härav uttalades i förarbetena ej annat eller mera, än att till sådana byggnader hänförs inte blott rena fabriksbyggnader utan även personalbostäder, lagerlokaler, kontors- och andra administrationsbyggnader m m.³⁵

Man torde med avseende å nu ifrågasvarande lagstiftning egentligen endast kunna uttala att därav framgår att lagstiftaren utgått från att även bostäder åt arbetstagare i ledande ställning — varmed här förstås arbetstagare, som i egenskap av verkställande direktör, styrelseledamot eller eljest kan antagas utöva inflytande å företagets medelsdispositioner

³⁴ Detta uttryck bortogs ur författningen vid 1963 års lagstiftning. Ang. anledning härtill, se prop. 1963: 159, sid. 117.

³⁵ Förslag till ändrad företagsbeskattning (SOU 1954: 19), sid. 252.

för i förordningarna angivna ändamål³⁶ — kunna anses använda i rörelsen, eftersom i vissa avseenden undantag gjorts beträffande bostäder åt sådana befattningshavare.³⁷ Detta strider dock ej mot vad tidigare anförts rörande de fall av bostadsupplåtelse, som få anses vara inbegripna under stadgandet i punkt 1 andra stycket anv till 24 § KL.

Möjligen kan även sägas att lagstiftaren utgått från att fråga skall vara om sådant bostadsbyggande, varav ett verkligt behov föreligger. Härå tyda åtskilliga uttalanden i förarbetena till 1947 års förordning³⁸ samt jämväl formuleringen av 2 § sista stycket i sagda förordning, när däri förutsattes att ”den skattskyldige avser att . . . förbättra otillfredsställande bostadsförhållanden för hos honom anställda arbetstagare”. Denna ändamålsbestämning ligger i linje med ovan anförts rörande kravet å samband mellan å samband mellan bostadsupplåtelse samt rörelsens bedrivande.

I vart fall kan beträffande den nu ifrågavarande lagstiftningen uttalas, att intet däri föranleder till en annan uppfattning i här förevarande spörsmål än den som ovan framförts.

VI. *Nyare rättspraxis*

A. *Arbetarbostäder*

Beträffande rättspraxis' ståndpunkt till tolkningen av punkt 1, andra stycket, anv till 24 § KL, kan till en början anmärkas att, ehuru ett flertal rättsfall föreligga, vilka avse av rörelseidkare upplåtna verk-

³⁶ Anv. till 2 § i 1947 års förordning och till 11 § i 1955 års förordning.

³⁷ 2 § sista stycket och 5 § första stycket i 1947 års förordning samt 11 § första stycket a) i 1955 års förordning.

³⁸ SOU 1945: 49, sid. 44, 74.

liga arbetarbostäder, synes i intet av dessa någon tvist ha rätt rörande frågan, huruvida dylika bostäder skulle anses använda i rörelsen; tvisten har i stället genomgående avsett storleken av det värdeminskningsavdrag, som borde medgivas.³⁹

Man torde härav kunna sluta att skatteverksmyndigheterna i allmänhet icke ifrågasatt annat än att verkliga arbetarbostäder städse äro att anse såsom använda i den rörelse, för vars arbetare dessa bostäder anordnats.

B. *Andra bostäder än arbetarbostäder*

Vad angår sådana fall, då rörelseidkare i honom tillhörig fastighet upplåtit bostad åt andra anställda än kroppsarbetare, är antalet tvister, som avse dylika fall, synnerligen ringa. Endast fyra rättsfall ha antecknats, gällande denna fråga. Dessa rättsfall äga samband med bestämmelserna om utrangeringsavdrag, om procentavdrag och om schablontaxering av en- och tvåfamiljsfastigheter.

1. Rättsfall angående utrangeringsavdrag.

I de två första rättsfallen gällde tvisten, huruvida en fastighet, vari bostad upplåtits eller uppgavs ha varit upplåten åt vissa anställda, vore sådan att utrangeringsavdrag kunde medgivas enligt den år 1938 tillkomna bestämmelsen i punkt 7 sista stycket anv till 29 § KL; för att så skall kunna ske kräves ju att fråga skall vara om ”i rörelse använd byggnad”.

³⁹ Se text R. 1934, not. 174, 184, 190, 191, R. 1949, not. 91, 92 (SvSkT 1950), rättsfallshäftet sid. 32), R. 1952, not. 1269, 1544 (SvSkT 1953, rättsfallshäftet sid. 28, Taxeringsnämnden 1953, sid. 59), R. 1954, not. 1712—1713 (SvSkT 1955, rättsfallshäftet sid. 29), R. 1956, not. 609 (SvSkT 1957, rättsfallshäftet sid. 25).

Nya Skofabriks Aktiebolaget Örnen (som under målets handläggning antog firmanamnet Aktiebolaget Westå) i Örebro hade år 1915 eller år 1917⁴⁰ förvärvat två till fabriksområdet angränsande fastigheter att finnas i reserv vid bolagets framtida utveckling; å en av de sålunda förvärvade fastigheterna fanns en träbyggnad uppförd. Under målets handläggning upplyste bolaget, utan att riktigheten av dess uppgifter ifrågasatts, att träbyggnaden varit upplåten såsom bostad åt hos bolaget anställd personal under följande tidsperioder:

från år 1915 till den 30 september 1931 åt bolagets kontorschef,

den 1 oktober 1931 till den 30 september 1935 åt bolagets lagerchef,

den 1 oktober 1935 till den 30 september 1937 åt bolagets vaktmästare.

Under tiden den 1 oktober 1937—den 1 juli 1938 hade byggnaden nyttjats såsom upplag för toffelmateriel, varefter byggnaden rivits.

Vid 1939 års taxering yrkade bolaget avdrag för utrantering av ifrågavarande, under år 1938 nedrivna träbyggnad. Prövningsnämnden förvägrade bolaget det sålunda begärda avdraget. Kammarrätten — där bolaget yrkade att, som byggnaden borde betraktas såsom använd i bolagets rörelse, bolaget måtte komma i åtnjutande av begärt avdrag — gjorde ej ändring i prövningsnämndens beslut. Sedan bolaget häröver anfört besvär, yttrade taxeringsnämndens ordförande i avgiven förklaring bl a att fastigheten förvärvats för att finnas i reserv vid bolagets framtida utveckling och att för bolaget varit utan betydelse om fastigheten var bebyggd eller ej, att den därå befintliga byggnaden icke var avsedd att begagnas i rörelsen och såsom bostadsbyggnad ej heller lämpad härför, att emellertid byggnaden, när den likväl fanns, nyttjats så länge den kvarstod och, då fråga var om en bostadsbyggnad, upplåtits till hos bolaget anställda personer, att detta dock icke

⁴⁰ Bolaget lämnade i målet olika uppgifter om det år förvärvet skett; det synes dock troligt att så skett år 1915.

kunde föranleda till att byggnaden kunde anses ha använts i rörelsen, att det icke var nödvändigt att bolagets kontorschef eller lagerchef bodde inom fabriksområdet eller å en till detta gränsande fastighet samt att ej heller byggnadens tillfälliga användning som lagerlokal under den korta tiden efter den 1 oktober 1937, då vaktmästaren avflyttat enär byggnadens rivning var omedelbart förestående, kunde grunda någon rätt till utranteringsavdrag för byggnaden. Regeringsrätten gjorde ej ändring i kammarrättens utslag; två regeringsråd voro skiljaktiga och ville bevilja avdrag för byggnadens utrantering, enär byggnaden finge anses ha varit använd i bolaget rörelse.⁴¹

Enbart den tillfälliga användningen som lagerlokal av en redan utdömd byggnad kunde rimligtvis icke medföra att byggnaden skulle anses använd i rörelsen.⁴² Om så skulle anses ha varit fallet, måste detta i stället grundas därå, att byggnaden varit upplåten till bostad åt i rörelsen anställd arbetspersonal ”i denna dess egenskap”. Emellertid hade i målet ej ens påståtts och än mindre visats, att bostadsupplåtelsen haft något samband med rörelsens bedrivande. Om någon arbetarbostad var ju icke fråga, och de befattningshavare, som var för sig under vissa tidsperioder bebott byggnaden, kunde tydligtvis lika väl ha bott annorstädes; intet utvisar att vare sig kontorschefen, lagerchefen eller vaktmästaren, sedan de avflyttat från byggnaden, ansetts böra beredas annan bostad i anslutning till fabriksfastigheten. På sätt taxeringsnämndsordföranden uttalat synes det helt enkelt ha förhållit sig så, att bolaget, då denna byggnad råkat vara för bolaget tillgänglig, ansett sig böra utnyttja densamma och då, eftersom byggnaden var

⁴¹ R. 1942, not. 1014.

⁴² Jfr ovan åberopade R. 1945, not. 464, R. 1952, not. 1273.

inredd till bostad, genom att upplåta den för sådant ändamål. Att upplåtelsen skedde till hos bolaget anställda personer synes endast ha föränletts därav, att detta låg närmast till hands med hänsyn till byggnadens belägenhet. Ur nu anförda synpunkter torde utslaget stå i överensstämmelse med vad ovan uttalats angående de krav som böra uppställas för att en fastighet, vilken utan att vara inredd till arbetarbostad upplåtes till bostad åt anställda, skall kunna anses vara använd i rörelse.

Det andra hithörande rättsfallet erbjuder föga av intresse.

Aktiebolaget Arbetarbladet ägde i Gävle ett antal fastigheter, varav en förvärvats år 1936. Åren 1942—1944 skulle ombyggnad ske av bolagets fastigheter och därvid skulle den år 1936 förvärvade fastigheten rivras. Vid 1943 års taxering yrkade bolaget att erhålla utrangeringsavdrag för denna fastighet men förebbringade ingen utredning om det sätt, varå fastigheten varit använd, oaktat taxeringsintendenten anmärkt å avsaknaden av sådan utredning. Den enda upplysning, bolaget lämnade, var att en mindre del av bolagets samtliga fastigheter varit uthyrd till bostäder, delvis till hos bolaget anställda, samt till affärslokaler, varjämte bolaget framhöll att under lång tid ansetts att $\frac{2}{3}$ av fastigheterna använts i rörelsen. Det begärda avdraget medgavs av taxeringsnämnden men förvägrades i samtliga överordnade instanser.⁴³

Det begärda avdraget kan ha förvägrats av annan anledning än att den ifrågasvarande fastigheten ej ansetts ha varit använd i rörelsen,⁴⁴ men det är tydligt att

⁴³ R. 1947, not. 388 (SvSkT 1948, rättsfalls-häftet sid. 25).

⁴⁴ I målet var även ifrågasatt, huruvida utrangeringsavdrag, på sätt däri yrkats, kunde fördelas på flera år, samt likaledes, huruvida anskaffningskostnaden för fastigheten icke i verkligheten avsett tomtmarken.

bolaget icke på något sätt ådagalagt att dylik användning förekommit. Utrangeringsavdrag borde då redan å denna grund vara uteslutet.

2. Rättsfall angående procentavdrag.

Det tredje rättsfallet avser den gamla frågan om rätt till procentavdrag från rörelseinkomsten, då procentavdraget hänför sig till fastighet, upplåten till bostad åt i rörelsen anställd person.

J. P. Brandt Aktiebolag, som bedriver grosshandelsrörelse i Stockholm, förvärvade år 1952 en fastighet i Täby köping och upplät bostad i denna fastighet åt bolagets vice verkställande direktör. Denne ägde 239 av bolagets 1.080 aktier och han, hans fader och syster ägde tillsammans majoriteten av aktierna i bolaget. Vid beräkning av rörelsens nettointäkt vid 1953 års taxering hänförde bolaget berörda villafastighet till rörelsen, i vilken bolaget således redovisade fastighetens intäkter och utgifter, varjämte bolaget yrkade att från inkomsten av rörelsen få åtnjuta procentavdrag för villafastigheten. Prövningsnämnden ansåg emellertid att villafastigheten icke använts i rörelsen, vadan bolagets intäkter och utgifter för fastigheten hänfördes till inkomstkällan annan fastighet samt bolaget förvägrades att från intäkten av rörelsen erhålla det begärda procentavdraget. I anförda besvär framhöll bolaget att mycket höga krav ställdes på vice verkställande direktörens levnadsstandard och möjlighet till representation i hemmet samt att fastigheten hade byggts för att bereda honom en lämplig bostad så att dessa representationsskyldigheter kunde utföras på ett sätt, som svarade mot bolagets anseende som den främsta bland landets urgrossister. Kammarrätten biföll bolagets fullföljda talan "enär det med avseende å vad i målet förekommit må anses att ifrågakomma fastighet ingått i bolagets rörelse". På besvär av vederbörande taxeringsintendent ändrade emellertid regerings-

rätten det av kammarrätten träffade avgörandet samt höjde taxeringen till kommunal inkomstskatt "enär på grund av vad i målet förekommit ifrågasättande fastighet icke enligt punkt 1 anv till 24 § KL kan anses vara använd i bolagets rörelse". Ett regeringsråd var dock skiljaktig och ville ej göra ändring i kammarrättens utslag.⁴⁵

Även om man vore villig godtaga bolagets påstående om den representations-skyldighet, som åvilade vice verkställande direktören, och även om man skulle anse fullgörandet därav vara för bolagets verksamhet erforderligt eller önskvärt, läser dock vara uppenbart att vice direktören ingalunda behövde utrustas med för ändamålet särskilt uppförd byggnad; representations-skyldigheten, om nu någon sådan förefanns, kunde för visso fullgöras annorstädes än i dylik speciellt inrättad byggnad. Redan å denna grund borde vara uteslutet, att byggnaden ifråga skulle kunna anses vara använd i bolagets rörelse. — Härtill kommer naturligtvis att vice direktörens ställning såsom medlem av den krets, som utövade ett bestämmande inflytande över bolaget, synes tyda på att här var fråga om att å denna grund bereda honom en särskild förmån. Ett ytterligare bevis för att villafastigheten icke kunde anses använd i bolagets rörelse synes även ha varit tillfinnandes däri, att — enligt vad som framgår av ett av kammarrätten i mars 1958 avgjort mål, vari kammarrätten avslagit de av bolaget beträffande 1954 års taxering anförda besvaren i samma fråga — vice direktören dåmera, efter i äktenskapet erhållan hem-

⁴⁵ R. 1958, not. 2016 (Taxeringsnämnden 1959, sid. 47, Skattenytt 1959, sid. 81, och 1962, sid. 343). — Kammarrätten har dock i andra liknande mål intagit en annan ståndpunkt än i det nu berörda målet; se tex SvSkT 1957, sid. 237, Taxeringsnämnden 1957, sid. 247, och 1959, sid. 191, samt Skattenytt 1962, sid. 343.

skillnad, till sin hemsilda hustru överlämnat dispositionsrätten till villabyggnaden; därmed var ju än ytterligare ådaga-lagt att fråga ej var om en bolagets tjänstebostad. Framför allt sist berörda förhållande, vilket kan antagas ha varit för regeringsrätten bekant vid avgörandet av målet angående 1953 års taxering, torde ha föranlett viss osäkerhet om de skäl, varå regeringsrättens utslag grundats.⁴⁶

3. Rättsfall angående taxering av en och tvåfamiljsfastigheter.

Det sista här ifrågakommande rättsfallet avser tillämpningen av den år 1953 tillkomna bestämmelsen i 24 § 2 mom. KL angående schablontaxering av en- och tvåfamiljsfastigheter; dylik schablontaxering är ju utesluten om och till den del en- eller tvåfamiljsfastigheten använts i fastighetsägarens egen rörelse.

A. G. Hedbrandh Trikåfabrik Aktiebolag, som drev rörelse i Hälsingborg, ägde en villafastighet i samma kommun, vilken fastighet dock ej var belägen i anslutning till bolagets fabriksfastigheter. Denna villafastighet, som till synes var avsedd för endast en familj, hade mot en årshyra av 3.600 kr upplåtits till bostad åt bolagets disponent och verkställande direktör, vilken ägde 2.000 aktier av bolagets cirka 2.500 aktier. I bolagets deklaration till 1957 års taxering redovisades intäkter och utgifter för villafastigheten för sig såsom hänförliga till inkomstkällan annan fastighet, men intäkten därav beräknades icke enligt schablonregeln i 24 § 2 mom. KL och ej heller begränsades omkostnadsavdraget i enlighet med bestämmelsen i 25 § 3 mom. KL utan intäkt och omkostnader beräknades på eljest vanligt sätt. Till villafastigheten hänförliga intäkter och omkostnader hade således ej påförts rörelsen utan tvärtom i bolagets deklaration avskilts därifrån. Prövnings-

⁴⁶ Jfr *Geijer—Rosenqvist—Sterners*, Skattehandbok, Del I, 5:e uppl., sid. 214, och *Bylin* i Skattenytt 1962, sid. 343.

nämnden beräknade för sin del inkomsten av villafastigheten enligt schablonmetoden och uttalade i samband därmed att användningen av schablonmetoden finge anses riktig, enär fastigheten icke användes i bolagets rörelse. Bolaget anförde besvär under påståendet att schablonmetoden icke bort tillämpas. Kammarrätten och regeringsrätten gjorde emellertid icke någon ändring i prövningsnämndens beslut.⁴⁷

Det vill synas som om bolaget aldrig gjort i målet gällande att villafastigheten varit använd i dess rörelse utan endast helt allmänt yrkat att schablonregeln ej skulle tillämpas; bolaget hade ju ej heller i deklarationen redovisat fastigheten såsom ingående i rörelsen. Så som prövningsnämndens beslut avfattats och såsom bolagets besvärstyrkande sedan utformats måste dock en prövning äga rum även av frågan, huruvida villafastigheten skulle anses vara använd i rörelsen. Regeringsrättens beslut måste därför bli innebära, att så ansetts icke vara fallet.

Att villafastigheten ej kunde anses ha varit använd i rörelsen synes ock uppenbart, då intet samband förefunnits och ej ens påståtts förefinnas mellan upplåtelsen av denna fastighet samt den av bolaget bedrivna rörelsen. Upplåtelsen av ifrågavarande villafastighet skilde sig därför icke, oaktat upplåtelsen skett till bolagets disponent, från de vanliga upplåtelse av en- eller tvåfamiljsfastigheter som avses i 24 § 2 mom. första stycket KL.

C. Sammanfattning

Så vitt fråga är om arbetarbostäder i egentlig mening synes i praxis ingen tve-

⁴⁷ R. 1962, not. 1278 (SvSkT 1963, rättsfalls- häftet sid. 36, Skattenytt 1963, sid. 40 och 80, Taxeringsnämnden 1962, sid. 233).

kan råda därom, att dylika bostäder, inrymda i en rörelseidkaren tillhörig fastighet och upplåtna åt i rörelsen anställda kroppsarbetare, äro att anse såsom använda i rörelsen.

Vad angår upplåtelse åt anställda av bostad i rörelseidkare tillhörig fastighet av annat slag än nyss sagts, utvisa de visserligen fåtaliga rättsfallen att i intet av dessa har upplåtelsen ansetts medföra att fastigheten kunde anses använd i rörelsen. Härav lär framgå att enbart den omständigheten att vederbörande varit anställd i rörelsen, icke enligt rättspraxis varit tillräcklig för att medföra att den åt honom upplåtna bostaden skolat anses använd i rörelsen.

Vilket ytterligare krav rättspraxis kan komma att uppställa för att fastigheten skall anses vara använd i rörelsen, är givetvis omöjligt att med bestämdhet säga. Här må endast konstateras att avgörandena i de hittills föreliggande rättsfallen icke strida mot den ovan framförda uppfattningen att därför bör krävas ett direkt samband mellan upplåtelsen och rörelsens bedrivande, närmast manifesterat därigenom att upplåtelsen varit för rörelsens bedrivande erforderlig eller önskvärd.

VII. *Uttalanden om innebörden av punkt 1 andra stycket anv till 24 § KL, avvikande från här framförd uppfattning; ståndpunktstagande därtill*

Den diskussion rörande här ifrågavarande spörsmål, vilken på senaste tid förekommit, synes ha sitt ursprung och sin rot i ett av bevillningsutskottet gjort uttalande i ett dess betänkande till 1958 års riksdag. Betänkandet föranleddes av ett motionsvis väckt yrkande, avseende scha-

blontaxeringen av en- och tvåfamiljsfastigheter, och det ifrågasatt uttalandet — ett obiter dictum — hade följande lydelse: ”Det må också framhållas att det i viss omfattning torde förekomma att villafastigheter undandras från schablon-taxering 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.”⁴⁸

Detta uttalande skulle kanske i och för sig ej ha väckt större uppmärksamhet. Förhållandet har emellertid blivit ett annat, sedan i en skattehandbok uttalandet ifråga nästan ordagrant återgår såsom en del av kommentaren till 29 § KL.⁴⁹

Med avseende å bevillningsutskottets berörda uttalande lär vara ofrånkomligt att detsamma bygger på den uppfattningen att så snart en rörelseidkare i honom tillhörig fastighet upplåter bostad åt en i rörelsen anställd person så skall denna fastighet anses vara använd i rörelsen. Att denna utskottets uppfattning är felaktig torde emellertid framgå såväl av vad ovan anförts angående innebörden av bestämmelsen i punkt 1 andra stycket anv till 24 § KL som av de förut åberopade rättsfall, vari regeringsrätten, både före och efter det att utskottets uttalande gjordes, intagit en annan ståndpunkt.⁵⁰

⁴⁸ Bevillningsutskottets bet. 1958:21, sid. 3. Betänkandet delvis återgivet i Skattenytt 1962, sid. 342.

⁴⁹ Geijer—Rosenqvist—Sternér, a. a., sid. 214. — Bevillningsutskottet åberopas dock ej i detta arbete.

⁵⁰ Vad särskilt angår det av utskottet anförda fallet synes detsamma vara ett så extremt sådant att det knappast är tänkbart att den å bolaget överlåtna fastigheten därefter skulle under några omständigheter kunna anses vara använd i rörelsen.

Bylin, som i förut berörda uppsatser⁵¹ behandlat vissa spørsmål i samband med fåmansbolagens villafastigheter, har ej heller kunnat utan vidare acceptera bevillningsutskottets här ovan angivna uppfattning. Han synes emellertid vilja ansluta sig därtill med allenast de begränsningar, som nödvändiggöras av de mot sagda uppfattning stridande avgörandena i R. 1958, not. 2016, och R. 1962, not. 1278. Hans modifiering av bevillningsutskottets uppfattning synes kunna sammanfattas sålunda: Då rörelseidkaren är ett fåmansbolag och den anställde, åt vilken villafastighet upplåtits, är aktieägare i bolaget samt har ett avgörande inflytande över detta, måste särskilda omständigheter vara för handen för att villafastigheten skall anses nyttjad i rörelsen, men då villa upplåtits åt anställd, som inte är aktieägare, torde villan i regel presumeras vara nyttjad såsom tjänstebostad i rörelsen.⁵²

Detta skulle alltså innebära att det i regel skulle vara tillräckligt, att vederbörande är anställd i rörelsen, för att den åt honom upplåtna fastigheten skall anses vara använd i samma rörelse men att förhållandet blir omkastat, då vederbörande är aktieägare i och har ett bestämmande (avgörande) inflytande över det upplåtande bolaget. Ej heller i denna modifierade form kan dock bevillningsutskottets uppfattning godtagas.

Det vill närmast synas som om den i ämnet förda diskussionen från början kommit något på avvägar genom att densamma koncentrerats kring frågan om fåmansbolagens villafastigheter. Den primära frågan måste dock med nödvändighet gälla, vad den allmänna innebörden är

⁵¹ Skattenytt 1962, sid. 340, och 1963, sid. 40.

⁵² Skattenytt 1963, sid. 41.

av stadgandet i punkt 1 andra stycket anv till 24 § KL. Först sedan ståndpunkt tagits härtill kan med ledning därav bestämmas, hur läget gestaltar sig beträffande bl. a. fåmansbolagens villafastigheter och dessa bolags aktieägare.⁵³

Väljer man denna väg lärer alltjämt böra gälla att — bortsett från verkliga arbetarbostäder — ingen sådan presumption kan uppställas, som skulle innebära att upplåtelse av bostad i ägd fastighet åt en i rörelse anställd person i regel medförde att denna fastighet till motsvarande del skulle anses använd i rörelsen. Detta vore ju en återgång till den äldre rättspraxis, varmed lagstiftaren måste antagas ha brutit vid tillkomsten av KL. För att fastigheten skall anses vara använd i rörelsen bör numera i angivna fall krävas att det blivit ådagalagt att bostadsupplåtelsen haft direkt samband med rörelsens bedrivande. Detta gäller då ock i fråga om fåmansbolagens villafastigheter men gäller därvid över lag och ej blott i sådana fall, då fastigheten upplåtits åt en anställd aktieägare med bestämmande (avgörande) inflytande över bolaget.⁵⁴ I sistnämnda fall kan berörda förhållande väl tala emot, att upplåtelsen haft samband med rörelsens bedrivande, men utesluter dock icke, att så kan anses ha varit fallet.⁵⁵

Regeringsrättens avgöranden i målen R. 1958, not. 2016, och R. 1962, not 1278, bli med denna uppfattning endast uttryck för en allmän regel, vilken redan tidigare

⁵³ Detta är ock det sätt, varå skattelagssakkunniga förfarit i det av dem framlagda förslaget, SOU 1962: 42, sid. 8, 83. — Jfr Skattenytt 1962, sid. 345.

⁵⁴ Beträffande frågan, huruvida i sistnämnda fall bostadsupplåtelsen kan utgöra verkställd utdelning, se nedan § 5.

⁵⁵ T ex om rörelsen bedrivs å ort, där egentlig bostadsbebyggelse saknas.

kommit till uttryck i R. 1942, not. 1014, och vilken för sin tillämpning icke är bunden vid de i förstnämnda två rättsfall förhandenvarande särskilda förhållanden.

§ 5. Frågan, i vad mån beskattningsläget påverkas av att bostadsupplåtelsen verkställs av aktiebolag eller ekonomisk förening till sådan anställd, som är aktie- eller andelsägare

I diskussionen beträffande beskattningsläget, då rörelseidkare har i ägd fastighet upplåtit bostad åt anställd personal, har även den åsikten skymtat, att sagda läge kunde påverkas av att rörelseidkaren vore ett aktiebolag och den anställde, varåt bostad upplåtits, vore aktieägare i bolaget. Man synes då mena, att i dylikt fall kunde bostadsupplåtelsen utgöra en av bolaget verkställd utdelning ("förtäckt utdelning") samt att, där så var händelsen, fastigheten ej kunde anses använd i rörelsen och avdrag från rörelseinkomsten ej kunde medgivas för fastighetens hyresvärde.

Det torde vara en dylik uppfattning, som ligger bakom den inom vissa län enligt uppgift tillämpade praxis att, då villafastighet, tillhörig ett bolag, upplåtits som bostad åt bolagets direktör, vilken tillika är (huvud)aktieägare i bolaget, anse fastigheten icke vara använd i rörelsen utan upplåten till direktören i dennes egenskap av huvudaktieägare.⁵⁶ Samma uppfattning kan tänkas ha föranlett vissa av Bylin omförmälda avgöranden i kammarrätten.⁵⁷ — Ehuru i nu berörda fall endast varit tal om aktiebolag och aktieägare däri, är givet att resonemanget måste vara

⁵⁶ *Geijer—Rosenqvist—Sterners*, a. a., sid. 214.

⁵⁷ Skattenytt 1962, sid. 343.

avsett att gälla även beträffande ekonomisk förening och andelsägare däri.

Nu lär emellertid vara tydligt att man icke kan föra ett resonemang, sådant som det här återgivna. När så sker, sammanblandar man två skatterättsliga spörsmål, som äro varandra ovidkommande, nämligen frågan, i vilka fall den upplåtna bostaden skall anses använd i rörelsen, samt frågan, huruvida den anställda aktieägarens löneförmåner överstiga värdet av hans arbete i bolaget; endast om så är fallet kan ju fråga uppstå om att viss del av lönen i verkligheten utgör verkställd utdelning.⁵⁸

Härtill kommer att man i normalfallen icke kan identifiera den verkställda utdelning, som ägt rum genom att en anställd aktieägare erhållit för höga löneförmåner, med någon viss, konkretiserad och fixerad del av dessa löneförmåner. Man kan därför ej heller i dylikt fall, därest vederbörande erhållit såväl kontant lön som bostadsförmån, göra gällande att just bostadsförmånen skulle representera den verkställda utdelningen — men detta var ju utgångspunkten för det ovan återgivna resonemanget. Vad man kan konstatera är endast, huru stor del av löneförmånernas summa — d v s summan av de kontanta löneförmånerna och bostadsförmånens värde⁵⁹ — som utgör verkställd utdelning; längre kan man icke komma.

Av det senast anförda framgår att man i normalfallen ej heller kan säga, att avdrag från rörelseinkomsten skall förvägras just för bostadsförmånens värde, då sådan förmån ingår i lön, varav viss del utgör verkställd utdelning. Naturligtvis skall i dylikt fall avdrag vägras för den

⁵⁸ Jfr *Sandström*, *Beskattningen vid aktieutdelning*, Stockholm 1962, sid. 201, 210.

⁵⁹ Jfr *Sandström*, a. a., sid. 259.

del av lönen, som i verkligheten utgör verkställd utdelning, men denna del kan i normalfallen ej identifieras med själva bostadsförmånen.

Nu kunna dock undantagsfall givas, då den verkställda utdelningen obestridligen låter sig identifieras med bostadsupplåtelsen. Så blir nämligen fallet, därest den anställda aktieägaren ej uppbär annan löneförmån än fri bostad. Om hela denna löneförmån anses utgöra verkställd utdelning — fallet torde i praktiken näppeligen förekomma men är teoretiskt tänkbart, t ex då bostad upplåtits åt en styrelsesuppleant, som aldrig deltagit i styrelsesammanträden⁶⁰ — kommer denna verkställda utdelning att bliva identisk med bostadsförmånens värde. Detta är dock blott ett tillfälligt sammanträffande, beroende på omständigheterna i det speciella fallet. I sagda fall lär för övrigt gälla, att den upplåtna bostaden icke kan anses vara använd i rörelsen, men detta beror ej därå, att dess värde motsvarar verkställd utdelning, utan grundar sig å, att bostadsupplåtelsen icke har något samband med rörelsens bedrivande.

Det förhållandet, att rörelseidkaren, som upplåtit bostad åt anställd personal, har karaktär av aktiebolag eller ekonomisk förening samt att den anställda, åt vilken bostad upplåtits, är delägare i bolaget eller föreningen, kan således icke tillmätas någon avgörande betydelse för frågan, huruvida bostaden skall anses vara använd i rörelsen.⁶¹

Ej heller kan nu angivna förhållande berättiga till antagande att — därest löneförmånerna anses innefatta en till den

⁶⁰ Jfr R. 1945, not. 348 (*Sandström*, a. a., sid. 212).

⁶¹ Att förhållandet däremot kan vara ett indicium, som talar för att bostaden ej använts i rörelsen, har förut påpekats.

anställda delägaren verkställd utdelning — just bostadsförmånens värde skulle motsvara denna verkställda utdelning (bortsett från det undantagsfall, varom ovan varit tal). Givetvis skall bolaget eller föreningen förvägras avdrag för den verkställda utdelningen men storleken av detta förvägrade avdrag har intet att skaffa med bostadsförmånens värde.

Därest i detta fall bostaden anses använd i rörelsen — skolexemplet är alltså jämt att rörelsen bedrivs å ort, där egentlig bostadsbebyggelse saknas och bostäder åt personalen därför måst uppföras — bliva de regler tillämpliga, som angivits ovan under § 2. Detta innebär alltså, att om bostaden upplåtits utan särskild ersättning skall i deklarationen intet hyresvärde upptagas såsom inkomst och intet omkostnadsavdrag för samma värde ägarum; om bostaden upplåtits mot låg ersättning, skall denna ersättning upptagas såsom inkomst av rörelsen men i övrigt ingen inkomst av upplåtelsen redovisas och intet omkostnadsavdrag härför ägarum. Härutöver skall emellertid avdrag

vägras för den del av lönekostnaden, som i verkligheten utgör verkställd utdelning, och vid beräkandet härav har man givetvis att utgå från vederbörandes samtliga löneförmåner, bostadsförmånens värde däri inräknat; att i deklarationen sistnämnda värde icke upptagits (eller icke upptagits fullt ut) påverkar ej sagda förhållande.

Anses bostaden icke vara använd i rörelsen kommer däremot bostadens hyresvärde att utgöra inkomst av annan fastighet medan avdrag från intäkten av rörelsen förvägras, icke för bostadens hyresvärde men för den del av de sammanlagda löneförmånerna, som överstiger rimlig ersättning och som därför anses utgöra av bolaget eller föreningen verkställd utdelning. Detta förvägrade avdrag står alltså, bortsett från ovan angivna undantagsfall, icke i någon förutbestämd relation till bostadens värde — det kan vara större än detta värde, det kan vara mindre än detta värde, men det kan naturligtvis också, om slumpen så fogar, vara lika stort som detta värde.